



EVROPSKÁ
KOMISE

V Bruselu dne 6.3.2013
COM(2013) 114 final

ZPRÁVA KOMISE RADĚ A EVROPSKÉMU PARLAMENTU

Zavádění harmonizovaných účetních standardů pro veřejný sektor v členských státech

Vhodnost IPSAS pro členské státy
{SWD(2013) 57 final}

ZPRÁVA KOMISE RADĚ A EVROPSKÉMU PARLAMENTU

Zavádění harmonizovaných účetních standardů pro veřejný sektor v členských státech

Vhodnost IPSAS pro členské státy

1. PRÁVNÍ ZÁKLAD A SOUVISLOSTI

Tato zpráva představuje splnění povinnosti Komise podle čl. 16 odst. 3 směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států¹ provést do dne 31. prosince 2012 posouzení vhodnosti mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) pro členské státy. Zpráva vychází z informací získaných na základě konzultací s útvary Komise, mezinárodními organizacemi, jako např. MMF, odborníky z praxe a dalšími zúčastněnými stranami v členských státech i mimo ně, jakož i s Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, která je tvůrcem těchto standardů.

Krise státního dluhu zdůraznila, že je nezbytné, aby vlády jasně prokázaly svou finanční stabilitu, a že je nutná větší důslednost a transparentnost při vykazování fiskálních údajů. Směrnice Rady 2011/85/EU (směrnice o rozpočtových rámcích) uznává zásadní úlohu kompletních a spolehlivých fiskálních údajů, které je možno porovnávat mezi všemi členskými státy, pro rozpočtový dohled EU. Proto stanoví pravidla týkající se rozpočtových rámců členských států, která jsou potřebná k zajištění splnění povinnosti podle článku 126 vyvarovat se nadměrných schodků veřejných financí. Na jedné straně fiskální disciplína hraje zásadní úlohu při zabezpečování hospodářské a měnové unie a na straně druhé finanční stabilita je založena na důvěře. Tato zpráva se zabývá jedním z nástrojů pro budování této důvěry a lepší měření a předpovídání fiskální situace: harmonizovanými účetními standardy pro veřejný sektor na akruální bázi.

Článek 3 směrnice 2011/85/EU požaduje, aby v členských státech „fungovaly systémy veřejných účtů, které komplexně a konzistentně pokrývají všechny subsektory sektoru vládních institucí a obsahují informace potřebné k vypracování akruálních údajů pro sestavení údajů založených na standardu ESA 95“². Tím se uznává zásadní nesoulad mezi účty veřejného sektoru, které pouze zaznamenávají peněžní toky, a skutečností, že rozpočtový dohled EU je založen na akruálních údajích ESA 95. To znamená, že údaje na hotovostní bázi musí být převedeny na akruální prostřednictvím aproximace a úpravy zahrnující odhady na makroekonomické úrovni. Kromě toho neexistují-li účty na akruální bázi na mikroúrovni, musí být finanční transakce a rozvahy vyvozeny z řady různých zdrojů, což vede ke „statistické diskrepanci“ mezi schodkem sestaveným prostřednictvím nefinančních účtů a schodkem sestaveným prostřednictvím finančních účtů.

Nedostatek koherence mezi primárními účty veřejného sektoru a akruálními údaji ESA 95 je rovněž uznán ve sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě ze dne 15. dubna 2011 „Robustnější řízení kvality evropské statistiky“³. Toto sdělení upozorňuje na vysokou závislost kvality statistických informací na evropské úrovni na správnosti produkčních procesů. Eurostat tedy podporuje zavedení systému harmonizovaných účetních standardů na akruální bázi, jenž je v souladu s ESA, pro všechny subjekty sektoru vládních institucí.

¹ Úř. věst. L 306, 23.11.2011, s. 41.

² Nařízení Rady (ES) č. 2223/96 ze dne 25. června 1996 o Evropském systému národních a regionálních účtů ve Společenství, Úř. věst. L 310, 30.11.1996, s. 1.

³ KOM(2011) 211 v konečném znění.

IPSAS je v současnosti jediným mezinárodně uznávaným souborem účetních standardů pro veřejný sektor. IPSAS je založen na Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS), které jsou běžně uplatňovány v soukromém sektoru, a v tomto okamžiku se skládá ze souboru 32 účetních standardů na akruální bázi a jednoho účetního standardu na hotovostní bázi.

Ustanovení čl. 16 odst. 3 směrnice 2011/85/EU právě v této souvislosti požaduje posouzení vhodnosti IPSAS pro členské státy.

2. Úvod

Činnost vládních institucí představuje ve všech ekonomikách EU významnou část hrubého domácího produktu (HDP) a aktiva a závazky vládních institucí jsou významné ve všech zemích EU. Proto je důležité, aby byly účinně spravovány a aby vlády byly za jejich správu odpovědné občanům, jejich zástupcům, investorům a dalším zúčastněným stranám.

Vládní finanční statistiky poskytují informace o účetnictví různých subsektorů vládních institucí, aby tvůrci politiky a další zúčastněné strany mohli analyzovat finanční situaci a výkonnost vládních institucí a dlouhodobou udržitelnost veřejných financí. Hlavními zdroji těchto statistik jsou účetní záznamy a zprávy různých vládních institucí, doplněné o finanční informace. Spolehlivé finanční účty vládních institucí jsou zásadní pro přípravu národních účtů a samozřejmě pro fiskální plánování, koordinaci a dohled.

Dva nejdůležitější ukazatele fiskální udržitelnosti jsou dluh a schodek, které se používají v rámci EU pro sledování shody s ustanoveními Paktu o stabilitě a růstu. Článek 126 SFEU a Protokol č. 12 o postupu při nadměrném schodku, připojený ke Smlouvám, uvádí, že poměr plánovaného nebo skutečného schodku veřejných financí k HDP nesmí v zásadě překročit 3 % a poměr veřejného dluhu k HDP nesmí v zásadě překročit 60 %. Komise tato omezení vnitrostátní fiskální politiky pečlivě sleduje s cílem zajistit účinné fungování hospodářské a měnové unie. V případě, že členský stát tato kritéria nedodržuje a tato situace se nepovažuje za pouze výjimečnou a dočasnou, by mohl být zahájen postup při nadměrném schodku. Poté, co Komise vyjádří své stanovisko, Rada na základě návrhu Komise rozhodne, zda existuje nadměrný schodek. Pokud ano, podá dotyčnému členskému státu doporučení a harmonogram pro nápravná opatření.

3. PROČ JSOU NUTNÉ HARMONIZOVANÉ ÚČETNÍ STANDARDY PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Účetnictví na akruální bázi je jediným obecně uznávaným informačním systémem, který poskytuje úplný a spolehlivý přehled o finanční a ekonomické situaci a výkonnosti vládních institucí, a to tím, že zachycuje aktiva a závazky (jakož i příjmy a výdaje subjektu) v období, kterého se účty týkají, a v okamžiku, kdy jsou uzavřené. Účetnictví na akruální bázi znamená zaúčtování nikoli v okamžiku, kdy proběhne hotovostní platba, ale v okamžiku, kdy se vytváří, přeměňuje nebo mizí ekonomická hodnota nebo když vznikají, přeměňují se nebo se ruší pohledávky a závazky. Hotovostní účetnictví zaznamenává transakce, když je daná částka přijata nebo zaplacená. Účetnictví na akruální bázi je ekonomicky řádnější než hotovostní účetnictví, proto je stávající účetní rámec pro fiskální monitorování v EU, ESA 95, založen na akruální bázi. Kromě toho užití účetnictví na akruální bázi ve veřejném sektoru je nezbytné k tomu, aby se předešlo některým manipulacím, jež umožňuje hotovostní účetnictví a které spočívají v tom, že platbu lze uskutečnit dříve či odložit na pozdější dobu, aby ji bylo možno zaznamenat v období, jež si vládní instituce zvolí. Neuvažuje se však o tom, že by se účetnictvím na akruální bázi mělo zrušit nebo nahradit hotovostní účetnictví, zejména je-li hotovostní účetnictví užíváno pro účely sestavování a kontroly rozpočtu. Ve skutečnosti by účetnictví na akruální bázi mělo být vnímáno jako doplněk „čistého hotovostního účetnictví“.

a nikoli jako jeho alternativa. Při poskytování úplného přehledu o finanční a ekonomické situaci a výkonnosti subjektů umísťuje hotovostní účetnictví do svého celkového kontextu.

Přijetí jednotného souboru účetních standardů na akruální bázi na všech úrovních vládních institucí v celé EU by přineslo různé výhody pro řízení a správu veřejného sektoru. Očekává se, že účetnictví na akruální bázi na mikroúrovni ve veřejném sektoru zlepší účinnost a efektivnost veřejné správy a usnadní zajištění likvidity, jež je nezbytnou podmínkou pro zachování fungování veřejné služby. Stejně jako v případě jakékoli jiné ekonomické činnosti závisí řízení a kontrola účinnosti a efektivity veřejného sektoru na řízení a kontrole jeho finanční a ekonomické situace a výkonnosti. Podvojně účetnictví na akruální bázi je jediným obecně uznávaným systémem, který poskytuje nezbytné informace spolehlivě a včas. Kromě toho harmonizované vládní účetnictví na akruální bázi zvyšuje transparentnost, účetní odpovědnost a srovnatelnost účetního výkaznictví ve veřejném sektoru a může sloužit ke zlepšení účinnosti a efektivity veřejného auditu.

3.1. Současná situace, pokud jde o účetnictví na akruální bázi v členských státech EU

Většina členských států již zavedla účetnictví na akruální bázi v sektoru vládních institucí podle svých vnitrostátních norem nebo se tak chystá učinit. Jedenáct členských států má smíšené systémy, tj. má zavedeny různé účetní postupy na různých úrovních vládních institucí⁴. Účetní rámec a účetní systémy Evropské komise a dalších orgánů a institucí EU jsou na akruální bázi inspirované IPSAS. Je tomu tak i v případě několika dalších mezinárodních organizací.

I když se tedy stále více (ale nikoli jednomyslně) uznává potřeba účetnictví na akruální bázi pro veřejnou správu v EU a jejích členských státech, v současnosti chybí harmonizovaný přístup.

3.2. Účetní rámec na makroúrovni

ESA poskytuje statistický účetní rámec na makroúrovni pro vládní a nevládní sektory v EU, přičemž se jedná o systém na akruální bázi. Údaje o vládním dluhu a schodku podle metodiky ESA pro účely postupu při nadměrném schodku jsou výsledkem konsolidace jednotlivých účtů vládních institucí v členských státech a jsou definovány v právních předpisech EU.

V rámci fiskálního dohledu EU a postupu při nadměrném schodku Komise v souladu s článkem 126 SFEU má za úkol pravidelně vyhodnocovat kvalitu jak skutečných údajů oznámených členskými státy, tak i souvisejících účtů sektoru vládních institucí sestavených podle ESA. Nedávné události, zejména případy nepřesného účetního výkaznictví některých členských států, ukázaly, že systém fiskální statistiky dosud nedokázal dostatečně zmírnit riziko toho, že budou Eurostatu předávány údaje nestandardní kvality. Dopad hospodářské a finanční krize navíc zdůraznil potřebu posílit strukturu správy ekonomických záležitostí jak v rámci eurozóny, tak pro celou Evropskou unii. Komise reagovala dne 29. září 2010 přijetím souboru legislativních návrhů – „evropského balíčku šesti právních aktů týkajících se správy ekonomických záležitostí, který byl dne 16. listopadu 2011 přijat Evropským parlamentem a Radou⁵. Jeho cílem je rozšířit a zlepšit dohled nad fiskálními politikami, makroekonomickými

⁴ „[Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States](#)“ (Přehled a srovnání veřejných účtů a auditu veřejných prostředků ve 27 členských státech)

⁵ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1173/2011 ze dne 16. listopadu 2011 o účinném prosazování rozpočtového dohledu v eurozóně (Úř. věst. L 306, 23.11.2011, s. 1). Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1174/2011 ze dne 16. listopadu 2011 o donucovacích opatřeních k nápravě nadměrné makroekonomické nerovnováhy v eurozóně (Úř. věst. L 306, 23.11.2011, s. 8). Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1175/2011 ze dne 16. listopadu 2011, kterým se mění nařízení

politikami a strukturálními reformami v zájmu napravení nedostatků zjištěných v platných právních předpisech. Pro případy, kdy členský stát nedodrží pravidla, jsou plánovány nové donucovací mechanismy. Je zřejmé, že tyto mechanismy se musí opírat o vysoce kvalitní statistické informace, které jsou vytvářeny na základě robustních a harmonizovaných účetních standardů přizpůsobených evropskému veřejnému sektoru.

Předpokladem pro vysokou kvalitu údajů o dluhu a schodku na úrovni makroekonomického účetnictví na aktuální bázi je existence a kvalita srovnatelných a soudržných zdrojových aktuálních údajů (tj. primárních účetních údajů za vládní instituce) na úrovni mikroekonomického účetnictví. Mikroekonomické účetnictví veřejného sektoru v členských státech má mnoho variant a v důsledku toho je obtížné srovnání jak v rámci členských států, tak mezi nimi navzájem. Současný přístup podporující sladění neharmonizovaných účetních údajů veřejného sektoru na mikroúrovni pro účely postupu při nadměrném schodku dosahuje hranic svých možností.

Zdá se, že harmonizované účetní systémy na mikroúrovni pro všechny subjekty veřejného sektoru (tj. vládní instituce) ve všech členských státech EU, v kombinaci s vnitřní kontrolou a externím auditem, jsou jediným účinným postupem pro shromáždění nejkvalitnějších údajů o dluhu a schodku na aktuální bázi v souladu s platnými právními předpisy. To je také jednou z klíčových myšlenek směrnice 2011/85/EU.

3.3. Potřeba harmonizace

Statistické údaje potřebné pro sestavování makroekonomických statistik týkajících se vládních institucí a s odkazem na článek 338 SFEU by se výrazně zlepšily, pokud by všechny vládní instituce používaly harmonizované účetní standardy. To by umožnilo využívání společných překlenovacích tabulek pro převod účtů subjektů do účtů ESA, což by značně usnadnilo postupy statistického ověřování.

Fiskální transparentnost je nezbytná pro dosažení makroekonomické stability a z hlediska dohledu a poradenství. Harmonizované účetní standardy pro veřejný sektor by zvýšily transparentnost, srovnatelnost a efektivitu nákladů a poskytly by základ pro lepší správu ve veřejném sektoru. Na makroúrovni finanční krize zdůrazňuje význam včasných a spolehlivých finančních a fiskálních údajů a svědčí o důsledcích nedostatečně úplného a srovnatelného finančního výkaznictví ve veřejném sektoru.

V dlouhodobějším horizontu by se mohlo uvažovat o zdokonalení hlavních ukazatelů v rámci postupu při nadměrném schodku tím, že by se makroekonomické účetní (schodek/dluh) výsledky veřejného sektoru zakládaly na mnohem přímější konsolidaci jednotných a úplných účtů na mikroekonomické úrovni. Přijetí integrovaného rámce v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví s některými přizpůsobeními konceptům ESA 95 by umožnilo získávat údaje o výši dluhu a schodku přímo z těchto systémů. Ty by mohly být založeny na spolehlivých a harmonizovaných účetních údajích veřejného sektoru, které byly podrobeny kontrole a auditu, a to buď přímo na klíčových ukazatelích, nebo nepřímo přes účetní závěrku. To by rovněž pomohlo zkrátit dobu potřebnou pro vykazání výše schodku a dluhu.

Rady (ES) č. 1466/97 o posílení dohledu nad stavy rozpočtů a nad hospodářskými politikami a o posílení koordinace hospodářských politik (Úř. věst. L 306, 23.11.2011, s. 12). Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1176/2011 ze dne 16. listopadu 2011 o prevenci a nápravě makroekonomické nerovnováhy (Úř. věst. L 306, 23.11.2011, s. 25). Nařízení Rady (EU) č. 1177/2011 ze dne 8. listopadu 2011, kterým se mění nařízení (ES) č. 1467/97 o urychlení a vyjasnění postupu při nadměrném schodku (Úř. věst. L 306, 23.11.2011, s. 33). Směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států (Úř. věst. L 306, 23.11.2011, s. 41).

V souvislosti se státními dluhopisy mají vládní instituce závazky vůči účastníkům trhu – vlastníkům státních dluhopisů a potenciálním investorům – poskytnout včasné, spolehlivé a srovnatelné informace o své finanční situaci a výsledcích, stejně jako společnosti kotované na burze mají závazky vůči účastníkům akciového trhu. Rovněž je nutné zajistit minimální úroveň mezinárodní srovnatelnosti, zejména proto, že státní dluhopisy spolu navzájem soutěží na světových finančních trzích, čímž vzniká potřeba systému založeného na celosvětově uznávaných obecných standardech používaných ve veřejném sektoru. S odkazem na článek 114 SFEU by harmonizované účetnictví na akruální bázi zajistilo větší transparentnost pro řádné fungování vnitřního trhu v oblasti finančních služeb; bez této transparentnosti existuje nebezpečí, že by vlastníci státních dluhopisů prováděli transakce, aniž by si správně uvědomovali související riziko. To by mohlo vést k přenosu rizika, což může být vážnou překážkou pro finanční stabilitu.

Co platí pro účetní standardy v soukromém sektoru, které jsou v rámci EU harmonizovány pro společnosti kotované na burze, platí i pro vládní instituce. Harmonizované účetnictví pro veřejný sektor na akruální bázi by poskytlo pevnější základ pro porozumění ekonomické situaci a výkonnosti vlád a vládních institucí na všech úrovních. Nadřazenost akruálního principu je nesporná, a to jak s ohledem na makroukazatele, tak i na mikroukazatele fiskálního monitorování. Makroúroveň již funguje na akruální bázi; harmonizované účetnictví na akruální bázi je však nezbytné i na mikroúrovni.

Na úrovni jednotlivých subjektů by to přineslo výhody, pokud jde o transparentnost a účetní odpovědnost, a zlepšila by se kvalita rozhodování, protože dostupné informace by zohlednily srovnatelným způsobem všechny relevantní náklady a přínosy. Kromě toho výhled na další fiskální a rozpočtovou integraci v EU zdůrazňuje potřebu harmonizovaných účetních standardů pro veřejný sektor, aby bylo možné posuzovat vnitrostátní rozpočtová rozhodnutí na úrovni EU. V zájmu účetní odpovědnosti a transparentnosti by vládní subjekty měly podávat zprávy o tom, jak využívají veřejné zdroje, a o své výkonnosti v ucelené a srovnatelné podobě.

3.4. Budoucí správa rozpočtové politiky EU

Zpráva Van Rompuy/Barroso/Junker/Draghi „Směrem ke skutečné hospodářské a měnové unii“ zdůrazňuje potřebu integrovaných rámců pro rozpočtovou a hospodářskou politiku a například uvádí:

„Základním kamenem HMU jsou zdravé rozpočtové politiky

Prioritou pro nejbližší budoucnost je dokončit a uskutečnit nová opatření k posílení správy ekonomických záležitostí. V uplynulých několika letech byla přijata nebo dohodnuta zásadní zdokonalení na pravidlech založeného rámce pro fiskální politiky v HMU (balíček šesti právních aktů, Smlouva o stabilitě, koordinaci a správě v hospodářské měnové unii), která se ve větší míře zaměřují na prevenci rozpočtových nerovnováh a přikládají větší význam vývoji dluhu, lepším mechanismům pro prosazování pravidel a větší odpovědnosti členských států za dodržování pravidel EU. Ostatní prvky týkající se posílení fiskálního řízení v eurozóně (balíček dvou právních aktů), u nichž legislativní proces dosud probíhá, je třeba urychleně finalizovat a důsledně provést. Tento nový rámec pro správu ekonomických záležitostí zajistí rozsáhlou předběžnou koordinaci ročních rozpočtů členských států eurozóny a posílí dohled nad těmi, které se ocitnou ve finančních potížích.“

Mnoho ze zásadních cílů prosazovaných směrnici Rady 2011/85/EU, jako například větší transparentnost a účetní odpovědnost veřejného sektoru či spolehlivější, včasné a snadněji porovnatelné fiskální statistiky, vyžaduje společný, harmonizovaný a podrobný nástroj v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví.

Tato zpráva plně podporuje závěry sdělení Komise „Návrh prohloubené a skutečné hospodářské a měnové unie: zahájení evropské diskuse“⁶.

3.5. Potenciální náklady na harmonizaci

Je třeba porovnat potenciální přínosy s náklady na zavádění systému harmonizovaných účetních standardů na akruální bázi v členských státech EU. Na základě informací, jež poskytly země, které již přešly na účetnictví na akruální bázi, lze možné náklady pro členské státy EU odhadnout pouze velmi přibližně, ale tyto náklady budou pravděpodobně vysoké. Výši nákladů značně ovlivňuje rozsah a tempo zavádění účetnictví na akruální bázi, velikost a složitost sektoru vládních institucí, jakož i úplnost a spolehlivost stávajících systémů. Kromě toho zkušenosti ukazují, že členské státy by mohly v momentě zavedení nových účetních standardů považovat za vhodné modernizovat své systémy řízení veřejných financí.

Na základě zkušeností ze zemí, pro které jsou k dispozici údaje o nákladech, lze odhadnout, že možné náklady na přechod z účetního systému na hotovostní bázi k účetnímu systému na akruální bázi by u středně velkých zemí EU mohly činit až 50 milionů EUR, a to pouze pro ústřední vládní instituce bez ostatních úrovní veřejné správy. Tato částka by například zahrnovala náklady na zavedení nových standardů a souvisejících účetních nástrojů IT na ústřední úrovni, nikoli však náklady spojené s úplnou reformou systému finančního výkaznictví. U větších členských států a – například – u států se systémy autonomní regionální vlády a složitějšími vládními systémy a u států, které zatím nedosáhly pokroku v oblasti účetnictví na akruální bázi, by náklady mohly být mnohem vyšší, zejména pokud by přechod k systému harmonizovaných účetních standardů na akruální bázi byl spojen s širšími reformami postupů účetnictví a finančního výkaznictví. Například ve Francii byly náklady na rozpočtové reformy a reformy související s účetnictvím na akruální bázi v posledním desetiletí odhadovány na 1 500 milionů EUR. U menších členských států, které již zavedly vnitrostátní systémy účetnictví na akruální bázi, mohou být náklady nižší než 50 milionů EUR. Veškeré získané odhady nákladů se pohybují v rozmezí od 0,02 do 0,1 % HDP. Zavedení harmonizovaných účetních standardů na akruální bázi pro členské státy by kromě toho vyžadovalo od Evropské komise značné zapojení ve smyslu její vedoucí role a odborných znalostí a investice, pokud jde o zdroje.

Mělo by se rovněž vzít v úvahu, že navzdory skutečnosti, že účetnictví na akruální bázi představuje složitější systém než systém čistého hotovostního účetnictví, snížení byrokracie a nákladů, které bude umožněno dosažením harmonizace množství různých účetních standardů, účtových osnov, postupů účtování a informačních systémů, jakož i auditorských standardů a postupů, které často existují současně vedle sebe, a to dokonce i v rámci jednoho subsektoru vládních institucí jednoho členského státu, výrazně vykompenzují ve střednědobém až dlouhodobém horizontu očekávané investice. Skutečné a podstatné očekávané finanční náklady budou navíc vyváženy potenciálními přínosy, zvláště přínosy v podobě lepší správy, účetní odpovědnosti, lepšího řízení veřejného sektoru a transparentnosti potřebné pro řádné fungování trhů, čímž se pravděpodobně sníží výnosy vyžadované vlastníky státních dluhopisů (ačkoli to není měřitelné).

4. MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY PRO VEŘEJNÝ SEKTOR (IPSAS)

Jak již bylo zmíněno výše, IPSAS je v současnosti jediným mezinárodně uznávaným souborem účetních standardů pro veřejný sektor. IPSAS se zakládají na myšlence, že moderní řízení veřejného sektoru, jež je v souladu se zásadami hospodárnosti, účinnosti a efektivity,

⁶ COM(2012) 777 final.

závisí na informačních systémech pro řízení, které poskytují včasné, přesné a spolehlivé informace o finanční a ekonomické situaci a výkonnosti vládních institucí, jak by tomu bylo i v případě jakéhokoli jiného hospodářského subjektu.

V současné době má na IPSAS vazbu ve svých účetních standardech pro veřejný sektor 15 členských států EU. Devět z nich má vnitrostátní standardy, které z IPSAS vycházejí nebo jsou s nimi v souladu, pět se na IPSAS nějakým způsobem odvolává a jeden používá IPSAS pro některé oblasti místní samosprávy. Avšak i když se uznává velký význam, jež IPSAS mají, žádný členský stát je nezavedl v plném rozsahu.

Tuto zprávu doprovází pracovní dokument útvarů Komise, který shrnuje systém IPSAS a stávající systémy členských států pro účetnictví veřejného sektoru⁷. Kromě toho Eurostat uskutečnil veřejnou konzultaci, jež proběhla v období od února do května 2012 a jejímž cílem bylo shromáždit názory na vhodnost IPSAS. Shrnutí obdržených odpovědí je též k dispozici⁸.

S přihlédnutím k názorům, jež orgány členských států a další subjekty vyjádřily v rámci veřejné konzultace, lze celkově vyvodit dvojí závěr. Na jedné straně se zdá zřejmé, že standardy IPSAS nemohou být jednoduše zavedeny v členských státech EU ve své současné podobě. Na straně druhé standardy IPSAS představují nespornou referenční úroveň pro potenciální harmonizované účty pro veřejný sektor na úrovni EU. Na jedné straně bude třeba řešit tyto otázky:

- V současné době standardy IPSAS nepopisují dostatečně přesně účetní postupy, které mají být uplatňovány, přičemž některé z nich nabízejí možnost volby mezi různými alternativními účetními řešeními, což by omezovalo harmonizaci v praxi.
- Na stávající úrovni vývoje není soubor standardů úplný, pokud jde o pokrytí nebo o jeho praktickou použitelnost na některé důležité typy toků, jako například daní a sociálních dávek, a nebere dostatečně v úvahu konkrétní potřeby, charakteristiky a zájmy výkaznictví ve veřejném sektoru. Významnou otázkou je schopnost IPSAS vyřešit problém konsolidace účtů na základě vymezení vládních institucí, což je v současnosti základní koncepcí fiskálního monitorování v EU.
- Lze se také domnívat, že IPSAS v současnosti nejsou dostatečně stabilní, neboť se očekává, že některé standardy bude nutné aktualizovat po dokončení stávajícího projektu, jehož cílem je dokončit koncepční rámec IPSAS, a to podle očekávání v roce 2014.
- V současné době řízení IPSAS trpí nedostatečnou účastí účetních orgánů veřejného sektoru EU. V průběhu roku 2012 byl přezkoumán rámec řízení IPSAS s cílem řešit otázky, jež znepokojovaly zúčastněné strany. Každá reforma by měla zajistit, že bude posílena nezávislost procesu stanovování standardů, přičemž budou účinně řešeny zvláštní potřeby veřejného sektoru. Kromě toho se zdá, že Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor v současné době nemá dostatek zdrojů, aby zajistila, že může reagovat s nezbytnou rychlostí a pružností na poptávku po nových standardech a pokynech, co se týče otázek vyvstávajících v měnícím se fiskálním prostředí, zejména v důsledku krize.

⁷ Pracovní dokument útvarů Komise, průvodní dokument ke zprávě Komise Radě a Evropskému parlamentu: „Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States“ (Zavádění harmonizovaných účetních standardů pro veřejný sektor v členských státech).

⁸ „[Public consultation — Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States Summary of responses](#)“ (Veřejná konzultace – Posouzení vhodnosti mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor pro členské státy: shrnutí odpovědí).

Na druhé straně většina zúčastněných stran souhlasí s tím, že by IPSAS byly vhodným referenčním rámcem pro budoucí vývoj souboru evropských účetních standardů pro veřejný sektor (dále jen „EPSAS“).

5. JAK POKROČIT SMĚREM K HARMONIZOVANÝM EVROPSKÝM ÚČETNÍM STANDARDŮM PRO VEŘEJNÝ SEKTOR (EPSAS)

Pro přijetí konečného rozhodnutí v otázce, zda přejít na EPSAS, je zapotřebí dalších důležitých kroků, které jdou za rámec obsahu této zprávy, a není tudíž možné je zde předjímat. Následující oddíly ovšem ukazují, jak by mohly být EPSAS zavedeny, pokud by skutečně bylo příslušné rozhodnutí přijato.

Díky EPSAS by EU měla možnost vyvinout vlastní standardy, jež by jí umožnily splnit její specifické požadavky s požadovanou rychlostí. Jednalo by se o soubor harmonizovaných účetních standardů pro veřejný sektor na aktuální bázi přizpůsobených specifickým požadavkům členských států EU a použitelným v praxi. Zavedení EPSAS v celé EU by výrazně snížilo složitost metod a postupů sestavování údajů používaných k převodu těchto údajů na téměř harmonizovaný základ a snížilo by na minimum riziko, pokud jde o spolehlivost údajů oznámených členskými státy a zveřejněných Eurostatem.

Je možné předpokládat, že prvním krokem by bylo zavedení správy tohoto projektu na úrovni EU za účelem vyjasnění koncepčního rámce a cíle společného účetnictví pro veřejný sektor EU. EPSAS by mohly být zpočátku založeny na přijetí souboru klíčových zásad IPSAS. EPSAS by také mohly využívat standardy IPSAS, které byly společně dohodnuty členskými státy. EPSAS by však neměly pohlížet na IPSAS jako na překážku, která by bránila rozvoji vlastních standardů.

Je však třeba poznamenat, že vypracování souboru harmonizovaných evropských účetních standardů pro veřejný sektor by samo o sobě nebylo zárukou včasných a vysoce kvalitních údajů účetnictví veřejného sektoru. Bylo by třeba splnit další podmínky. Mimo jiné se jedná o:

- silnou politickou podporu a společnou odpovědnost za projekt,
- orgány veřejné správy, které jsou schopny provozovat složitější účetní systém u každého jednotlivého veřejného subjektu,
- integrované informační systémy pro rozpočet, platby, řízení smluv, podvojně účetnictví, správa faktur a statistické výkaznictví,
- včasné (např. měsíční) vykazování všech hospodářských událostí v integrovaném účetním systému veřejných subjektů,
- dostupnost lidských zdrojů a moderních informačních technologií a
- účinnou vnitřní kontrolu a externí finanční audit účetnictví veřejného sektoru.

Pro všechny členské státy, a především pak pro ty, jež v současné době používají pouze hotovostní účetnictví, by zavedení účetnictví na aktuální bázi v rámci EPSAS představovalo zásadní reformu. Možné problémy se týkají těchto otázek:

- koncepčních a technických účetních záležitostí,
- odborných znalostí personálu a poradců a odborné přípravy,
- komunikace s řídicími pracovníky a osobami s rozhodovací pravomocí a jejich vzdělávání,

- odborné přípravy auditorů a kontaktu s nimi,
- přizpůsobení nebo modernizace informačních systémů a
- přizpůsobení stávajících vnitrostátních regulačních rámců.

Pokud by zásady EPSAS byly přijaty, Komise by mohla zvážit poskytování pomoci v některých z těchto oblastí, například tím, že by se podílela na organizaci sdílení vzdělávacích činností a odborných znalostí nebo by poskytovala pomoc vládám členských států, pokud jde o koncepční a technické záležitosti, a dále tím, že by se podílela na plánování reforem účetnictví veřejného sektoru členských států a že by je koordinovala.

V případě, že by členský stát vykazoval významné a zjevné nedostatky, slabé stránky a nejednotnost ve svých informačních systémech pro řízení veřejných financí, bylo by vhodné tuto skutečnost zohlednit v plánech a harmonogramu pro zavádění EPSAS.

5.1. Struktury EPSAS

V souvislosti s vytvořením a přijetím standardů v rámci EPSAS by vznikla potřeba silné správy na úrovni EU. V rámci systému tvorby a řízení EPSAS by byl definován program tvorby pro každý standard a byly by zapotřebí jasné postupy schvalování. Struktura správy a řízení EPSAS by měla zahrnovat nezbytné úkoly, pokud jde o právní předpisy, stanovování standardů a poskytování technického a účetního poradenství.

Vzhledem ke specifické povaze veřejného sektoru a k zaměření na srovnatelnost v rámci EU by se struktura správy a řízení EPSAS měla řídit modelem, ale nikoli jej následovat absolutně, který Komise vytvořila v souvislosti se zavedením správy a řízení mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) v rámci EU. Tam, kde je to možné, by se mělo usilovat o využívání zkušeností a odborných znalostí v oblasti struktur správy a řízení vnitrostátního účetnictví veřejného sektoru v jednotlivých členských státech.

Měly by však být vytvořeny a udržovány úzké vazby mezi EPSAS a Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, aby EPSAS mohly získat informace pro svůj program a rozhodování a také proto, že standardy EPSAS se třeba musí v některých případech lišit od standardů IPSAS. Vzhledem k tomu, že po vládou kontrolovaných subjektech se již může požadovat vykazování údajů na základě IFRS nebo podle vnitrostátních obchodních účetních standardů, neměly by se vytvářet zbytečné rozdíly mezi EPSAS a IPSAS a mezi EPSAS a IFRS.

EPSAS by také měly být vytvořeny s cílem minimalizovat rozdíly oproti ESA, aby bylo možné v konečném stádiu nabídnout perspektivu úplných a integrovaných systémů použitelných na mikroúrovni i makroúrovni.

5.2. Přijetí EPSAS

Tvorba, schválení a zavedení EPSAS by muselo být postupným procesem, který by se odehrál v průběhu určitého období. K zavádění by docházelo postupně ve střednědobém horizontu, nejprve se zaměřením na účetní záležitosti, kde je harmonizace nejdůležitější, jako jsou příjmy a výdaje (daně a sociální dávky, závazky a finanční aktiva), a později také ve vztahu k nefinančním aktivům atd.

Další postup by měl být selektivní a měl by zohledňovat zejména perspektivu malých a středních subjektů a aspekt významnosti. V rámci strategie by bylo třeba definovat priority a stanovit nejdůležitější lhůty: musel by tedy být navržen konkrétní akční plán. V zájmu urychlení realizace projektu zavedení EPSAS by Komise ve spolupráci s členskými státy vypracovala odsouhlasený soubor základních evropských účetních zásad pro veřejný sektor,

jež by měly být začleněny do návrhu rámcového nařízení. Rámcové nařízení by rovněž mělo stanovit struktury správy a řízení pro EPSAS a postup pro vytváření specifických standardů EPSAS.

V zájmu dosažení náležitého zavedení by byl na vnitrostátní úrovni vypracován podrobný obsah jednotlivých standardů za pomoci členských států, a to způsobem, který zohlední následující požadavky:

- účetnictví na akruální bázi,
- podvojně účetnictví,
- mezinárodně harmonizované účetní výkaznictví a
- zohlednění slučitelnosti se zásadami ESA.

5.3. Jaký by mohl být první soubor EPSAS?

Prvním prvkem by mohl být návrh rámcového nařízení, které vyžaduje uplatňování akruálního principu.

Subjekt zabývající se stanovováním standardů by poté mohl 32 účetních standardů IPSAS na akruální bázi klasifikovat do tří kategorií:

- standardy, které by mohly být zavedeny s menšími nebo žádnými úpravami,
- standardy, které vyžadují úpravu nebo pro které by byl nutný selektivní přístup a
- standardy, u kterých před zavedením nutná změna.

Členské státy EU by byly vyzvány, aby vypracovaly plán zavádění pro všechny subsektory vládních institucí. Například základní soubor EPSAS by měl být uplatňován na všechny veřejné subjekty a s přihlédnutím k významnosti by se měl vztahovat na větší část výdajů sektoru vládních institucí v členských státech.

6. Cesta vpřed

Komise se domnívá, že před rozhodnutím o vlastním projektu vytvoření EPSAS a jejich zavedení v členských státech jsou nezbytná některá další přípravná opatření. Stále je zapotřebí vyřešit několik důležitých otázek týkajících se problémů mimo rámec této zprávy, například zřízení rámce EPSAS a stanovení prvního souboru základních standardů EPSAS, jakož i plánu jejich zavádění. Komise by navíc ještě musela popsat nezbytné milníky budoucího projektu a zohlednit posouzení dopadů. Rozhodnutí je možné přijmout pouze na základě přezkumu výhod a nevýhod a také nákladů a přínosů provedeného *ex ante*.

Jakmile bude dotyčné rozhodnutí přijato: na základě zkušeností zemí, ve kterých byly účetní systémy pro veřejný sektor na akruální bázi zavedeny v nedávných letech, by byl proces zavádění postupný. Měl by být určen při pečlivém posouzení výchozí pozice každého členského státu, například pokud jde o stav rozvoje jeho stávajících vnitrostátních účetních standardů a dostupnost údajů účetní rozvahy. V případě některých členských států by bylo vhodné zahájit proces zavádění na celostátní úrovni a teprve v pozdější fázi i na regionální a místní úrovni. Rovněž se dá očekávat, že by byl rozsah zavedení pro menší subjekty omezen nebo alespoň že by větší subjekty dostaly s přihlédnutím ke své významnosti prioritu.

Postup by mohl proběhnout ve třech fázích:

- 1) Přípravná fáze s cílem získat více informací a názorů a vypracovat plán postupu realizace. Tato fáze by byla zahájena v roce 2013 a zahrnovala by další konzultace, konferenci na vysoké úrovni a přípravu dalších podrobnějších návrhů.
- 2) Fáze s cílem vytvořit a zavést praktická opatření, která by řešila otázky, jako jsou finance, správa a řízení, možné synergie a obavy menších vládních institucí. Tato fáze by měla být završena zveřejněním návrhu rámcového nařízení. Rámcové nařízení by vyžadovalo uplatňování akruálního principu a stanovilo by plány pro postupný rozvoj dalších specifických účetních standardů.
- 3) Fáze zavádění: proces zavádění by měl být postupný, a pakliže se stávající účetní standardy daného členského státu od EPSAS v podstatné míře liší, vyžadoval by takovém případě více času, třebaže by se počítalo s tím, že zavedení bude ve všech členských státech dokončeno ve střednědobém horizontu.

Navrhovaná strategie představuje vyvážený přístup, který staví na dosavadních úspěších a zajišťuje, aby Evropský statistický systém mohl fungovat nezávisle, ale stále v úzké spolupráci se svými hlavními poskytovateli údajů a institucionálními uživateli. Rovněž je důležité zdůraznit, že EPSAS by neměly vést k dalším byrokratickým požadavkům, zvyšování administrativního zatížení respondentů ani ke zpožděním při tvorbě statistik.

Komise bude strategii představenou v této zprávě dále rozvíjet s ohledem na rozpočtová omezení a v souladu se svými povinnostmi danými Smlouvou.

Vzhledem k množství řešených problémů je důležité dosáhnout rychlého pokroku – a to při průběžném konzultování hlavních zúčastněných subjektů – i v oblastech, v nichž bude třeba přijít s legislativními iniciativami. Další kroky zahájené v roce 2013 zohlední posouzení dopadů a budou zahrnovat plán, jenž podrobněji stanoví opatření (včetně legislativních opatření), které je třeba podniknout s cílem dosáhnout harmonizovaných účetních standardů pro veřejný sektor v celé Unii.