

ČÁST IV

ÚČETNICTVÍ, VYKAZOVÁNÍ A AUDIT

KAPITOLA 11

ÚČETNICTVÍ

Systemy účetnictví a výkaznictví mají zásadní význam nejen pro řízení rozpočtu, ale i z hlediska prokazování finanční odpovědnosti a pro finanční politiku. K zajištění správného plnění rozpočtu a řádného využívání veřejných prostředků je nezbytné sledovat použití rozpočtových přidělů na každém stupni výdajového cyklu. Obavy z budoucích důsledků současných rozhodnutí stimulují vládu k lepšímu účtování závazků, zatímco starost o provozní výkonnost napomáhá rozvoji systémů hodnocení úplných nákladů programů a systémů evidence vládního majetku a jeho využívání.

A. Účetní systém

1. Základ účetnictví

Základem účetnictví jsou účetní principy, které určují, kdy by se měly operace a další skutečnosti stát předmětem finančního vykazování. Existuje celé spektrum účetních principů, které se pohybují od jednoho extrému – pokladního (*cash*) základu^{1*} – až ke druhému extrému – základu plně akruálnímu. Mezi nimi existuje několik variant modifikovaného pokladního a modifikovaného akruálního účetnictví. V praxi je účetnictví směsicí pokladního a akruálního principu.

a) Účetnictví na bázi peněžních (pokladních) toků

„Účetnictví na pokladním principu sleduje tok peněžních prostředků. V tomto systému se evidují operace a události jenom tehdy, když se uskuteční příjem nebo výplata peněz.“¹ Finanční výkazy zpracované v tomto systému účetnictví zachycují peněžní inkasa a platby a počáteční a koncové zůstatky na peněžních účtech. Předností finančního výkaznictví vycházejícího z pokladního účetnictví je jeho jednoduchost a srovnatelnost s měnovými údaji.

Od výkazů založených na pokladním principu se očekává, že prokáží soulad výdajů se schválenými ukazateli rozpočtu, které jsou ve většině zemí stanoveny také na pokladním principu. V zájmu transparentnosti však musejí být doplněny údaji o závazcích a povinnostech, které vyplývají z realizace rozpočtu. Proto v zemích, které používají pokladní princip účetnictví, existuje tradičně dvojí přístup: (1) „rozpočtové účetnictví (neboli účetnictví o výdajích)“, které sleduje přiděly rozpočtových výdajů a jejich využívání v jednotlivých stadiích výdajového cyklu, zvláště ve stadiu závazků, a (2) účetnictví na pokladním základě, které eviduje operace pouze tehdy, když jsou přijaty nebo vydány peněžní prostředky.² Pokladní účetní systém se také doplňuje: (1) prozatímními účty neboli účty pod čarou pro sledování určitých závazků, např. v pokladně deponovaných dluhových nástrojů druhé smluvní strany, pro nedoplatky, pro nesplacené faktury, pro zálohy a také pro finanční majetek, např. pro zálohy a likvidní investice a (2) účtování dluhu na akruálním principu.

Běžnou úpravou v účetnictví založeném na pokladním principu je, že se účtuje i po určité dodatkové období (např. po dobu 30 nebo 60 dnů) po skončení fiskálního roku.³ Vzhledem k tomu, že některé peněž-

ní transakce uskutečněné počátkem fiskálního roku se vztahují k fiskálnímu roku předchozímu, má tato úprava zajistit větší srovnatelnost vykazovaných operací s odhady v rozpočtu. Dodatkové období se týká především výdajů a v menší míře i příjmů. Platby uskutečněné v dodatkovém období, které se týkají operací majících původ v předchozím fiskálním roku, se vykazují jako: (1) výdaje předchozího fiskálního roku a (2) změna stavu prostředků v roce, ve kterém operace nastala na vrub účtu „rozpočtových výdajů předchozího roku“. Ve srovnání s „čistě“ pokladním účetnictvím spočívá výhoda v tom, že se evidují údaje o příjmech a výdajích na základě realizace rozpočtu, i když jen částečně. Existence dvojího účetnictví během dodatkového období – jednoho, které se týká běžného roku, a druhého, které se týká předchozího roku – však může vést ke zmatkům a někdy až k tzv. tvořivému účetnictví. Rozpočtové údaje je nutné chronologicky upravovat, aby bylo možné porovnávat fiskální a monetární statistické přehledy.

b) Akruální účetnictví

„Plně akruální účetnictví vykazuje operace a události v momentu, kdy nastanou, bez ohledu na to, kdy byla přijata nebo vyplacena peněžní částka. Příjmy se vykazují v rozsahu, ve kterém měly v daném roce nastat, bez ohledu na to, zda byly vybrány, nebo nebyly. Výdaje odrážejí objem zboží a služeb, který se spotřeboval během daného roku, bez ohledu na to, zda za ně bylo zapláceno. Náklady spojené s majetkem se časově rozkládají a vykazují se, když jsou využívány při poskytování služeb.“ (IFAC, 1991) Plně akruální účetnictví⁴ se podobá účetním systémům pro soukromé podniky (komerčnímu účetnictví).

Finanční výkazy v rámci plně akruálního účetního systému zahrnují výnosy, náklady (včetně odpisů), aktiva (finanční a hmotná, běžná a kapitálová), pasiva a další ekonomické toky. Hlavní rysy akruálního účetního systému jsou podrobně uvedeny v této kapitole níže.

Plně akruální účetnictví se používá k posouzení úplných nákladů programů, včetně spotřeby fixního kapitálu (odpisů).

Vzhledem k tomu, že požadavky na plně akruální účetnictví jsou náročné, existují v praxi mnohé příklady úprav akruálního principu; mezi ně patří např.:

- Většina aktiv a pasiv se vykazuje v souladu s akruálním principem, avšak příjmy se vykazují na základě pokladního principu nebo velmi podobného principu, protože propočíst přesně příjmy v objemu, ve kterém by mohly být vybrány, může být problematické.
- Vykazují se všechny závazky s výjimkou určitých položek, např. závazků vůči důchodovým systémům, pokud jsou tyto systémy financovány na průběžném, a nikoli fondovém principu.
- Vykazují se všechna aktiva s výjimkou některých druhů, jako je infrastruktura, obrana a kulturní objekty, které jsou odepsány v momentě jejich nabytí nebo výstavby (jako např. ve Španělsku).
- Všechna fixní aktiva se odepisují v momentě jejich nabytí nebo výstavby (tak je tomu např. ve většině provincií Kanady). Tato metoda se někdy nazývá „modifikovaný akruální princip“,⁵ nebo „výdajová metoda“, přičemž pod výdaji se rozumějí výdaje ve smyslu metodiky SNA93. (Metodika SNA93 odlišuje *použití zdrojů* v daném účetním období, což je výdaj definovaný v rámci plně akruálního principu, od provedených výdajů, které představují hodnotu zboží a služeb nabytých během stejného období.) Tuto úpravu akruálního účetnictví nelze použít pro stanovení úplných nákladů programů, ale její aplikace je snazší než v případě plně akruálního účetnictví. Ve srovnání s účetnictvím na pokladním základě má výhodu v účtování splatných závazků v době, kdy se objeví, a nikoli v době, kdy jsou proplaceny, a – obecněji řečeno – v tom, že poskytuje rámec pro stanovení závazků. Dobře vyhovuje základním požadavkům na účetnictví a výkaznictví v rámci vládního sektoru.

2. Srovnání účetních systémů

Box 11.1 a schéma 11.1 ilustrují velké rozdíly mezi účetnictvím založeném na pokladním, plně akruálním a upraveném akruálním principu.

Schéma 11.1 ukazuje, že akruální účetnictví vyžaduje analýzy faktur, abychom mohli identifikovat: (1) přírůstek hmotných aktiv (které je možné ihned odepsat v rámci určité úpravy účetnictví na akruálním principu) a (2) další smluvní platby (např. změny na účtu zálohových plateb). Bez ohledu na účetní systém se tento postup vyžaduje zejména pro stavební práce, protože systém smluvních plateb se zásadně liší od harmonogramu prací. Plně akruální účetnictví vyžaduje podrobnou analýzu nákladů. To vyžaduje vhodný systém finančního řízení, který nespolehá jen na tradiční informace o řízení rozpočtu.

Box 11.1 PŘÍKLAD SROVNÁNÍ ÚČETNÍCH POSTUPŮ

Datum	Operace	Objem
	závazky 1996	3 100
říjen 1996	Objednávka kancelářských potřeb	1 100
říjen 1996	Objednávka kancelářského vybavení	2 000
	Nedoručené nebo zrušené objednávky	100
listopad 1996	Ověření objednávek 1996	3 000
	Objednávka kancelářských potřeb	1 000
	Objednávka kancelářského vybavení	2 000
	Platby 1996	500
prosinec 1996	První splátka za dodávku z listopadu 1996	500
	Platby 1997	2 500
leden 1997	Druhá splátka za dodávku z listopadu 1996	1 500
červen 1997	Poslední splátka za dodávku z listopadu 1996	1 000
	Spotřeba zboží a služeb v období 1996–2001	3 000
listopad až prosinec 1996	Spotřeba kancelářských potřeb	300 (700 zásoby)
leden až prosinec 1997	Spotřeba kancelářských potřeb ze zásob	700
1997 až 2001	Spotřeba vybavení (odpisy)	400 ročně

Účetní princip	Účet	má dáti	dal
<i>Rok 1996</i>			
Pokladní princip	Výdaje na bázi peněžních toků	500	
	Hotovost – banka (<i>platby</i>)		500
Modifikované akruální účetnictví: výdajová metoda	Výdaje	3 000	
	Běžné výdaje: <i>Dodání kancelářských potřeb</i>	1 000	
	Kapitálové výdaje: <i>požadované vybavení</i>	2 000	
	Změna v závazcích (<i>dodávky minus platby</i>)		2 500
	Hotovost – banka (<i>platby</i>)		500
	Změna hmotných aktiv (<i>požadované nebo odepsané vybavení</i>)	2 000	2 000

(pokračování)

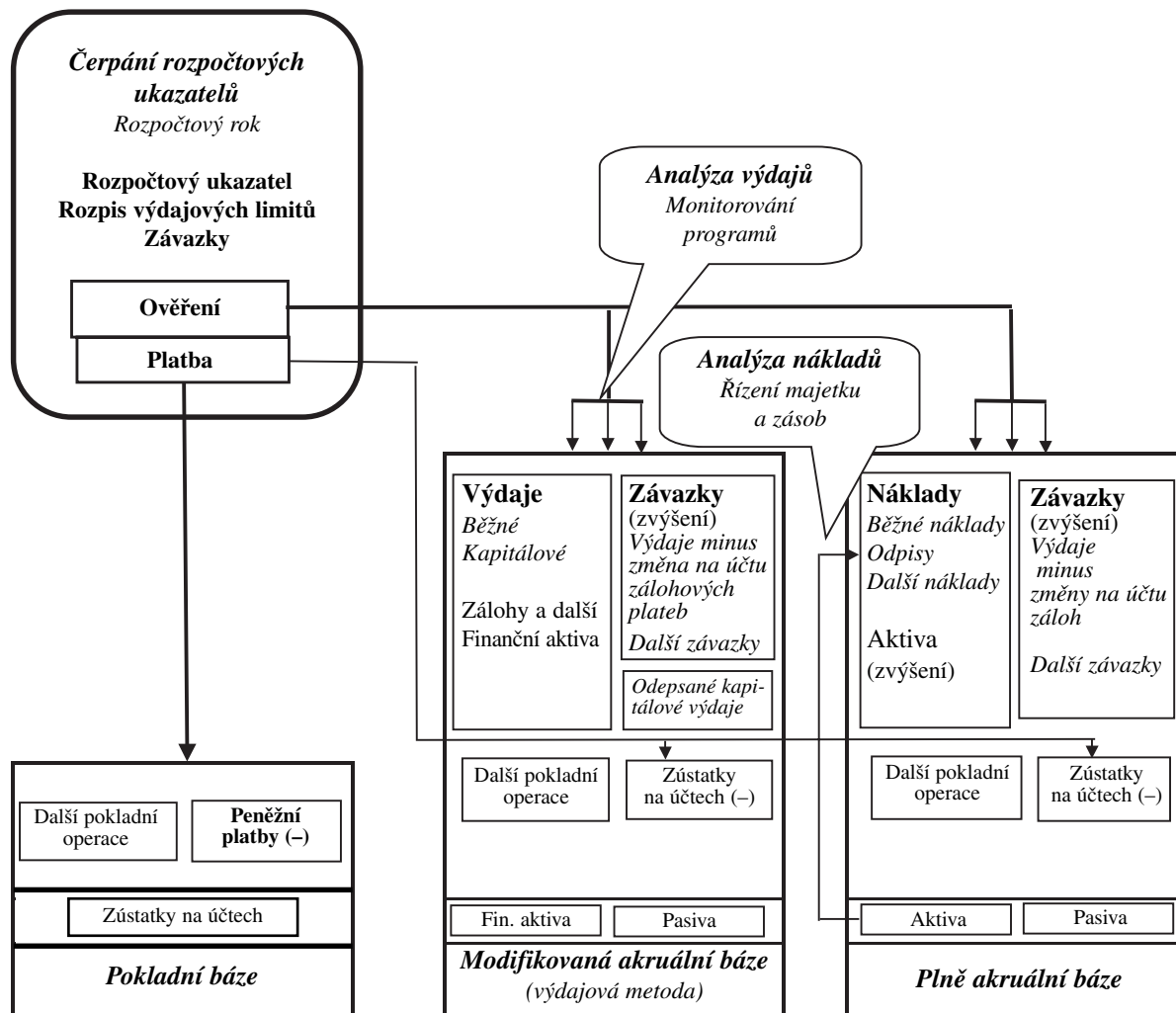
Box 11.1 PŘÍKLAD SROVNÁNÍ ÚČETNÍCH POSTUPŮ*(pokračování)*

Účetní princip	Účet	má dátí	dal
Plně akruální princip	Úhrady (<i>spotřeba kancelářských potřeb</i>)	300	
	Změna hmotných aktiv	2 700	
	<i>Zásoby: zásoby kancelářských potřeb</i>	700	
	<i>Požadované kancelářské vybavení</i>	2 000	
	Změna v závazcích (<i>dodávky minus platby</i>)		2 500
Hotovost – banka (<i>platby</i>)	500		
<i>Rok 1997</i>			
Pokladní princip	Výdaje na bázi peněžních toků	2 500	
	Hotovost – banka (<i>platby</i>)		2 500
Modifikované akruální účetnictví: výdajová metoda	Výdaje	0	
	Změna v závazcích (<i>platba za dodávky z roku 1996</i>)		2 500
	Hotovost – banka (<i>platby</i>)	2 500	
Plně akruální princip	Výdaje	1 100	
	<i>Spotřeba kancelářských potřeb</i>	700	
	<i>Odpisy vybavení</i>	400	
	Změna hmotných aktiv		1 100
	Změna v závazcích (<i>platba za dodávky z roku 1996</i>)	2 500	
Hotovost – banka (<i>platby</i>)		2 500	
<i>Období 1998 až 2001</i>			
Plně akruální princip	Výdaje	1 600	
	Změna hmotných aktiv (<i>odpisy</i>)		1 600

Požadavky na účetnictví se odvíjejí od konkrétních programů a organizací. „Vzhledem k různým potřebám může vláda a její jednotky vést výkazy na základě více než jednoho principu. Nejvhodnější princip za určitých okolností závisí na podstatě a charakteru dané entity, na druhu a smyslu výkazu. Svoji roli mají také náklady a přínosy rozvíjení a spravování finančních informačních systémů. Přejít od pokladního účetnictví k akruálnímu zvyšuje náklady a tyto náklady je nutné poměřovat s přínosy, které mohou takto získané informace poskytnout.“ (IFAC, 1991). Plně akruální účetnictví se hodí pro organizaci, která poskytuje služby, provádí komerční aktivity nebo je plně odpovědná za správu státních aktiv a řízení státních pasiv. IFAC v roce 1991 k tomu poznamenala: „Zatímco plně akruální účetnictví je vhodné pro vykazování výkonů ve smyslu řízení aktiv a nákladové efektivnosti, nemusí být nejvhodnějším principem pro vykazování v případě, kdy se za důležitá považují i další výkonnostní kritéria, např. důraz na soulad s pravomocně přijatým rozpočtem nějaké entity (pokud tento rozpočet není zpracován na základě akruálního účetnictví) by vyzdvihl význam peněžních toků.“

Jak probereme v této kapitole později, komplexní postup „rozpočtového účetnictví“ (neboli „účetnictví rozpočtových výdajů“), které zahrnuje tři stadia výdajového cyklu (závazky, ověření a platby), by měl být společným jmenovatelem každého účetního systému. K tomu, aby bylo možné analyzovat jakýkoli účetní systém, je nutné v rámci mnoha faktorů prozkoumat zejména následující aspekty:

Schéma 11.1 VOLBA MEZI POKLADNÍM A AKRUÁLNÍM PRINCÍPEM



- Jak se sleduje čerpání rozpočtových ukazatelů? Ve kterém stadiu výdajového cyklu jsou rozpočtové výdaje zaznamenány v účetnictví? Jak se definují „závazky“?
- Které operace se vykazují jako výdaje dodatkového období, pokud se vůbec vykazují? Jaké existují postupy pro otevření a uzavření účtů? Zaznamenává se platba do účetnictví podle data platby?
- Zahrnuje účetní systém všechny segmenty vládního sektoru (včetně mimorozpočtových fondů, pokud existují)?
- Jaké závazky se vykazují? Jenom ty, které vyplývají z realizace rozpočtu, nebo i další (např. víceleté závazky a nesplacený dluh)?
- Jsou podmíněné závazky zdůvodňovány a zveřejňovány?
- Jsou finanční aktiva zdůvodňována a zveřejňována?

- Evidují se vládní hmotná a jiná aktiva a jejich použití?
- Jsou účetní standardy a postupy jasně specifikovány?

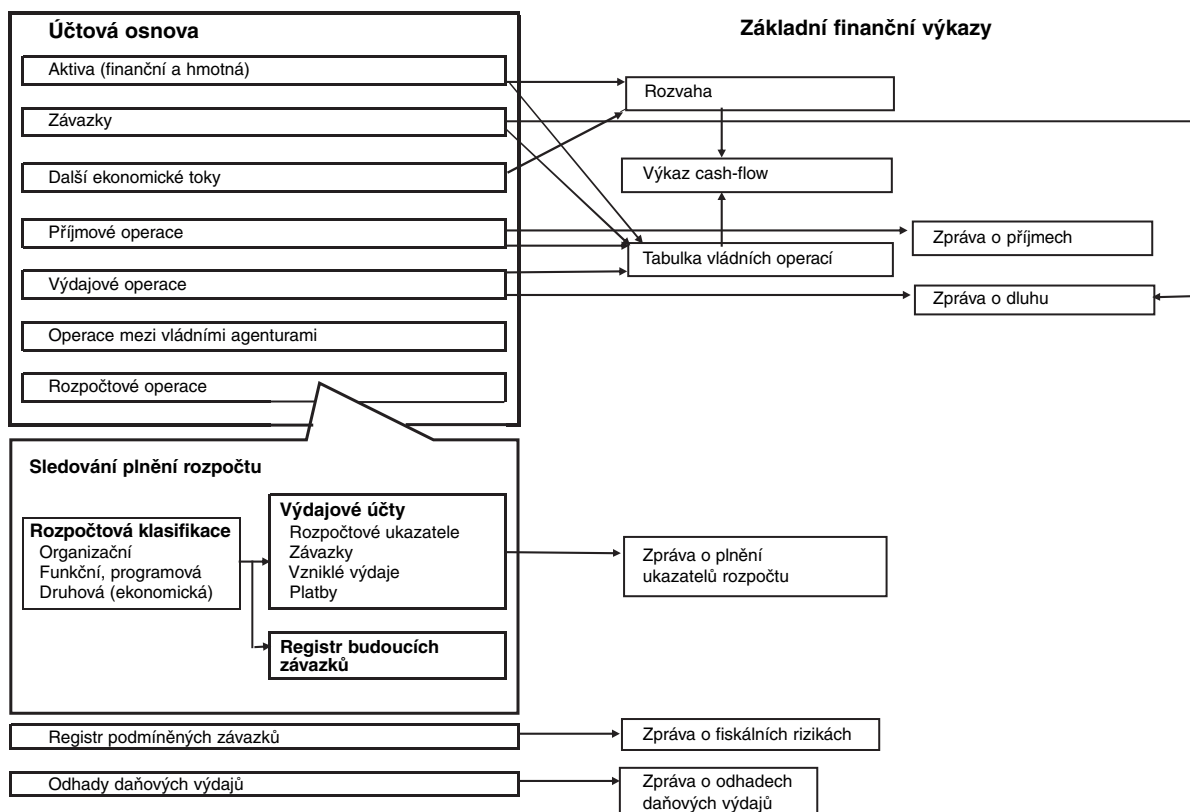
3. Účtová osnova a všeobecná hlavní kniha

Účtová osnova klasifikuje operace a další případy (platby, příjmy, odpisy, ztráty atd.) podle jejich ekonomické, právní a účetní povahy. Definuje uspořádání hlavní knihy v rámci rozpočtového účetnictví. Je rámcem pro vykazování operací a dalších případů, který poskytuje přehled o výsledcích daného roku a o finanční pozici vládního sektoru (vlády) a vytváří nezbytnou návaznost na požadavky finančního výkaznictví. Systém rozpočtové klasifikace uvedený v kapitole 4 definuje strukturu účtů a podúčtů v účtové osnově, které se vztahují k rozpočtovým operacím. Schéma 11.2 ukazuje účtovou osnovu a její vztahy k hlavním finančním výkazům uvedeným v kapitole 12.

V rámci účetnictví na pokladním principu se účtová osnova často zaměřuje pouze na rozpočtové účty pro platby, na několik účtů pro vnitřní finanční operace, na financující operace a konečně na účet závazků (neboli pomocné knihy pro závazky). V rámci účetnictví na akruálním principu se výdaje ve stadiu ověření považují za závazky. Musejí být proto vykázány v hlavní knize, kam patří účty aktiv, pasiv, výdajů a nákladů, příjmů atd.

Bylo by dobré, kdyby účtová osnova zahrnovala účty pro aktiva a pasiva, i když není vybudována na plně akruálním principu. Tyto informace jsou nutné pro monitorování finančních aktiv a pasiv a usnadní možný pozdější přechod k plně akruálnímu principu.

Schéma 11.2 ÚČTOVÁ OSNOVA A FINANČNÍ VÝKAZY



Některé reformní země již účtují o aktivech (i když jen zhruba) a výdajích (ve stadiu verifikace). Jejich účetní systém je však roztržštěný. Např. v některých reformních zemích existuje systém účtů na pokladním principu pro ministerstvo financí, zatímco ostatní ministerstva a agentury používají systém na principu akruálním. Ministerstvo financí tudíž systematicky nevykazuje údaje o nedoplatcích, přestože výdaje ve stadiu ověření ostatními ministerstvy a agenturami vykazovány jsou. V tomto případě by komplexní účtová osnova přispěla ke sjednocení účetního systému.

Finanční výkazy se připravují na podkladě kategorií definovaných v účtové osnově. Systém účetních knih nebo databáze, ve které se vykazují všechny operace podle klasifikace dané účtovou osnovou (včetně systému rozpočtové klasifikace), se nazývá všeobecná hlavní kniha. V integrovaném systému finančního řízení převedeném do počítačové formy lze každou operaci a její charakteristiky vykazovat v systému účetnictví a v systému realizace rozpočtu neboli v systému hlavní finanční knihy.

B. Účetnictví na akruálním principu

Přehled akruálních metod poskytuje vodítko a pomoc při zlepšování účetního systému. Všechny reformní země by měly zásadně zlepšit účtování pasiv podle účetnictví na akruálním principu a země střední a východní Evropy by měly být schopny stanovit fiskální deficit podle standardů EU (ESA95). V současné době však zavedení plně akruálního účetnictví pro finanční výkazy vládního sektoru zatím v těchto zemích mezi úkoly s nejvyšší prioritou nepatří. Systém finančních výkazů a účetnictví ústřední vlády ve většině členských států EU alespoň v současné době plně akruálnímu principu neodpovídají, navzdory tomu, že národní účty se připravují v souladu se standardy ESA95, tedy v souladu s akruálním principem.

1. Stavové a tokové veličiny

Akruální princip rozlišuje stavové veličiny (aktiva a pasiva) a tokové veličiny. Stavové veličiny se týkají držby aktiv a pasiv a výpočtu čistého jmění, což je rozdíl mezi celkovou hodnotou aktiv a celkovou hodnotou závazků. Tokové veličiny se týkají vzniku, změny směny anebo převodu ekonomické hodnoty a také zvýšení nebo snížení čistého jmění. Manuály SNA93 a GFS 2000 rozlišují dva druhy tokových veličin: transakční tokové veličiny a ostatní ekonomické tokové veličiny. K transakcím dochází mezi organizacemi (např. mezi dvěma ministerstvy nebo agenturami) nebo v rámci jedné organizace. Příkladem transakce v rámci jedné organizace je spotřeba fixního kapitálu. Transakce může být v hotovosti nebo v naturálních a zahrnuje i barterové vztahy. Mezi „ostatní ekonomické tokové veličiny“ patří změny v objemu aktiv a pasiv (např. zničení aktiv v důsledku přírodní katastrofy) a změny jejich hodnoty (např. ztrátou v důsledku nepříznivého pohybu měnového kurzu), které se nazývají „zisky a ztráty z držby“ neboli „přecenění“.

V manuálu GFS 2000 se transakční a netransakční tokové veličiny vykazují ve dvou odlišných finančních výkazech. Výraz „příjmy“ se používá ve vztahu k transakcím, které zvyšují čisté jmění, a výraz „úhrady“ pak k operacím, které čisté jmění snižují. Někdy se však termíny „příjmy“ a „úhrady“ používají jak pro transakce, tak pro ostatní ekonomické tokové veličiny.⁶

V některých zemích, které používají akruální účetní systém, se aktiva oceňují v jejich historických nákladech po odpočtu akumulovaných odpisů nebo se pravidelně přeceňují. Když se aktivum prodá nebo převede, existuje obvykle určitý rozdíl mezi transakční cenou a účetní hodnotou. Tento rozdíl se vykazuje jako zisk nebo ztráta z prodeje. GFS 2000 naproti tomu vyžaduje, aby byla všechna aktiva a pasiva oceňena v tržní hodnotě, a tudíž přeceňována každý rok podle běžných cen. Výsledkem pak je, že ve výkazech GFS se změny v hodnotě aktiv a pasiv mezi dvěma obdobími považují za ostatní ekonomické tokové veličiny, nevykazují se však jako výdaje nebo příjmy v případě, že se v transakci aktiva prodají nebo závazky zlikvidují (IFAC, 2000). Další přípustné oceňovací metody používané pro aktiva jsou „náklady obměny“ a „hodnota z používání“.

2. Příjmy

V manuálu GFS 2000 zahrnují příjmové operace daně, příspěvky na sociální zabezpečení, dotace získané od jiných států nebo od mezinárodních institucí a další příjmy, jako jsou tržby z prodeje zboží a služeb, úroky a pokuty a penále.⁷

Zatímco účetnictví na pokladním principu považuje prodej aktiv (majetku) za příjem, podle plně akruálního principu prodej aktiv (majetku) transakčním příjmem není, protože neovlivní čistý majetek. Např. prodej kancelářské budovy nebo privatizace veřejného (státního) podniku se jako příjem nedefinují.

Jak jsme se zmínili výše, akruální účetnictví eviduje důsledky operací a dalších událostí v době, kdy k nim dojde, bez ohledu na načasování s tím spojeného příjmu. Všechny daně by tudíž měly být vykázány zároveň s aktivitami, operacemi a dalšími případy, které povinnost zaplatit daň vytvářejí. Např. daň z prodeje zboží by se měla vykázat v časovém okamžiku, kdy k prodeji dojde. Daň z příjmu a příspěvky na sociální zabezpečení, které se odvozují od příjmu, by se měly vykázat v tom časovém okamžiku, ve kterém se tento příjem získá. Daň by se však měla vykázat jenom tehdy, když je pravděpodobné, že se vybere, a když její výši lze spolehlivě změřit. K tomu, aby bylo možné daň vykázat, je nutná existence příslušných dokumentů (např. výpočet daně, faktura nebo prohlášení) a zároveň musí existovat odhad, kdy lze očekávat, že se tato daň vybere. Vzhledem k tomu, že může existovat značné prodlení mezi koncem účetního období a dobou, kdy je možné určit skutečnou výši daňové povinnosti, může praxe vyžadovat, aby se údaje o těchto daních shromažďovaly na základě, který není plně kompatibilní s akruálním principem.

V průmyslově vyspělých zemích, které používají účetnictví na akruálním principu, se postupy při stanovení skutečného časového okamžiku vykázání transakčních příjmů různí. V zemích, které mají obtíže s výběrem daní a u nichž existují daňové nedoplatky, „může být z hlediska analýz a následných opatření výhodnější daňové nedoplatky ignorovat a omezit měření výnosu daní na výnos daní skutečně zaplacených“.⁸ V mnoha tranzitivních zemích by se měly příjmy ve finančních výkazech evidovat na pokladním principu. (Údajová základna a systémy pro sledování daňových poplatníků a daňových nedoplatků jsou samozřejmě také potřebné.) V každém případě však platí, že způsob, podle něhož se údaje o daních zpracovávají, by měl být ve finančních výkazech jasně označen. Pokud se používají metody akruálního účetnictví, měly by být evidovány i příjmy získané na pokladním principu v daném účetním období a akruální příjmy by se měly porovnávat s příjmy skutečně vybranými.

Kromě transakčních příjmů patří k dalším ekonomickým tokovým veličinám, které zvyšují aktiva nebo snižují pasiva, zisk z prodeje aktiv (hodnota prodávaných aktiv porovnaná s jejich účetní hodnotou), přecenění aktiv, odepsané dluhy apod.

3. Úhrady

a) Hlavní typy úhrad

K transakčním úhradám patří následující položky:

- osobní náklady, včetně závazků vůči penzijním systémům,
- zboží a služby spotřebované v daném účetním období (včetně spotřeby kapitálových aktiv, tj. odpisů),
- úroky a další finanční náklady,
- státní dotace a transfery.

Kapitálové výdaje rozpočtovými úhradami nejsou. Navíc vzhledem k tomu, že platební kalendář pro výstavbu plně neodráží postup stavby, může v daném období docházet ke značnému rozdílu mezi účetním přírůstkem hmotných aktiv a platbami.

b) Úhrady důchodových závazků

V běžných fiskálních analýzách se příspěvky do penzijních systémů považují za příjmovou položku a výplaty penzí za výdaj. Operace státního penzijního systému, který není fondový, však mohou mít značný budoucí fiskální dopad. Každý rok získávají státní zaměstnanci nárok na budoucí dávky a náklady na zajištění těchto budoucích anuit, resp. penzijních dávek, se vykazují jako úhrady pouze v několika málo zemích. Závazky penzijního systému se rovnají aktuární hodnotě budoucích penzí (vypočítané na základě určitých ekonomických a demografických odhadů). Pokud se příspěvky na penzijní pojištění platí do penzijního fondu a jsou dostatečně vysoké na to, aby pokryly zaměstnanecké penze, pak se tento systém nazývá plně fondový systém a závazek vlády buď vůbec nevzniká, nebo je zanedbatelný. Pokud však vláda místo toho vyplácí penze na průběžném principu nebo je penzijní systém částečně příspěvkový, takže platby do něj jsou menší než jeho výdaje, pak se nazývá průběžný nebo částečně fondový systém. V těchto případech mohou být závazky vůči penzijnímu systému značné.

Stanovení závazků vůči penzijnímu systému je důležité pro formulaci opatření vlády. Může např. ukázat, že problém fiskálního deficitu se pouze převádí do budoucna místo toho, aby se řešil hned. Pro vlády vystavené silnému tlaku existuje pokušení naplnit cíle krátkodobého deficitu za cenu zvýšení závazků dlouhodobých. V ekonomicky vyspělých zemích např. vlády občas slibují, že zvýší penze v souladu se zvýšením mezd (viz Hillier, 1997) nebo že získají příjmy ze státních podniků výměnou za převod jejich závazků vůči penzijnímu systému do rozpočtu. V praxi však uznávání závazků vůči penzijnímu systému a výdaje na penze představují problém. Odhad závazků vůči penzijnímu systému vyžaduje odpovídající technické vybavení a ve velkém rozsahu závisí na znalcově úsudku, což činí tyto propočty zranitelnými vůči možné manipulaci z politických či jiných důvodů.⁹

Tyto poznámky by mohly naznačit, že by reformní země měly používat konvenční metody a považovat příspěvky do penzijního systému za příjmy a výplaty penzí za úhrady. Souběžně s tím by se však měly pokoušet měřit hodnotu závazků vůči penzijnímu systému. Pokud je toto měření spolehlivé, je možné závazky vůči penzijnímu systému vykazovat v poznámkách k finančním výkazům společně s vysvětlením způsobu jejich výpočtu a použitých předpokladů.

c) Spotřeba zboží a služeb

Úhrady zahrnují i spotřebu zboží a služeb získaných v daném období, použití zásob a spotřebu fixního kapitálu (odpisy). Plně akruální princip se používá k odhadu úplných nákladů na poskytnuté služby, aby se mohla stanovit efektivnost těchto služeb. Stanovení úplných nákladů, tj. včetně odpisů, je nutné k řádnému určení uživatelských poplatků a, pokud existuje dotace, k určení podílu dotace na těchto poplatcích nebo k určení nákladů kapitálově náročných programů. Pro ostatní programy jsou praktické výhody vykazování plně akruálních informací diskutabilní. Vysoké náklady spojené se sběrem těchto informací je nutné poměřovat s přínosem, který lze z těchto údajů získat.

K řádnému určení úplných nákladů programů je nutné, aby náklady, které jsou společné několika aktivitám, a režijní náklady byly rozděleny mezi jednotlivé programy. (Otázkou měření nákladů se zabývá poslední část této kapitoly).

d) Transfery

Vládní transfery zahrnují dotace institucionálním jednotkám vládního sektoru nebo mezinárodním organizacím, dotace a kapitálové transfery podnikatelských subjektů a transfery domácnostem nebo neziskovým organizacím. K vymezení toho, co se považuje za transfer, je nutné stanovit, zda vzniká skutečně závazek; zda je transfer oprávněný; zda lze určit entitu, která má z transferu prospěch, atd. Tato rozhodnutí se zčásti zakládají na individuálním posouzení charakteru operace. Přesto by se taková vyhodnocení měla provádět alespoň pro nejdůležitější transfery. Je nezbytně nutné, bez ohledu na princip účetnictví, vyhodnotit závazky vznikající z plnění vnějších povinností (např. příspěvky mezinárodním organizacím) a náklady vznikající z existujících politických závazků v oblastech, jako je například sociální pomoc.

Půjčky poskytnuté vládou jsou často spojeny s dotací k úrokům a nemusejí být splaceny. Podle akruálního účetnictví je nutné dotaci k úrokům vykázat a zároveň by se mělo určit riziko toho, že dlužník půjčku nesplatí. Tato metoda doplňuje doporučení z kapitoly 1, které se týká zahrnutí těchto půjček do rozpočtu, ale nenahrazuje ho. Tyto půjčky by vždy měly být poskytnuty pouze na základě předchozího zákonného zmocnění parlamentem.

4. Závazky

Závazek se definuje jako „pravděpodobný budoucí odliv nebo jiné »obětování« zdrojů v důsledku minulých operací nebo jiných případů“.¹⁰ Závazky zahrnují zejména následující kategorie: (1) splatné závazky, (2) další akruální závazky, např. penze a (3) nesplacený dluh. Budoucí závazky se stanou závazkem tehdy, když druhá strana splní podmínky smlouvy.

Odpovídající systémy řízení a procedury jsou potřebné pro správu splatných závazků i lépe zohledňují finančně nekryté závazky v rozpočtu. Otázky spojené s řízením dluhu obsahuje kapitola 9. Další závazky, které vykazuje účetnictví na akruálním principu, zahrnují zejména závazky týkající se státních penzí, včetně skrytých závazků v rámci nezávislých penzijních systémů, kterým stát bude poskytovat pomoc v případech, že nemohou dostát svým povinnostem.

Podmíněný závazek je potenciální závazek, který závisí na budoucím vývoji, jenž je důsledkem operací v období předchozím. Při akruálním účetnictví se podmíněné závazky stanou skutečnými, když: (1) je pravděpodobné, že je budoucí vývoj potvrdí, přičemž bereme v úvahu pravděpodobnost, s jakou je bude nutné uhradit, je-li aktivum zničeno nebo objeví-li se závazek v údajích rozvahy, a (2) je možné rozumně odhadnout výši výsledné ztráty.

Takové posouzení může být obtížné. Prvním krokem by mělo být zveřejnění seznamu státem garantovaných půjček. Poté by se měl připravit úplnější výkaz podmíněných závazků. Tyto výkazy by měly zahrnovat splátkový kalendář závazků a dát určitou představu o úhradě pravděpodobné ztráty.

5. Aktiva

Plně akruální účetnictví by v zásadě mohlo rozlišovat tyto kategorie aktiv:

- finanční aktiva jako peněžní prostředky, reálně získatelné příjmy, půjčky apod.,
- hmotná aktiva jako majetek, podniky a zařízení, hmotná infrastruktura, památky, obranný nebo vojenský majetek a přírodní zdroje,
- nehmotná aktiva jako využívání přírodních surovin nebo práva rybolovu (alespoň teoreticky).

Účtování hmotných a nehmotných aktiv tam, kde je to možné, zvyšuje fiskální transparentnost. Prodej aktiv prostřednictvím privatizačního programu, aukce práv ke státnímu majetku nebo prodej zlata snižují deficit hotovosti uměle. Prodej práv k využívání přírodních surovin představuje v některých zemích snadný způsob, jak vyrovnat rozpočet, ovšem na úkor budoucích generací. Stanovení ztrát nebo zisků souvisejících s prodejem nehmotných aktiv však není v žádném případě jednoduché.

Informace o aktivech a zásobách je potřebná pro přípravu rozhodnutí o údržbě nebo získání nového zařízení a zásob. Bez ohledu na používaný princip účetnictví potřebuje většina zemí zlepšit řízení aktiv. Je nutné řádně spravovat registry majetku a pravidelně provádět jejich hmotnou inventuru, počínaje sektory nebo druhy majetku, pro něž má jejich řízení zásadní význam (např. u organizace zabývající se údržbou silnic, počítači, auty). Systém plně akruálního účetnictví zajišťuje rámec pro vytváření registrů majetku a zásob. Stanovení hodnoty všech aktiv a jejich správné účetní vykazování však vyžaduje čas a mnoho zemí má mnohem naléhavější priority. Pro lepší řízení aktiv tudíž může být efektivnější začít spíše s registrací hmotných aktiv než s vylepšováním účetního systému. Tranzitivní země, které již svůj majetek v účetní evidenci mají, mohou zlepšovat oceňovací metody, v současné době by se však měly zaměřit na účtování o peněžních tocích, finančních závazcích a na víceleté rozpočtování.

Ke zvýšení transparentnosti by se měly zveřejňovat operace související s prodejem aktiv. Jednorázové operace by se měly v účtech a ve finančních výkazech odlišit od transakcí ostatních. Občas se diskutují otázky týkající se ocenění národních parků, sbírek v muzeích a galeriích a dalších součástí kulturního dědictví. Kritikové argumentují tím, že pro tento majetek neexistuje žádný trh a že už z jejich definice je nepravděpodobné, že by byly někdy prodány. Jinde (např. ve Velké Británii) se rozlišuje mezi provozně využívanými aktivy kulturního dědictví (tj. majetkem, který je používán pro jiné účely např. jako kanceláře) a provozně nevyužívaným majetkem. Jiní odborníci tvrdí, že i když neexistuje trh, měl by takový majetek být oceněn v nominální hodnotě a zahrnut do oceňovacích postupů, protože to je důležité z hlediska vnitřní konzistence. V těchto případech se praxe různí v závislosti na charakteru majetku a dané zemi. Existují také různé názory na oceňování vojenského vybavení, i když ve většině zemí je tento majetek nyní kapitalizován.

6. Finanční výkazy

Finanční výkazy v systému akruálního účetnictví zahrnují jak stavové, tak tokové veličiny a ukazují, že všechny změny ve stavových veličinách jsou výsledkem tokových veličin. Kromě uvedení tokových veličin v akruálním účetnictví je nutné uvést i informace o zdrojích a užití hotovosti, aby bylo možné stanovit likviditu vládního sektoru a posílit kontrolu výdajů. Finanční výkazy připravené v rámci akruálního účetnictví jsou obsahem kapitoly 12. Klíčovými ukazateli finančních výkazů je čisté saldo běžné bilance, čisté výpůjčky/půjčky, saldo operací vládních politik a změna čistého jmění. Jak jsme již poznamenali, čisté saldo výpůjček/půjček by mělo být v každé zemi střední a východní Evropy sestaveno v souladu se standardy ESA95, a to i v případě, že tyto země nepoužívají plně akruální účetnictví. To vyžaduje zavedení odpovídajícího systému účtování závazků a finančních aktiv.

C. Změny v účetním systému

1. Obecný přístup

Změny v systému účetnictví musejí začít analýzou hlavních úzkých míst, např. tím, zda se sledují závazky vyplývající z realizace rozpočtu (nedoplatky) úplně a přesně; zda se vykazují platby transparentním způsobem; zda jsou účetní postupy jasně definovány a zda se postupuje v souladu s nimi. Prioritou reformy účetnictví by měla být konsolidace základů zdravého účetnictví.

Účetní systém by měl mít – bez ohledu na používaný princip – následující charakteristiky:

- efektivní účetní postupy, systematické vykazování operací, odpovídající ochranu údajů a systematické porovnávání s bankovními výkazy. Počítačové zpracování účetnictví může pomoci zlepšit účetní postupy, ale je nutné ho zvažovat v souvislosti s ochranou údajů. Některé země zavedly nebo zavádějí počítačové zpracování účetnictví pro včasné zajištění monitorování výkazů. Takové systémy mohou sice zlepšit zveřejňování informací, ale často se stává, že údaje nejsou dostatečně chráněny (postupy zálohování dokumentů, kontrola přístupu apod.). V takových případech by se ruční zpracování nemělo opustit úplně;
- v účetnictví by se měly vykazovat všechny výdajové a příjmové operace podle stejné metodiky. Tyto informace by měly zahrnovat fondy s přesně zadaným určením použití a zahraniční a domácí půjčky;
- systém klasifikace výdajů by měl být v souladu s funkčním a ekonomickým (druhovým) členěním;
- účetní postupy by měly být jasné a dobře doložené a pojmy jednoznačně definované (např. výraz „závazek“ lze interpretovat různým způsobem);
- finanční zprávy a výkazy by měly být zpracovávány pravidelně;
- měl by existovat odpovídající systém pro sledování rozpočtových výdajů („rozpočtové účetnictví“) ve všech stádiích výdajového cyklu (závazek, ověření, platba);
- operace, které jsou obsahem informací „pod čarou“, rizik nebo účtů závazků, by měly být transparentní;
- bez ohledu na používaný princip účetnictví by měly komentáře k finančním výkazům ukázat na hlavní principy (postupy) používané v účetnictví a měly by poskytnout dostatečně podrobné informace na to, aby bylo možné informace z účetnictví správně interpretovat, a měly by obsahovat prohlášení k účetním postupům.

Prioritními oblastmi zlepšení účetního systému mohou být:

- zavedení komplexního systému rozpočtového účetnictví pro sledování schválených rozpočtových výdajů a jejich užití ve všech fázích výdajového cyklu. Systém by měl zahrnovat schválené rozpočtové výdaje, jejich rozpis, všechna zvýšení či snížení rozpočtových přidělní, uzavřené závazky, výdaje ve stadiu ověření/uskutečnění hospodářské operace a platby. Rozpočtové účetnictví je sice jenom jednou částí vládního rozpočtového systému, je však tou částí, která je nejdůležitější jak pro formulaci opatření, tak pro dohled nad implementací rozpočtu;
- účtování dluhu a uvádění finančních závazků a podmíněných závazků by mělo být v souladu s aktuálním účetnictvím.

Souběžně s tím by se měl zavést registr aktiv, který by se měl pravidelně aktualizovat, přičemž by se mělo začít u těch organizací, u kterých je to nejpotřebnější.

2. Sledování použití schválených rozpočtových výdajů

a) Úzká místa současných systémů

Při sledování čerpání schválených rozpočtových výdajů (v rámci „rozpočtového účetnictví“) se běžně vyskytují určitá slabá místa. Někdy se směřují „interní platby“ (např. transfery prostředků mezi segmenty veřejného sektoru) a „skutečné“ platby. Nutná je konsolidace výdajů zvláštních organizací, speciálních účtů a výdajů konsolidovaného nebo rozpočtového fondu položka po položce. Fondy a zvláštní agentury mohou sice používat specifické postupy řízení, musejí však ve výkaznictví postupovat v souladu s danou klasifikací výdajů. Doplňující odhady, transfery, uvolňování, přidělování apod. se vykazují často nedostatečně. V mnoha zemích je obtížné rozhodnout, podle kterého rozpočtu se postupuje, protože dodatečné odhady a transfery se nevykazují společně v jednom dokumentu.

V zemích s účetním systémem na pokladním principu vedou ministerstva evidenci závazků. Informace o závazcích a výdajích ve stadiu verifikace ministerstvo financí systematicky k dispozici nemívá, potřebuje je však pro dohled nad realizací rozpočtu. Rizika nebo účty „pod čarou“ sice mohou zahrnovat některé nevyrovnané závazky, ale vzhledem k nedostatečně uspokojivému monitorování výdajů (ve stadiu ověření) a závazků je zahrnují pouze dílčím způsobem. Navíc užívání účtů pod čarou není někdy transparentní a má charakter mimorozpočtových výdajů.

Jak jsme již naznačili dříve, mnoho zemí používá dodatkové období. To má výhodu v tom, že se bere v úvahu časový interval mezi vznikem závazku a platbou. Nevýhodou je, že to může vést k rozporuplnému postupu – k existenci dvou rozpočtů v jednom období.

Některé země kalkulují výdaje na základě požadavků na platby zaslaných výdajovými organizacemi ministerstvu financí nebo státní pokladně. V případě, že tyto země mají problémy s daňovými nedoplatky a nemají vyjasněné účetní a rozpočtové postupy, neodpovídají požadavky na platby ani akruální výdajům, ani pokladním platbám; příčinou je skutečnost, že platební příkazy nejsou vydávány systematicky v době, kdy je dodání verifikováno, a všechny vydané platební příkazy nejsou proplaceny. Protože soukromí dodavatelé mohou vyžadovat od vlády, která je zvyklá na akumulaci nedoplatků, platby za zboží a služby před jejich dodáním, platební příkazy pak někdy vycházejí z formálních faktur, i když obecně finanční regulace vyžaduje, aby se vydávaly, až když je zboží dodáno nebo služby poskytnuty. Nicméně vstupují do účtů závazků, kde mnohdy zůstávají po několik měsíců, nebo dokonce let. Tento účet směšuje skutečné faktury, formální faktury, staré nároky na transfery jednotlivým segmentům veřejného sektoru a dotace, které sice byly rozpočtovány, ale nikdy nebyly proplaceny. Zprávy o plnění rozpočtu vykazují požadavky na proplacení podle rozpočtové klasifikace. Ale „skutečné“ plnění rozpočtu obsahuje vybrané nároky na proplacení mezi všemi nároky v rámci účtu závazků.

Obecněji řečeno platí, že se všemi účetními systémy, které vycházejí z neúplné aplikace pokladního principu, jsou spojeny problémy vyplývající z toho, že existují dvě paralelní skupiny plateb: jedna vyplývající ze samotného rozpočtu a druhá vyplývající z účtu závazků nebo z účtů pod čarou, které obsahují ještě neproplacené akruální výdaje předchozího roku. Řada zemí, které používají účetnictví na nepokladním principu, neuvádí platby transparentním a vyčerpávajícím způsobem. (To spolu s dalšími faktory vysvětluje důraz, který se v zemích střední a východní Evropy při reformě rozpočtování klade na účetnictví na pokladním principu.)

b) Hlavní rysy zdravého rozpočtového účetnictví

Bez ohledu na používaný systém účetnictví jsou v každém stadiu výdajového cyklu nezbytné následující informace:

- potvrzení legality pro výdaje;
- základní podmínkou zdravého finančního řízení je přiměřené vykazování schválených rozpočtových výdajů, jejich změn, převodů mezi položkami schváleného rozpočtu a jejich rozpisu. U zemí, které nepoužívají automatizovaný systém rozpočtového řízení, je někdy obtížné přesně zjistit, podle kterého rozpočtu se postupuje, protože rozhodnutí o rozdělení a přerozdělení rozpočtových přidělů jsou obsahem různých dokumentů. Postup realizace rozpočtu by se měl pravidelně aktualizovat tak, aby zahrnoval nová rozhodnutí týkající se rozpočtových přidělů;
- zásadní podmínkou pro dosažení kontroly nad implementací rozpočtu je účtování závazků, včetně víceletých. Tyto informace poskytují základ pro úpravy rozpočtu. Rozhodnutí zvýšit nebo snížit rozpočtové přiděly a příprava plánů financování musejí brát v úvahu již přijaté závazky. Pro účely vnitřního řízení potřebují ministerstva postupovat přesně podle objednávek a smluv, které uzavřela;
- pro řízení programů a organizací je důležité účtování výdajů ve stadiu verifikace. Poskytuje cenné informace pro stanovení nákladů, i když je nutné tyto údaje kombinovat s informacemi o odpisech, o zásobách apod. Výdaje ve stadiu ověření ukazují, jak daleko postoupila implementace programů a projektů. Vykazování výdajů se požaduje také pro řízení splatných úhrad a smluv a pro stanovení závazků, které vyplývají z plnění rozpočtu (nedoplatky);
- transparentnost vyžaduje, aby vykazování všech plateb v daném účetním období a v daném fiskálním roce bylo v souladu se systémem klasifikace výdajů, včetně plateb, které se týkají výdajů provedených v minulém období.

Operace, které se mají vykázat, musejí být jasně definovány ve finančních předpisech. Zdravé rozpočtové účetnictví vyžaduje informace, aby mohlo vykazovat transakce mezi rozpočtovými účty, zejména mezi zdrojovými účty rozpočtu (např. pro rozpočtové přiděly a jejich další rozdělení); závazky; výdaje ve stadiu ověření a účty plateb. Podvojně účetnictví se samozřejmě vyžaduje již od stadia, kdy jsou výdaje uznány (verifikace v účetnictví na akruálním principu). V mnoha zemích se závazky registrují (pokud se vůbec registrují) v systému jednoduchého účetnictví. Výhodou zahrnutí informací o závazcích a rozpočtových přidělech do podvojněho účetnictví je to, že je tak zajištěna konzistence pohybů mezi rozpočtovými účty (zvláště tehdy, když implementace rozpočtu není plně založena na využití počítačů).

Zdravý systém pro vykazování transakcí by mohl vypadat takto:

- *Když je objednávka vystavena*, vykáže se jako: (1) zvýšení závazků/nerealizovaných objednávek a (2) snížení rozpočtových zdrojů (nebo jako uznání budoucích závazků).
- *Ve stadiu dodání, resp. ve stadiu verifikace* se transakce vykáže jako: (1) akruální výdaj nebo závazek a (2) snížení závazků, popř. nerealizovaných objednávek.
- *Ve stadiu platby* se platba vykáže jako: (1) snížení zavázaných výdajů nebo závazků a (2) snížení hotovosti.

V zemích, které monitorují pouze platby, by bylo možné ihned zavést pomocný účet pro nesplacené platby. Stanovení nedoplatků na základě oddělené evidence, která existuje paralelně s účetnictvím, je však pouze „zmírňujícím“ opatřením.

V mnoha reformních zemích účtují sice všechna výdajová ministerstva na akruálním principu (ani tento systém však není plně v souladu se všeobecně přijímanými účetními principy), ale obtíže jsou sečas-

ným monitorováním plateb podle rozpočtové klasifikace. V mnoha těchto zemích se tudíž projevuje snaha o zavedení systému monitorování plateb. Některé aspekty tradičních účetních systémů v těchto zemích byly čistě formální. Přesto však tyto účetní systémy mají (nebo měly) výhodu v tom, že registrovaly výdaje ve stadiu verifikace (často se nazývaly „skutečné výdaje“). Posilování účetnictví na pokladním principu by nemělo vést k tomu, že by se opustilo monitorování „skutečných výdajů“; to je zvláště významné v těch zemích, které čelí nedoplatkům a potýkají se s tendencí překračování závazků ve vztahu k výdajovým přidělením.

Každá operace by se měla účtovat k datu, ke kterému byla provedena. V případě plateb existuje často problém, který se týká časové prodlevy mezi dnem, kdy byl vydán platební příkaz, a dnem, ve kterém je připsán na bankovní účet. Tento problém lze vyřešit, pokud se systematicky provádí vzájemné odsouhlasování účetních výkazů s příslušnými bankovními výpisy a výkazy a uplatňují se tvrdé postupy v těch případech, kdy dlouhodobě existují „bilanční“ nesrovnalosti. Kromě tohoto obecného problému dochází občas i k záměně mezi postupy, plánováním a účetními zásadami. Např. v jedné reformní zemi účtují útvary ministerstva financí platby ke dni, na který byly naplánovány, a nikoli ke dni, ve kterém byly reálně provedeny.

3. Evidence závazků

V mnoha zemích je třeba zlepšit účetnictví a vykazování závazků a podmíněných závazků. V úvahu by se měly vzít následující aspekty:

- systém monitorování, resp. účetní systém by měl ukázat nedoplatky, které vyplývají z realizace rozpočtu (tj. rozdíly mezi výdaji ve stadiu ověření a platbami);
- měly by být uvedeny všechny operace, které vyplývají z objemu nedoplatků předchozího roku;
- dluh by se měl evidovat na akruálním principu;
- rozpočtem nepodložené závazky a podmíněné závazky by se měly účtovat a evidovat.

4. Zavádění plně akruálního účetnictví

Akruální účetnictví je standardní praxí soukromého sektoru a jeho význam pro veřejný, resp. vládní sektor roste. I když útvary státní správy používají pokladní účetnictví, pro agentury, které se zabývají komerčními činnostmi, je plně akruální účetnictví žádoucí. Státní správa tak může lépe regulovat řízení těchto agentur.

Když se však uvažuje o zavedení systému plně akruálního účetnictví v celém veřejném sektoru, je nutná určitá opatrnost. Plně akruální účetnictví vyžaduje vyčerpávající evidenci aktiv a dobrý systém měření nákladů. Zavedení tohoto systému v celém veřejném sektoru vyžaduje čas a pečlivě musejí být analyzovány jeho náklady a výnosy. Pokud se odpisy odhadují jen zhruba, pak by plně akruální účetnictví na úrovni agentur k rozvoji rozpočtového přístupu orientovaného na výkonnost nepřispělo. Pokud nejsou účetní principy jasně specifikovány a vykázány, vytváří akruální účetnictví prostor pro „tvůřivé účetnictví“, a to prostřednictvím manipulace s odhady odpisů, s opravnými položkami, s vykazováním ztrát apod.¹¹ Jako prevence může sloužit efektivní vnější audit.

Postupné zavádění akruálního účetnictví lze zvažovat až tehdy, když v zemi funguje dobrý a solidní pokladní účetní systém na bázi peněžních toků. Začít se může s těmi oblastmi činností vládního sektoru,

kteří vyžadují informace o hodnotě hmotných aktiv, o jejich použití a celkových nákladech (např. agentury, které poskytují služby uživatelům za poplatek). Bereme-li v úvahu potřebu reformních zemí posílit fiskální řízení, pak by se měly tyto země nejdříve zaměřit na zavedení metod lepšího vymezení finančních závazků v účetnictví.

K tomu, aby akruální účetnictví bylo efektivní, je nutné pravdivě a správně vymežit výdaje. Pouze formální aplikace účetních pravidel transparentnost nezvyšuje. Akruální účetnictví tudíž vyžaduje mnoho vysoce kvalifikovaných účetních jak v rámci vládního sektoru, tak mimo něj. Akruální účetnictví může zvýšit transparentnost jenom tehdy, když ti, kteří rozhodují, a veřejnost jsou dobře informováni o charakteru těchto informací a o jejich finančních důsledcích. To vždy neplatí ani pro země OECD; i v nich je poskytování informací ve sdělovacích prostředcích zaměřených na finanční otázky často také nedostatečné. Pro zvýšení transparentnosti by měla vláda usilovat o audit svých finančních výkazů.

5. Administrativní uspořádání účetního systému

V rámci veřejného sektoru lze zvažovat dva základní modely uspořádání účetního systému:

- *Vertikální model.* Účetnictví se připravuje na centrální úrovni, a to buď ministerstvem financí, nebo odděleným útvarům centrálního účetnictví. Tento model uspořádání odpovídá potřebě kontrolovat naplňování rozpočtu. Má výhodu v tom, že centralizuje všechny informace – které se obvykle obtížně získávají, zejména tam, kde k jejich získání nelze využít počítače. Problematický však může být ten aspekt, že agentury často vykazují povinnosti a závazky až tehdy, když požadují platbu. Tento model také nepodněcuje agentury k tomu, aby vedly účetnictví, což je nutné pro efektivní řízení programů.
- *Konsolidovaný model.* Ministerstva připravují své účty pro konsolidaci na centrální úrovni. Tento model se hodí pro řízení programů a agentur, ale může vést ke ztrátě informací, pokud se účty nekonsolidují včas. Při využívání počítačů může být vyčerpávající a včasné monitorování rozpočtových operací zajištěno odpovídajícími informačními systémy ve všech stádiích výdajového cyklu a vhodným elektronickým propojením ministerstva financí s ostatními ministerstvy.

Konsolidovaný model se zdá být vhodnějším, ale jeho zavedení je ve velké míře spojeno s počítačovým zpracováním výdajového cyklu. (O něm pojednává kapitola 13.)

D. Speciální otázky

1. Akruální rozpočtování

Začlenění informací získaných z akruálního účetnictví do rozpočtových dokumentů je v zásadě žádoucí. Tímto směrem však postupuje jen relativně málo zemí OECD (např. Austrálie, Island, Nizozemí, Nový Zéland, Švédsko a Velká Británie). Pouze velmi málo z nich, např. Austrálie, Nový Zéland a Velká Británie, změnilo nebo mění své účetnictví na „plně akruální“, které spočívá ve schvalování výdajů na akruálním principu. O kladech a záporech této změny se diskutuje a neobvyklé nejsou systémy, které „mixují“ informace z akruálního a pokladního účetnictví. Např. USA se rozhodly, že si ponechají závazkově orientovaný rozpočtový systém, ve kterém se pro určité kategorie operací, např. v rámci zaměstnaneckých penzijních systémů nebo v rámci úrokových výdajů, informace pokladních operací doplňují o informace z akruálního systému. Klíčovou otázkou je, který systém je užitečnější z hlediska cílů země zaměřených na posílení efektivnosti rozpočtových operací, na odpovědnost vyplývající z řízení a na úplné a přesné vykazování finančních informací.

Tabulky 11.1 a 11.2 ukazují současné postavení zemí OECD.

Tabulka 11.1 ÚČETNÍ ZÁKLADNA APLIKOVANÁ NA ROZPOČET SCHVÁLENÝ ZÁKONEM

	Plně akruální princip	Akruální princip s výjimkou kapitalizace neboli odpisů aktiv	Pokladní princip s výjimkou určitých operací podle akruálního principu	Plně pokladní princip
Austrálie	X			
Rakousko				X
Belgie				X
Kanada		X		
Česká republika				X
Dánsko			X ⁽¹⁾	
Finsko		X ⁽²⁾		
Francie				X
Německo				X
Řecko				X
Maďarsko				X
Island		X		
Irsko				X
Itálie		X		X
Japonsko				X
Korea				X
Lucembursko				X
Mexiko				X
Nizozemí				X
Norsko				X
Nový Zéland	X			
Polsko				X
Portugalsko				X
Španělsko				X
Švédsko				X
Švýcarsko				X
Turecko				X
Velká Británie	X ⁽³⁾			
USA			X ⁽⁴⁾	

Poznámky:

(1) Dánsko – Úrokové platby a zaměstnanecké penze se účtují na akruálním principu.

(2) Finsko – Transferové platby se na akruálním principu neúčtují.

(3) Velká Británie – Rozpočet vychází z plně akruálního principu od fiskálního roku 2001–2002.

(4) USA – Úrokové platby, některá penzijní schémata a programy půjček a garancí se účtují na akruálním principu.

Zdroj: OECD (2000).

Na Islandu jsou návrhy rozpočtových výdajů předkládány parlamentu ke schválení na akruálním principu i na principu pokladním. To nepředstavuje problém, pokud jde o vztah ke klasickým pravidlům shody popsaným v kapitole 1 a 2. Na druhé straně však předkládáním návrhu výdajového rozpočtu pouze na akruálním principu se mění obvyklá pravidla parlamentu o shodě a odpovědnosti za výdaje, protože odpisy se stávají předmětem parlamentního schvalování. Parlament může chtít hlasovat o alokaci rozpočtových prostředků podle programů nebo agentur. Pokud se výdaje neschvalují na bázi plateb, tj. pokud nevycházejí z pokladního principu, pak příprava plánu pokladních operací a kontrola provedených plateb vyžadují dobře fungující účetní systém a větší fiskální disciplínu než v případě rozpočtového systému na pokladním principu. Kontrola pokladních toků musí vycházet z odděleného plánu pokladního plnění, kte-

ry není odvozen ze schválených ukazatelů rozpočtových výdajů. Ministerstvo financí musí mít odpovídající technické zázemí a oprávnění ke stanovení toho, zda budoucí odpisy povedou ke zvýšení rozpočtových přidělů, nebo nikoli. Pro reformní země a zvláště pro země, ve kterých rozpočtovému procesu dominuje vyjednávání, by zavedení tohoto systému mohlo být obtížné.¹² Aby se reformní země tomuto riziku vyhnuly, neměly by opustit rozpočtování výdajů na pokladním principu, a to bez ohledu na to, jaký systém účetnictví a výkaznictví používají.

V mnoha zemích EU se často zákonem nebo vládním nařízením vyžaduje prezentace místních rozpočtů ve formě rozvahy. V těchto případech je povinné začlenit do místních rozpočtů vytváření odpisů a další rezervy. To se spolu s dalšími omezeními výdajů a půjček místních samospráv považuje za účinný nástroj kontroly nad hospodařením místních rozpočtů.

2. Generační účetnictví

Jak jsme poznamenali dříve, čisté jmění se zjišťuje v rozvaze vládních aktiv a pasiv. Někteří makroekonomové argumentují v souladu s ortodoxním monetárním přístupem tím, že z hlediska makroekonomické stabilizace je nutné vzít v úvahu trvalý důchod země, který závisí na čistém jmění státu. Tento postup však není přijímán všeobecně; nezbytný je další ekonomický výzkum.¹³

K hodnocení dlouhodobého dopadu současných opatření na čisté jmění státu (např. měření podmíněných závazků¹⁴ a účetnictví týkající se životního prostředí) bylo vyvinuto několik nástrojů. V zásadě se tento dopad odhaduje pomocí aktuární bilance toků příjmů, plateb, odpisů majetku atd. za různých předpokladů a při dané diskontní sazbě.

Generační účetnictví počítá v dlouhém časovém horizontu se současnou hodnotou vládní spotřeby, daní, dluhu a mezigeneračních transferů (tj. penzí) na základě souhrnu předpokladů o ekonomickém růstu a demografickém vývoji a při použití specifické diskontní sazby. Vztahuje vládní příjmy a výdaje k té generaci, které se tyto operace týkají, a to tak, že porovnává současnou hodnotu příjmů a plateb, u nichž vláda očekává, že je vybere v rámci života dané generace.¹⁵

Tabulka 11.2 ZEMĚ PLÁNUJÍCÍ PŘEVEDENÍ ROZPOČTU NA AKRUÁLNÍ BÁZI

	Bude zavedeno úplné akruální rozpočtování.	Mají se uvádět dodatečné informace podle akruálního principu.
Kanada	X ⁽¹⁾	
Dánsko		X
Německo		X
Jižní Korea	X ⁽¹⁾	
Nizozemí	X	
Portugalsko		X
Švédsko	X ⁽¹⁾	
Švýcarsko	X ⁽¹⁾	

Poznámka:

(1) Vážně se o tom uvažuje.

Zdroj: OECD (2000).

Generační účetnictví se považuje za důležitý nástroj k popisu způsobu, jakým vláda ovlivňuje mezigenerační rozdělení důchodů a bohatství; je základním měřítkem zátěže, kterou ukládá současná a budoucí rozpočtová politika na současnou generaci a na generace budoucí. Je také důležitým ukazatelem toho, jak rozpočet ovlivňuje národní úspory, a tudíž investice, úrokové sazby a ekonomický růst.

Ti, kdo se přípravou generačního účetnictví zabývají, ho původně považovali za alternativu k tradiční metodě účtování příjmů a výdajů vládního sektoru. Argumentovali tím, že tradiční postup se zaměřuje pouze na velmi krátký časový horizont, a tím fiskální politiku vychyluje a neumožňuje zvažovat budoucí důsledky politik vlády. Věřili také, že koncepční rámec tradičních metod účetnictví pro příjmy a výdaje veřejného sektoru již neexistuje a že klasifikace jsou „arbitrární“ a manipulovatelné z politických důvodů.¹⁶

Mezigenerační spravedlnost vyžaduje, aby tyto toky byly vyrovnané, a tak se předcházelo zatěžování budoucích generací. Propočty byly provedeny v mnoha zemích. USA byly první zemí OECD, která generační účetnictví použila, když je uvedla v rozpočtu pro fiskální rok 1996. Pak následovaly další země OECD, jako Německo, Itálie, Nový Zéland, Švédsko a nedávno se přidalo Nizozemí.

Studie zpracované MMF a OECD došly k závěru, že při daných možných slabých místech generačních účtů jako nástroje měření toho, jak veřejné rozpočty ovlivňují mezigenerační rozdělení důchodů a úspor, by se tento postup měl používat a interpretovat s velkou opatrností. Pokud neexistují explicitní propočty mezigeneračních důsledků vyplývajících z programů veřejných výdajů s přesvědčivými důkazy svědčícími o tom, že model životního cyklu správně charakterizuje chování soukromé spotřeby, a pokud neexistují jasně vymezené dopady rozpočtové politiky na model všeobecné rovnováhy, pak mohou generační účty přinést zavádějící výsledky. Generační účetnictví se používá pouze jako analytický nástroj k ilustrování hlavních trendů politiky vlády.¹⁷ Premchand (1995) poznamenává, že generační účty mohou v nejlepším případě sloužit jako analytický vstup, především vzhledem k agregované podobě analýzy a k použitým imputovaným hodnotám.¹⁸ Abychom mohli předpokládat významný dopad generačního účetnictví na současnou politiku a politiky (a veřejnost) na celém světě, vyžadovalo by to pracovat při veřejných výdajích s mnohem delším časovým horizontem, než jaký se obvykle používá. Jak již dávno poznamenal John Maynard Keynes: „V dlouhém časovém horizontu jsme všichni mrtvi.“

Je však nutné zdůraznit, že generační účetnictví je zcela novým postupem a v mnoha ohledech se stále ještě vylepšuje. Např. Nový Zéland zahrnuje do generačních účtů, které se v současné době připravují, kromě výdajů na zdravotní péči i výdaje na vzdělání. V případech, kdy je obtížné zavést přímý vztah mezi věkovými skupinami obyvatelstva a výdaji, se určité výdaje sdružují, např. výdaje určené především pro mladé obyvatele nebo pro starší obyvatele, a jako základ pro rozdělení se používá přepočtení na obyvatele. Generační účty lze dále vylepšit tím, že mezi generace rozdělíme větší počet kategorií výdajů, a tím, že zahrneme retrospektivní časový horizont, ve kterém se daně a sociální dávky nevypočítávají pouze na zbývajícím období života každé generace, ale také vzhledem k zaplaceným daním a k získaným sociálním dávkám v letech předchozích. Tento přístup by měl zajistit lepší srovnání mezi generacemi.¹⁹

3. Měření nákladů

a) Úplné náklady

„Úplné náklady“ programů zahrnují náklady na požadované a spotřebované zboží a služby v daném období a náklady spojené se spotřebou fixního kapitálu.

Informace o nákladech lze použít v následujících oblastech:²⁰

- *Rozpočtování a kontrola nákladů.* Informace o nákladech programů lze použít jako základ pro odhadování budoucích nákladů při přípravě a přezkoumání rozpočtu. Když je rozpočet schválen a realizuje se, mohou informace o nákladech sloužit jako zpětná vazba pro přípravu rozpočtu na následující období.

- *Měření výkonu a hodnocení programů.* Měření nákladů je integrální součástí měření efektivity a účelnosti programů.
- *Stanovení úhrad, uživatelských a dalších poplatků.* Stanovení cen, kterými vládní agentury oceňují jimi poskytované služby (např. vydávání pasů a registrace společností), je zčásti politickou záležitostí, správné měření úplných nákladů je však nezbytné při porovnávání a hodnocení různých možností.
- *Testování trhem.* Testování trhem vyžaduje porovnání nákladů na zboží a služby, které poskytují segmenty vládního sektoru, s obdobným zbožím a službami, které zajišťuje sektor soukromý.

Zkušenosti s měřením nákladů centrální vlády v širokém měřítku byly získány v roce 1949, kdy bylo v USA na základě doporučení Hooverovy komise široce uplatněno výkonové rozpočtování. Jak však ukažeme ve 4. kapitole, tato zkušenost nebyla dobrá. Obtíže, které v souvislosti s měřením nákladů vznikly, se týkaly jak technických problémů, tak i skutečnosti, že „vláda se více zajímala o poskytování služeb než o úhradu nákladů“ (Premchand, 1993). Přesto získalo měření nákladů v mnoha zemích nový impulz, který motivuje k hledání nástrojů ke zlepšení výkonnosti služeb vládního sektoru. Box 11.2 ukazuje schematické porovnání mezi peněžními platbami a úplnými náklady.

Box 11.2 SROVNÁNÍ ÚPLNÝCH NÁKLADŮ A PENĚŽNÍCH PLATEB

Peněžní platby (po odpočtu kapitálových výdajů)

- + odpisy hmotných aktiv v daném období
- + změna v závazcích v daném období
 - + *nesplacené dodávky v daném období*
 - *platby za dodávky z předchozích období*
- + změna na účtech záloh
 - + *dodávky nebo práce financované předchozími zálohovými platbami*
 - *zálohové platby v daném období*
- + změna zásob v daném období
 - + *spotřebované zásoby a ztráty*
 - *přírůstek zásob*
- + náklady služeb poskytnutých jiným programům nebo nákladovým střediskům
- náklady služeb poskytnutých jiným programům nebo nákladovým střediskům
- = úplné náklady**

Pro stanovení úplných nákladů jsou zapotřebí následující prvky: (1) úplná evidence hmotných aktiv a zásob, (2) odhady odpisů a (3) odpovídající systém měření nákladů, protože režijní náklady a společné využívání zařízení v rámci různých programů je nutné přiřčlenit jednotlivým programům a činnostem.

b) Systémy měření nákladů

Úplné náklady zahrnují: (1) přímé neboli variabilní náklady, které lze přiřčlenit vyprodukovanému zboží a službám, jako jsou mzdy a náklady na suroviny a (2) nepřímé neboli fixní náklady (režijní náklady), které jsou sdíleny mnoha výstupy. V rámci ministerstev je otázka rozdělení režijních nákladů mezi jednotlivé výstupy zvláště důležitá, protože podíl zdrojů, který nelze přiřčlenit k jednomu výstupu, je většinou značný. Toto přiřčlenění je často arbitrární nebo se odvozuje od jednoduchého poměru, např. od přímých nákladů práce na výstup. Použití arbitrárních metod značně snižuje užitečnost měření nákladů pro řízení a rozhodování.

Metody měření nákladů jsou prvkem systémů řízení.²¹ Zaměřují se zejména na problémy vznikající v souvislosti s rozdělením režijních nákladů. Měření nákladů podle činností (*ABC – activity-based costing*) bylo široce přijato ve zpracovatelském průmyslu a ve službách. Tuto metodu používají některé vlády, někdy společně s dalšími metodami měření nákladů.²²

Systém měření nákladů podle činností sleduje individuální náklady ve vztahu k primárním činnostem. Při tomto postupu se uplatňují následující kroky:²³ (1) identifikace činností v rámci organizační jednotky nebo projektu, (2) přiřčlenění zdrojů těmto činnostem (náklady zdrojů lze přiřčlenit činnostem přímo nebo je lze odhadnout na základě průzkumů nebo jiným způsobem), (3) identifikace výstupů činností (výstupem může být zboží nebo služba) a (4) přiřčlenění nákladů činnosti k výstupu prostřednictvím „určující složky nákladů“. Tu lze zjišťovat různými způsoby: např. podle toho, kolikrát je výsledkem činnosti specifický druh výstupu, nebo podle toho, jak dlouho se činnost vykonává. Ukázka toho, jak systém funguje v praxi, je uvedena v boxu 11.3.

Metody měření nákladů sice poskytují nástroje k analýze nákladů, avšak každá organizace musí podrobně analyzovat své operace a činnosti, musí používat vhodné účetnictví a informační systémy a všechny informace je nutné pravidelně aktualizovat. Přičleňování nákladů není cílem samo o sobě a úspěšné zavedení měření nákladů na základě činností vyžaduje aktivní spolupráci řídicích a ostatních pracovníků.

c) Význam měření nákladů

V současné době používá měření nákladů ve velkém rozsahu jen několik zemí. Například na Novém Zélandu rozpočtování zaměřené na výstup sleduje přímý vztah mezi měřením nákladů a rozpočtováním; rozvoj systému měření nákladů však vyžaduje čas. V USA je vztah mezi měřením nákladů a rozpočtováním nepřímý. Měření nákladů se považuje za nástroj zlepšení výkonnosti, za pomoc při rozhodování a při zajištění zpětné vazby, ale přiděly pro krytí provozních nákladů jednotlivým organizačním jednotkám (útvarym) a agenturám se rozpočtují na principu pokladním.

K určení rozsahu, v němž lze měření nákladů zavést, je nutné propočítat nákladovou efektivnost tohoto kroku. Ve většině reformních zemí je možné o zavedení systému měření nákladů reálně uvažovat pouze pro speciální programy a agentury, zejména pro agentury, které hradí své náklady z uživatelských poplatků.

4. Poplatky za užívání dlouhodobého majetku

Pro to, abychom spočítali úplné náklady dlouhodobých aktiv používaných pro produkci zboží a služeb, je nutné vzít v úvahu odpisy využívaného majetku i jeho výnosy. Jenom hrstka zemí zavedla popla-

Box 11.3 PŘÍKLAD MĚŘENÍ NÁKLADŮ PODLE ČINNOSTÍ**Jednotkové náklady mzdového a penzijního systému pro veterány (C&P) na ministerstvu financí (v USD)**

• Přímé náklady práce ministerstva financí, které vznikají v souvislosti s výplatou šeků C&P v hodnotě 700 000	700 000 \$
• Přímé materiálové náklady ministerstva financí v souvislosti s výplatou šeků C&P v hodnotě 700 000	20 000 \$
• Nepřímé materiálové náklady přiřčené šekům C&P v závislosti na jejich podílu na celkovém objemu šeků ministerstva financí. Za předpokladu, že ministerstvo financí vystavilo ve fiskálním roce 1 000 000 šeků, z nichž 700 000 patří C&P, a že celkové nepřímé náklady v tomto fiskálním roce dosáhly 500 000 \$, pak nepřímé náklady přiřčené C&P činí:	350 000 \$
• Celkové náklady:	1 070 000 \$
• Jednotkové náklady na jeden šek (1 070 000 \$ děleno 700 000)	1,53 \$

V tradičním účetním systému USA se náklady kalkulují podle tříd objektů, jako jsou mzdy a sociální dávky, kancelářské potřeby, cestovné a vybavení. Metoda měření nákladů podle činností kalkuluje náklady podle činností nebo procesů, jakým např. může být zpracování dvouletých přehledů o uživatelských poplatcích.

Zdroj: USA, Chief Financial Officers Council (1997).

tek z dlouhodobého majetku, který se explicitně vykazuje jako výdajová položka v rozpočtu ministerstva nebo agentury.²⁴ Tento poplatek za užívání dlouhodobého majetku se vypočítává tak, že se aplikuje sazba poplatku na ta dlouhodobá aktiva, která vlastní nebo spravuje dané ministerstvo nebo agentura.

Nový Zéland zavedl poplatek za užívání dlouhodobého majetku v roce 1991. Sazba poplatku ve výši 13 % se aplikuje na aktiva agentur nebo ministerstev, platba těchto poplatků se imputuje do jejich rozpočtu (později si řada ministerstev vyjednala s ministerstvem financí speciální sazby) (Scott, 1996).

Zavedení poplatku za užívání dlouhodobého majetku může ministerstva podněcovat k tomu, aby využívala majetek, který mají v užívání, efektivněji, a může zlepšit odhady velikosti úplných nákladů vyjadřujících celou hodnotu spotřebovaných vstupů. Pokud se však tento poplatek zavede bez jakékoli změny v postupech měření nákladů, existuje riziko, že se stane jen formálním opatřením kompenzovaným ekvivalentním zvýšením rozpočtovaných výdajů. Jeho zavedení vyžaduje vhodný systém pro registraci a oceňování aktiv a jasné oddělení organizační odpovědnosti za nabývání aktiv a jejich používání. Poplatek za užívání dlouhodobého majetku je nezbytné spojit s přiměřeným systémem řízení nákladů a jejich měření. Je to pouze jeden z mnoha nástrojů, které zlepšují řízení a vnímání nákladů.

POZNÁMKY

1. IFAC (1991). IFAC (Mezinárodní federace účetních znalců a auditorů) je sdružením profesionálních účetních orgánů z 84 zemích, které usiluje o prosazení jednotných účetních standardů. Její výbor pro veřejný sektor (*PSC – Public Sector Committee*) vydává účetní standardy pro vládu a pro instituce vládního sektoru.
2. Premchand (1993), strana 267.
3. Tato metoda se podle IFCA nazývá „modifikované účetnictví na pokladním principu“ (1991).
4. Nebo jednodušeji akruální účetnictví. V této knize se „úplný“ přidává tam, kde je to vhodné pro zřetelné odlišení od modifikovaných forem akruálního účetnictví.
5. Příklad lze nalézt v publikaci IFAC (1991).
6. Viz definice nákladů v publikaci IFAC (2000a).
7. Ve verzi Manuálu GFS z roku 2000 se klasifikace příjmů podstatně liší od klasifikace uvedené v manuálu GFS z roku 1986. Viz Příloha I v publikaci Mezinárodního měnového fondu (2000).
8. Viz SNA (Systém národních účtů), 1993, s. 92.
9. K tomu poznamenáváme, že zvýšení závazků, které se týká státních penzijních systémů, se do tabulky operací vládního sektoru v Manuálu GFS 2000 nezahrnuje.
10. FASAB, USA (1995), Vyhláška číslo 5.
11. “[Rozsah tvořivého účetnictví] je největší tam, kde se obchoduje, akruálně účtuje a existují nejasnosti. Nejméně se vyskytuje tam, kde se používá pokladní účetnictví a existují jasná pravidla. S komerčním stylem účtů jsou spojeny tlaky, které odrážejí větší možnosti kreativity účetnictví soukromého sektoru.“ (Likierman, 1993a)
12. Na Novém Zélandu, kde se schvalují rozpočtové prostředky na provozní výdaje uváděné na akruálním principu, provádí jak ministerstvo financí, tak nejvyšší auditor (nejvyšší kontrolní úřad) kontroly toků hotovostí ex ante. Tyto kontroly využívají rozpočtování výdajů na akruálním principu, plán pokladního plnění odsouhlasený mezi ministerstvem financí a ostatními ministerstvy a dále měsíční monitorovací zprávy o čerpání rozpočtových výdajů, které připravují jednotlivá ministerstva a předávají je ministerstvu financí a nejvyššímu kontrolnímu úřadu. Kontroly ex ante sice pokrývají celkovou potřebu pokladních prostředků ministerstev, nejsou však specifikovány podle jednotlivých položek schválených výdajů. Viz Scott (1996).
13. Tato otázka se probírá v publikaci Buitter (1993).
14. Viz Towe (1993).

15. Pojem generace se definuje jako osoby narozené ve stejném roce v rozdělení na muže a ženy. Toto rozlišení vychází z rozdílných znaků životního cyklu mužů a žen, pokud jde o daňové platby a přijaté sociální dávky. Podrobněji viz Buiter (1996)
16. Podrobněji viz OECD (1997b), s. 14–15.
17. Viz Hagemann a John (1995).
18. Analýzu podmínek platnosti metodiky generačního účetnictví lze nalézt v publikaci Buiter (1996).
19. Podrobněji k těmto otázkám viz OECD (1997b), strana 16–18.
20. Čerpáno z velké míry z Úřadu pro řízení a rozpočet (*OMB – Office of Management and Budget*) USA, „Koncept manažerského účetnictví nákladů a standardů pro federální vládu“, *Vyhláška o doporučovaných účetních standardech*, číslo 4, 1995.
21. Otázky týkající se systémů řízení nákladů a jejich aplikace ve vládním sektoru jsou obsaženy v publikaci Premchand (1993).
22. Např. v USA a na Novém Zélandu.
23. OMB, „Koncept manažerského účetnictví nákladů a standardů pro federální vládu“, *Vyhláška o doporučovaných účetních standardech*, číslo 4, 1995.
24. Na Novém Zélandu se poplatek za užívání dlouhodobého majetku používá pro všechny segmenty vládního sektoru, ve Velké Británii pro veřejné obchodní společnosti a pro Národní systém zdravotní péče. Poté, co Velká Británie v letech 2001–2002 zavede plně akruální rozpočtování, rozšíří se poplatek za užívání dlouhodobého majetku do všech oblastí veřejných výdajů.

POZNÁMKY ČESKÉ REDAKCE

- 1* Výraz „cash princip“ již i u nás zdomácněl; v odborné literatuře se však používá termín účetnictví založené na peněžních tocích. V této knize jsme se při překladu přiklonili ke kratším termínům „pokladní“ či „cash“.