

Marianna Kršková
Renáta Pakšiová

RÁMCOVÁ OSNOVA PRE FINANČNÉ VYKAZOVANIE SUBJEKTOV VEREJNÉHO SEKTORA URČENÉ NA VŠEOBECNÝ ÚČEL – FÁZA 1¹

Úvod

Existencia Rámcovej osnovy pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel (*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*) patrí k špecifickým problémom účtovníctva a výkazníctva verejného sektora. Rámcová osnova pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel (ďalej len „Rámcová osnova“) bola v plnom rozsahu vydaná v roku 2014. Stanovuje spôsoby, ktoré majú byť uplatňované pri vytváraní Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) a Odporúčaných praktických návodov (*Recommended Practice Guidelines – RPG*), vzťahujúcich sa na prípravu a prezentáciu finančných výkazov subjektov verejného sektora určených na všeobecný účel (*General Purpose Financial Reports – GPFR*).

Štandardy IPSAS sa vyvíjajú za účelom ich použitia vo všetkých krajinách a jurisdikciách sveta s rôznymi politickými systémami, rôznymi formami vlád a s rôznymi inštitucionálnymi a administratívnymi opatreniami na poskytovanie služieb jednotlivcom (občanom). Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*) uznáva, že rozmanitosť foriem vlády, sociálnych a kultúrnych tradícií a mechanizmu poskytovania služieb, ktorá existuje v mnohých krajinách, umožňuje prijať štandardy IPSAS. Pri vývoji Rámcovej osnovy sa Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor pokúšala reagovať na túto rozmanitosť a zahrnúť ju do ustanovení Rámcovej osnovy.

Rámcová osnova sa zaoberá spôsobmi, ktoré sa vzťahujú na finančné vykazovanie určené na všeobecný účel zostavené na základe akruálneho princípu² účtovníctva. Účtovná závierka (*financial statements*) zostavená na akruálnom princípe účtovníctva poskytuje používateľovi informácie o minulých transakciách, vrátane platieb a prírastkov peňažných prostriedkov v hotovosti, povinností zaplatiť peňažné prostriedky v hotovosti alebo z

¹ Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry Vedecká grantová agentúra MŠ SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č. 1/0069/13 (2013-2015) „Konceptia verného a pravdivého zobrazenia skutočností v kontexte platnej legislatívy účtovníctva z pohľadu audítorskej profesie.“

² Pri dodržiavaní akruálneho princípu účtovníctva sú transakcie a ďalšie skutočnosti uznané v účtovnej závierke, keď nastanú bez ohľadu na to, či nastal prírastok alebo úbytok peňažných prostriedkov alebo ich ekvivalentov. Z tohto dôvodu sú transakcie a udalosti zaznamenané v účtovných knihách a vykázané v účtovnej závierke v období, s ktorým časovo a vecne súvisia.

iných zdrojov subjektu v budúcnosti, o zdrojoch subjektu ku dňu vykázania a zmenách v povinnostiach a zdrojoch v priebehu vykazovaného obdobia. Z toho dôvodu účtovná závierka poskytuje informácie o minulých transakciách a ostatných udalostiach, ktoré sú užitočné pre široký okruh používateľov za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.

Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor od roku 2006 pracovala na projekte vývoja Rámcovej osnovy, ktorý bol rozdelený do štyroch fáz:

- Fáza 1 – Vývoj Rámcovej osnovy (*History of the Conceptual Framework*),
- Fáza 2 – Vymedzenie a kritériá pre vykázanie položiek v účtovnej závierke (*Elements and Recognition in Financial Statements*),
- Fáza 3 – Oceňovanie majetku a záväzkov, ktoré sú vykázané v účtovnej závierke (*Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements*),
- Fáza 4 – Prezenterovanie informácií vo finančných výkazoch určených na všeobecný účel (*The Presentation of Information in General Purpose Financial Reports*).

Všetky fázy vývoja Rámcovej osnovy sú vzájomne prepojené. Fáza 1 bola dokončená v januári 2013, ostatné fázy boli dokončené v októbri 2014.

Fáza 1 – Vývoj Rámcovej osnovy obsahuje štyri oblasti, ktoré sú rozdelené do štyroch kapitol:

- Kapitola 1: Postavenie a právomoc Rámcovej osnovy (*Role and Authority of the Conceptual Framework*),
- Kapitola 2: Ciele a používatelia finančných výkazov určených na všeobecný účel (*Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting*),
- Kapitola 3: Kvalitatívne charakteristiky (*Qualitative Characteristics*),
- Kapitola 4: Vykazujúci subjekt (*Reporting Entity*).

V nasledujúcich kapitolách sú podrobne spracované poznatky zo štyroch oblastí zahrnutých do Fázy 1 Projektu vývoja Rámcovej osnovy pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel, konkrétne postavenie a právomoc Rámcovej osnovy, ciele finančného vykazovania vo verejnom sektore, používatelia informácií z finančných výkazov určených na všeobecný účel, kvalitatívne charakteristiky, ktoré musia spĺňať informácie vykazované vo finančných výkazoch určených na všeobecný účel a vymedzenie vykazujúceho subjektu.

1 POSTAVENIE A PRÁVOMOC RÁMCOVEJ OSNOVY

Rámcová osnova ustanovuje spôsoby, ktoré sú základom pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora, ktoré je určené na všeobecný účel, a zostavené na základe aktuálneho princípu účtovníctva. Rada pre Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor používa tieto spôsoby pri vyvíjaní štandardov IPSAS a Odporúčaných praktických návodov (RPG), ktoré sa vzťahujú na prípravu a prezentáciu finančných výkazov subjektov verejného sektora určených na všeobecný účel (ďalej len „výkazy GPFR“).

Rámcová osnova nestanovuje autoritatívne požiadavky na finančné vykazovanie subjektov verejného sektora, ktoré postupujú podľa štandardov IPSAS, ani ich nepovyšuje nad požiadavky štandardov IPSAS alebo Odporúčaných praktických návodov. Autoritatívne požiadavky týkajúce sa uznania, oceňovania a vykazovania transakcií a

ostatných udalostí vo finančných výkazoch určených na všeobecný účel, sú ustanovené v štandardoch IPSAS alebo v Odporúčaných praktických návodoch.

Rámcová osnova poskytuje návod na riešenie problémov súvisiacich s finančným vykazovaním, ktoré nie sú riešené v štandardoch IPSAS alebo v Odporúčaných praktických návodoch. V takýchto prípadoch sa môže subjekt verejného sektora pripravujúci výkazy GPFR odvolať na ustanovenia Rámcovej osnovy a zvážiť použiteľnosť definícií, kritérií pre uznanie, princípov oceňovania a ďalších ustanovení uvedených v Rámcovej osnove.

Výkazy GPFR predstavujú ústredný prvok transparentného finančného vykazovania vlád a ostatných subjektov verejného sektora. Sú charakterizované ako finančné výkazy, ktoré majú reagovať na informačné potreby používateľov, ktorí ale nemôžu požadovať zostavenie finančných výkazov šitých na mieru ich špecifickým informačným potrebám. Výkazy GPFR obsahujú veľké množstvo výkazov, pričom každý z výkazov je priamo zameraný na konkrétne aspekty cieľov finančného vykazovania a je zahrnutý v rámci finančného vykazovania. Výkazy GPFR zahŕňajú finančné výkazy, vrátane poznámok, a zverejňovanie informácií, ktoré dopĺňajú informácie uvedené v účtovnej závierke.

Rozsah finančného vykazovania stanovuje, ktoré transakcie a udalosti môžu byť uvedené vo výkazoch GPFR a tento rozsah určujú informačné potreby hlavných používateľov výkazov GPFR a ciele finančného vykazovania.

Rámcová osnova sa vzťahuje na finančné vykazovanie subjektov verejného sektora, ktoré uplatňujú štandardy IPSAS. Z toho dôvodu sa vzťahuje na výkazy GPFR národných a štátnych vlád, krajských a miestnych samospráv. Je tu zahrnuté veľké množstvo subjektov verejného sektora, vrátane ministerstiev, oddelení, programov, rád, komisií, agentúr, fondov sociálneho zabezpečenia, štatutárnych orgánov a medzinárodných vládnych organizácií.

2 CIELE A POUŽÍVATELIA FINANČNÝCH VÝKAZOV URČENÝCH NA VŠEOBECNÝ ÚČEL

Cieľom finančného vykazovania subjektov verejného sektora je poskytnúť informácie o subjekte verejného sektora, ktoré sú užitočné pre používateľov výkazov GPFR za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí. Ciele finančného vykazovania sú určené s ohľadom na používateľov výkazov GPFR a ich informačné potreby.

Vlády a ostatné subjekty verejného sektora získavajú prostriedky od daňovníkov, darcov, veriteľov a ďalších poskytovateľov zdrojov, ktoré používajú pri poskytovaní služieb jednotlivcom (občanom) a ďalším príjemcom služieb. Tieto subjekty sú zodpovedné za riadenie a využívanie prostriedkov, ktoré poskytujú formou zdrojov a súčasne sú zodpovedné za tie subjekty, ktoré závisia od využívania týchto zdrojov pri poskytovaní služieb. Subjekty, ktoré poskytujú zdroje a prijímajú služby, tiež požadujú informácie ako podklad pre prijímanie rozhodnutí. V dôsledku toho sú výkazy GPFR subjektov verejného sektora vyvíjané predovšetkým z toho dôvodu, aby reagovali na informačné potreby príjemcov služieb a poskytovateľov zdrojov, ktorí nemajú právomoc požadovať, aby subjekt verejného sektora zverejnil informácie, ktoré potrebujú za účelom

prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí. Zákonodarcovia a členovia parlamentu sú tiež primárnymi používateľmi výkazov GPFR a používajú ich v prípade, keď konajú ako zástupcovia záujmov príjemcov služieb a poskytovateľov zdrojov. Z toho dôvodu je v Rámcovej osnove uvedené, že primárnymi používateľmi výkazov GPFR sú príjemcovia služieb a ich zástupcovia a poskytovatelia zdrojov a ich zástupcovia.

Jednotlivci (občania) prijímajú služby od vlády a poskytujú prostriedky pre vládu a ostatné subjekty verejného sektora. Z toho dôvodu sú jednotlivci (občania) tiež primárnymi používateľmi výkazov GPFR.

Výkazy GPFR, ktoré sú pripravené s cieľom reagovať na informačné potreby príjemcov služieb a poskytovateľov zdrojov za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí, môžu tiež poskytovať užitočné informácie ostatným stranám aj na iné účely, napríklad vládni štatistickí, analytici, médiá, finanční poradcovia, lobistické skupiny môžu nájsť informácie, ktoré poskytujú výkazy GPFR, užitočné pre ich vlastné účely. Organizácie, ktoré majú právomoc požadovať zostavenie finančných výkazov, ktoré sú šité na mieru ich vlastným špecifickým informačným potrebám, môžu tiež použiť informácie poskytnuté výkazmi GPFR pre svoje vlastné účely, napríklad regulačné orgány a orgány dohľadu, audítorské inštitúcie, zákonodarné výbory alebo iné riadiace orgány, centrálné agentúry, kontrolóri rozpočtu, manažment, ratingové agentúry a v niektorých prípadoch úverové inštitúcie a ďalšie subjekty. Tieto subjekty ale nie sú primárnymi používateľmi výkazov GPFR, aj keď výkazy GPFR sú vyvinuté za účelom špecificky reagovať na ich osobitné informačné potreby.

Hlavnou funkciou vlády a ostatných subjektov verejného sektora je poskytovať služby, ktoré podporujú alebo udržiavajú blahobyt jednotlivcov (občanov) a ďalších oprávnených obyvateľov. Tieto služby zahŕňajú, napríklad, sociálne programy, služby polície, verejné školstvo, národnú bezpečnosť a obranu. Vo väčšine prípadov sú tieto služby poskytované ako nevýmenné transakcie³ v nekonkurenčnom prostredí.

Vláda a ostatné subjekty verejného sektora majú zodpovednosť za tých, ktorým poskytujú zdroje, a za tých, ktorí závisia od využívania týchto zdrojov pri poskytovaní služieb v priebehu účtovného obdobia a aj počas dlhšieho časového obdobia. Plnenie povinností vyplývajúcich z prijatia zodpovednosti vyžaduje poskytnutie informácií o hospodárení subjektu so zdrojmi, ktoré mu boli zverené na poskytovanie služieb jednotlivcom (občanom) a ostatným subjektom a o jeho súlade s príslušnou legislatívou alebo reguláciou, ktorá upravuje poskytovanie služieb a ostatných činností. Subjekty verejného sektora ako poskytovatelia služieb jednotlivcom (občanom) sú financované príslušným spôsobom (predovšetkým ide o príjmy z daní, alebo z iných nevýmenných transakcií) a príjemcovia služieb závisia od poskytovania týchto služieb v dlhodobom časovom horizonte. Prijatie zodpovednosti za plnenie povinností tiež vyžaduje poskytnutie informácií o takých skutočnostiach, ktorými sú dosiahnuté výsledky subjektu z poskytovania služieb počas účtovného obdobia a jeho schopnosť naďalej poskytovať služby v budúcich obdobiach.

³ Nevýmenné transakcie predstavujú transakcie, pri ktorých subjekt buď získa hodnotu od iného subjektu bez toho, aby jej výmenou poskytol približne rovnakú hodnotu alebo poskytuje hodnotu inému subjektu bez toho, aby priamo dostal približne rovnakú hodnotu.

Príjemcovia služieb a poskytovatelia zdrojov tiež požadujú informácie ako základ pre prijímanie rozhodnutí. Veritelia, darcovia a ďalšie subjekty, ktoré poskytujú prostriedky na základe dobrovoľnosti, vrátane výmenných transakcií⁴, rozhodujú o tom, či poskytnú prostriedky na podporu súčasných a budúcich činností vlády alebo ostatných subjektov verejného sektora. Za určitých okolností členovia zákonodarného zboru alebo podobného reprezentačného subjektu, ktorí závisia od informácií z výkazov GPFR, môžu uskutočniť alebo ovplyvňovať rozhodovanie o účeloch poskytovania služieb vládnyim útvaram, úradom alebo programom a zdroje pridelujú na podporu ich dosiahnutia. Daňovníci zvyčajne neposkytujú finančné prostriedky vláde alebo ostatným subjektom verejného sektora na základe dobrovoľnosti alebo v dôsledku výmennej transakcie.

Informácie, ktoré výkazy GPFR poskytujú za účelom prijatia zodpovednosti, prispievajú k prijímaniu rozhodnutí a poskytujú informácie za účelom prijímania rozhodnutí, napríklad informácie o nákladoch, účinnosti a efektívnosti minulých činností súvisiacich s poskytovaním služieb, výške a zdrojoch krytia nákladov a prostriedkoch, ktoré sú k dispozícii na podporu budúcich činností budú nevyhnutné za účelom prijatia zodpovednosti.

Za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí budú príjemcovia služieb a poskytovatelia zdrojov potrebovať informácie na posúdenie týchto skutočností:

- „výnosnosti subjektu v priebehu vykazovaného obdobia, napríklad plnenie poskytovania služieb a ďalších prevádzkových a finančných cieľov, zodpovednosť za riadenie zdrojov, súlad s príslušnými rozpočtovými, legislatívnymi a ostatnými regulačnými orgánmi, ktoré upravujú poskytovanie a používanie zdrojov;
 - likvidity subjektu, napríklad schopnosť plniť existujúce záväzky a solventnosti subjektu, napríklad schopnosť plniť záväzky v dlhodobom časovom horizonte;
 - udržateľnosti poskytovania služieb subjektom a iných činností subjektu v dlhodobom časovom horizonte, vrátane zmien v dôsledku týchto činností v priebehu účtovného obdobia, napríklad schopnosť subjektu pokračovať vo financovaní svojich činností a plniť svoje operatívne ciele do budúcnosti (jeho finančná schopnosť), vrátane možných zdrojov financovania a rozsahu závislosti subjektu od týchto zdrojov alebo záujmové tlaky, ktoré nie sú pod kontrolou subjektu a fyzické alebo iné zdroje, ktoré sú v súčasnosti k dispozícii na podporu poskytovania služieb subjektom v budúcich obdobiach (jeho prevádzková schopnosť); a
 - schopnosti subjektu prispôbiť sa meniacim sa okolnostiam, akými sú zmeny v demografickej štruktúre alebo zmeny domácich alebo globálnych ekonomických podmienok, ktoré by mohli mať vplyv na charakter alebo zloženie činností, ktoré subjekt prevádzkuje a služieb, ktoré poskytuje.“ [1; odsek 2.11.; s. 15].
- Informačné potreby príjemcov služieb a poskytovateľov zdrojov sa prekrývajú v mnohých aspektoch.

⁴ Výmenné transakcie predstavujú transakcie, pri ktorých jeden subjekt získa majetok, služby alebo mu zanikajú záväzky, za čo poskytuje výmenou približne rovnakú protihodnotu (primárne peňažnou formou, formou tovarov, výrobkov, služieb alebo používaním majetku) inému subjektu.

Príjemcovia služieb budú požadovať informácie ako podklad pre posúdenie týchto skutočností:

- „či subjekt používa zdroje hospodárne, efektívne, účinne a ako bolo zamýšľané, a či takéto použitie zdrojov je v jeho záujme;
- či rozsah, objem a náklady na služby poskytované v priebehu účtovného obdobia sú vhodné a aká je výška a zdroje krytia nákladov; a
- či súčasná úroveň daňového zaťaženia a iných zdrojov je dostatočná, aby bol zachovaný objem a kvalita služieb poskytovaných v súčasnosti.“ [1; odsek 2.12.; s. 15-16].

Príjemcovia služieb budú požadovať aj informácie o dôsledkoch prijatých rozhodnutí a činností vykonaných subjektom v priebehu vykazovaného obdobia, o predpokladaných budúcich činnostiach spojených s poskytovaním služieb a o množstve a zdrojoch krytia nákladov nevyhnutných na podporu týchto činností.

Poskytovatelia zdrojov budú požadovať informácie ako podklad pre posúdenie týchto skutočností:

- „či subjekt dosahuje stanovené ciele za účelom oprávnenia získať zdroje v priebehu vykazovaného obdobia;
- či subjekt financuje aktuálne činnosti zo zdrojov získaných v bežnom období od daňovníkov alebo z pôžičiek alebo iných zdrojov; a
- či je pravdepodobné, že subjekt potrebuje ďalšie zdroje alebo menej zdrojov v budúcnosti a pravdepodobné subjekty, od ktorých získa tieto zdroje.“ [1; odsek 2.13.; s. 16].

Informácie o finančnej situácii vlády alebo ostatných subjektov verejného sektora umožňujú používateľom identifikovať zdroje subjektu a požiadavky na tieto zdroje ku dňu vykázania. To bude vyžadovať užitočné informácie ako podklad pre posúdenie týchto skutočností:

- „rozsah, v ktorom manažment splnil svoju zodpovednosť za udržanie a riadenie zdrojov subjektu;
- rozsah, v ktorom sú k dispozícii zdroje na podporu budúcich činností spojených s poskytovaním služieb, a zmeny v priebehu účtovného obdobia vo výške a zložení týchto zdrojov a nároky v oblasti týchto zdrojov; a
- výška a načasovanie budúcich peňažných tokov nevyhnutných na poskytovanie služieb a splatenie existujúcich nárokov na zdroje subjektu.“ [1; odsek 2.14.; s. 16].

Informácie o finančnej výnosnosti vlády alebo ostatných subjektov verejného sektora sú dôležité na posudzovanie toho, či subjekt získal zdroje ekonomicky a používal ich efektívne a účinne za účelom splnenia cieľov v oblasti poskytovania služieb. Informácie o nákladoch na poskytovanie služieb a výške zdrojov krytia nákladov v priebehu vykazovaného obdobia pomáha používateľov určiť, či boli prevádzkové náklady kryté, napríklad, z daní, poplatkov, príspevkov a transferov alebo boli financované zvýšením úrovne zadlženosti subjektu. Informácie o peňažných tokoch vlády alebo ostatných subjektov verejného sektora prispievajú k posúdeniu finančnej výnosnosti a likvidity a solventnosti subjektu. To ukazuje, ako subjekt zvýšil a použil peňažné toky v priebehu obdobia, vrátane požičiavania a splácania úverov a pôžičiek a obstarania alebo predaja nehnuteľností, strojov a zariadení. Tiež identifikuje peňažné toky prijaté,

napríklad, z daní, investícií a transferov vykonaných alebo prijatých od vlád, vládnych agentúr alebo medzinárodných organizácií. Informácie o peňažných tokoch môžu tiež napomôcť posúdiť súlad oprávnených výdavkov subjektu z hľadiska peňažných tokov a môžu napomôcť posúdiť výšku a zdroje peňažných prírastkov potrebných v budúcich obdobiach na podporu plnenia cieľov súvisiacich s poskytovaním služieb.

Informácie o finančnej situácii, finančnej výnosnosti a peňažných tokoch sú zvyčajne prezentované v účtovnej závierke. Aby používatelia lepšie pochopili, interpretovali a umiestnili do kontextu informácie uvedené v účtovnej závierke, výkazy GPFR môžu tiež poskytovať finančné a nefinančné informácie, ktoré dopĺňajú účtovnú závierku, vrátane informácií o týchto skutočnostiach, ktoré nastali u vlád a ostatných subjektov verejného sektora. Ide o tieto informácie:

- „súlad so schválenými rozpočtami, ktorými sa riadia činnosti subjektu;
- dosiahnuté úspechy z činností, ktoré súvisia s poskytovaním služieb počas vykazovaného obdobia; a
- očakávania týkajúce sa poskytovania služieb a ďalších činností v budúcich obdobiach a dlhodobé dôsledky uskutočnených rozhodnutí a činností vykonávaných v priebehu účtovného obdobia, vrátane tých, ktoré môžu vplývať na očakávania ohľadom budúcnosti.“ [2; odsek 2.17.; s. 38].

Tieto informácie môžu byť prezentované v poznámkach ako súčasti účtovnej závierky alebo v samostatných výkazoch, ktoré sú zahrnuté vo výkazoch GPFR.

Vláda alebo ostatné subjekty verejného sektora pripravuje, schvaľuje a zverejňuje ročný rozpočet. Schválený rozpočet poskytuje zainteresovaným stranám informácie o prevádzkových plánoch subjektu pre nadchádzajúce obdobie, o tom, aký kapitál potrebuje, o cieľoch v oblasti poskytovania služieb a o očakávaniach. Používa sa ako oprávnený prostriedok na zvyšovanie zdrojov od daňovníkov a ďalších poskytovateľov zdrojov a stanovuje právomoc na čerpanie zdrojov. Informácie z rozpočtu majú byť v súlade s právnymi predpismi alebo inými vykonávacími predpismi v oblasti získavania a využívania zdrojov. Prostriedky na podporu činnosti subjektov verejného sektora sú prevažne poskytované z nevýmenných transakcií od daňovníkov a ostatných subjektov a ich konzistentnosť sa odráža v schválenom rozpočte. Niektoré zdroje na podporu činnosti subjektov verejného sektora môžu byť prijaté aj od darcov, veriteľov alebo v dôsledku výmenných transakcií.

Výkazy GPFR poskytujú informácie o finančných výsledkoch (o kladnom alebo zápornom výsledku hospodárenia), výnosnosti a peňažných tokoch subjektu počas vykazovaného obdobia, majetku, vlastnom imaní a záväzkoch ku dňu výkazania, o ich zmenách počas vykazovaného obdobia a o dosiahnutých výsledkoch v oblasti poskytovania služieb. Zahrnutie informácií vo výkazoch GPFR, ktoré pomáhajú používateľom pri posudzovaní rozsahu, v akom sa príjmy, výdavky, peňažné toky a finančné výsledky v súlade s odhadmi odrážajú v schválených rozpočtoch, a dodržiavanie príslušných právnych predpisov upravujúcich zvyšovanie a využívanie zdrojov je dôležité pri určovaní, ako subjekt verejného sektora splnil svoje finančné ciele. Tieto informácie sú nevyhnutné pre posúdenie prijatia zodpovednosti vládou alebo ostatnými subjektmi verejného sektora, pre posúdenie zvýšenia hodnotenia finančnej výnosnosti subjektu a pre posúdenie prijímania rozhodnutí.

Hlavným cieľom vlády a ostatných subjektov verejného sektora je poskytovať potrebné služby jednotlivcom (občanom). V dôsledku toho sa finančná výnosnosť vlády a ostatných subjektov verejného sektora nebude plne alebo primerane odrážať pri každom meraní finančných výsledkov. Finančné výsledky sú preto posudzované v kontexte dosiahnutých cieľov v oblasti poskytovania služieb.

Finančné dôsledky mnohých rozhodnutí uskutočnených v priebehu účtovného obdobia sa prejavujú v budúcnosti. Informácie o finančnej situácii, finančnej výnosnosti a peňažných tokoch, ktoré sú prezentované v účtovnej závierke za určité časové obdobie, musia byť posudzované v dlhodobom kontexte. Informácie o predpokladaných budúcich činnostiach subjektu v oblasti poskytovania služieb a cieľoch, ktoré majú pravdepodobný vplyv na potreby budúcich zdrojov subjektu a spôsoby financovania týchto zdrojov, sú potrebné ako základ na posúdenie schopnosti vlády a ostatných subjektov verejného sektora zabezpečiť poskytovanie služieb a plnenie finančných záväzkov v budúcnosti. Zverejnenie týchto informácií vo výkazoch GPFR bude podporovať posudzovanie udržateľnosti poskytovania služieb prostredníctvom vlády alebo ostatných subjektov verejného sektora, bude posilňovať zodpovednosť subjektu a poskytovať dodatočné informácie užitočné za účelom prijímania rozhodnutí.

Informácie o hlavných faktoroch, ktoré ovplyvňujú finančnú výnosnosť v oblasti poskytovania služieb subjektom počas vykazovaného obdobia a predpoklady, na základe ktorých sa formujú očakávania a faktory, ktoré by mohli mať vplyv na budúcu výnosnosť subjektu, môžu byť uvedené vo výkazoch GPFR v poznámkach alebo v samostatných výkazoch. Tieto informácie pomôžu používateľom lepšie pochopiť a uviesť do kontextu finančné a nefinančné informácie zahrnuté vo výkazoch GPFR a posilniť postavenie výkazov GPFR pri poskytovaní informácií užitočných za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.

Rozsah finančného vykazovania stanovuje základňu pre transakcie, iné udalosti a činnosti, ktoré môžu byť zahrnuté vo výkazoch GPFR. S ohľadom na informačné potreby používateľov, Rámcová osnova odráža rozsah finančného vykazovania, ktoré je komplexnejšie ako vykazovanie zahrnuté v účtovnej závierke. Z toho dôvodu sú vo výkazoch GPFR prezentované dodatočné informácie, ktoré dopĺňajú informácie vykázané v účtovnej závierke. Kým Rámcová osnova odráža rozsah finančného vykazovania, ktoré je obsiahlejšie ako vykazovanie zahrnuté v účtovnej závierke, informácie uvedené v účtovnej závierke zostávajú jadrom finančného vykazovania.

3 KVALITATÍVNE CHARAKTERISTIKY

Výkazy GPFR prezentujú finančné a nefinančné informácie o ekonomických a ostatných javoch. Kvalitatívne charakteristiky, ktoré musia spĺňať informácie uvedené vo výkazoch GPFR, predstavujú atribúty, ktoré robia tieto informácie užitočnými pre používateľov a podporujú dosiahnutie cieľa finančného vykazovania, ktorým je poskytovať informácie užitočné pre používateľov za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.

Kvalitatívne charakteristiky, ktoré musia spĺňať informácie uvedené vo výkazoch GPFR subjektov verejného sektora, sú „relevantnosť“ (*relevance*), verná reprezentácia

(*faithful representation*), zrozumiteľnosť (*understandability*), včasnosť (*timeliness*), porovnateľnosť (*comparability*) a preukázateľnosť (*verifiability*)“ [3; s. 28]. Obmedzenia kvalitatívnych charakteristík informácií uvedených vo výkazoch GPFR sú významnosť (*materiality*), rovnováha medzi úžitkom a nákladmi (*cost-benefit*) a dosiahnutie primeranej rovnováhy medzi kvalitatívnymi charakteristikami (*balance between the qualitative characteristics*).

Kvalitatívne charakteristiky sa aplikujú na všetky finančné a nefinančné informácie zahrnuté vo výkazoch GPFR, vrátane historických a budúcich informácií a vysvetľujúcich informácií. Do akej miery je možné kvalitatívne charakteristiky uplatniť, sa môže líšiť v závislosti od stupňa neistoty a subjektívneho hodnotenia alebo stanoviska zahrnutého pri zostavovaní finančných a nefinančných informácií.

Relevantnosť informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, že informácie sú schopné vytvoriť rozdiely pri dosahovaní cieľa finančného vykazovania. Finančné a nefinančné informácie sú schopné vytvoriť rozdiely v prípade potvrdzujúcej hodnoty, prediktívnej hodnoty alebo obidvoch. Finančné a nefinančné informácie majú potvrdzujúcu hodnotu, ak potvrdzujú alebo menia minulé alebo súčasné očakávania, napríklad, informácia bude relevantná pre prijatie zodpovednosti a prijímanie rozhodnutí, ak potvrdzuje očakávania o takých záležitostiach ako je rozsah, v akom manažéri plnia povinnosti pre účinné a efektívne využívanie zdrojov a dosahujú ciele v oblasti poskytovania služieb, ako aj súlad s príslušnými rozpočtovými, legislatívnymi a inými požiadavkami. Výkazy GPFR môžu prezentovať informácie o očakávaných budúcich činnostiach v oblasti poskytovania služieb a o cieľoch a nákladoch a výške a zdrojoch, ktoré sú určené na pridelenie na poskytovanie služieb v budúcnosti. Takéto informácie orientované na budúcnosť budú mať prediktívnu hodnotu a budú relevantné za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí. Informácie o ekonomických a ďalších javoch, ktoré už existujú alebo ktoré už nastali, môžu mať tiež prediktívnu hodnotu, ktorá pomôže vytvárať očakávania týkajúce sa budúcnosti, napríklad informácie, ktoré potvrdzujú alebo vyvracajú minulé očakávania, môžu posilniť alebo zmeniť očakávania finančných výsledkov a výsledkov poskytovania služieb, ktoré môžu nastať v budúcnosti.

Verná prezentácia informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, že informácie (ak majú byť užitočné) musia verne prezentovať ekonomické a ďalšie javy, ktoré majú v úmysle prezentovať. Verná prezentácia je dosiahnutá, keď je zobrazenie javov kompletné, neutrálne a bez významnej chyby. Informácie, ktoré verne prezentujú ekonomické a ostatné javy, znázorňujú podstatu uskutočnených transakcií. Informácie by mali byť čo najúplnejšie, neutrálne a bez významnej chyby v rozsahu, v akom je to možné. Predpokladané finančné a nefinančné informácie a informácie o dosiahnutých cieľoch v oblasti poskytovania služieb a výsledkoch zahrnutých vo výkazoch GPFR je potrebné prezentovať spolu s hlavnými predpokladmi, ktoré tvoria základ týchto informácií, a prípadnými vysvetleniami, ktoré sú nevyhnutné na zabezpečenie toho, aby ich zobrazenie bolo kompletné a užitočné pre používateľov. Neutralita vo finančnom vykazovaní predstavuje neexistenciu zaujatosti. To znamená, že výber a prezentácia finančných a nefinančných informácií nie je uskutočnená so zámerom dosiahnutia určitého vopred stanoveného výsledku, napríklad určitým spôsobom ovplyvňovať používateľov pri posudzovaní prijatia zodpovednosti subjektom alebo ovplyvňovať rozhodnutia, ktoré je

potrebné vykonať, alebo vyvolať určité správanie. Ekonomické a iné javy, ktoré sú prezentované vo výkazoch GPFR sa všeobecne vyskytujú v podmienkach neistoty. Informácie uvedené vo výkazoch GPFR preto budú často zahŕňať odhady, ktoré obsahujú rozhodnutie manažmentu. Za účelom dosiahnutia vernej prezentácie ekonomického alebo iného javu, musí byť odhad založený na vhodných vstupoch, a každý vstup musí odrážať najlepšie dostupné informácie. Informácie sú vykazované bez významnej chyby v prípade, že nie sú žiadne chyby alebo vynechania, ktoré sú jednotlivo alebo spoločne významné pri opise tohto javu a postup použitý na vytváranie vykazovaných informácií bol uplatnený podľa opisu.

Zrozumiteľnosť informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, ktorá umožňuje používateľom pochopiť ich význam. Výkazy GPFR subjektov verejného sektora prezentujú informácie spôsobom, ktorý reaguje na potreby a znalosti používateľov a na charakter prezentovaných informácií, napríklad vysvetlenie finančných a nefinančných informácií o poskytovaní služieb a ďalších dosiahnutých výsledkoch v priebehu vykazovaného obdobia a očakávaniach pre budúce obdobia by malo byť napísané zrozumiteľným jazykom a prezentované spôsobom, ktorý je ľahko zrozumiteľný používateľom. Zrozumiteľnosť sa vyznačuje tým, že informácie sú klasifikované, charakterizované a prezentované jasne a stručne.

Včasnosť informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, ktorá umožňuje mať informácie k dispozícii pre používateľa predtým, než stratia svoju schopnosť byť užitočné pre prijatie zodpovednosti a prijímanie rozhodnutí. Mať relevantné informácie k dispozícii čím skôr, môže zvýšiť ich užitočnosť ako základu pre posúdenie zodpovednosti a ich schopnosti informovať a ovplyvniť rozhodnutie, ktoré je potrebné vykonať. Nedostatok včasnosti môže spôsobiť, že poskytnuté informácie sú menej užitočné.

Porovnateľnosť informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, ktorá umožňuje používateľom identifikovať podobnosti a rozdiely medzi dvoma súbormi javov. Porovnateľnosť nie je kvalita jednej položky informácií, ale skôr kvalita vzťahu medzi dvoma alebo viacerými položkami informácií. Porovnateľnosť sa líši od konzistentnosti. Konzistentnosť odkazuje na použitie rovnakých účtovných zásad a účtovnej politiky a to buď v každom období a v rámci subjektu alebo v jednom období vo viacerých subjektoch a jej uplatňovanie zvyšuje užitočnosť akéhokoľvek porovnania predpokladaných a skutočných výsledkov. Porovnateľnosť je cieľ a konzistentnosť pomáha pri dosahovaní tohto cieľa. Informácie o finančnej situácii, finančnej výnosnosti a peňažných tokoch subjektu, o súlade so schválenými rozpočtami a príslušnými právnymi predpismi upravujúcimi spôsob získavania a využívania zdrojov, o dosahovaní výsledkov v oblasti poskytovania služieb a o budúcich plánoch subjektu sú nevyhnutné za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí. „Užitočnosť“ takýchto informácií sa zvyšuje v prípade, ak sa porovnávajú s:

- predpokladanými finančnými a nefinančnými informáciami predtým prezentovanými za vykazované obdobie alebo ku dňu vykazovania;
- podobnými informáciami o rovnakom subjekte v rovnakom vykazovanom období alebo v rovnakom časovom úseku; a

- podobnými informáciami o iných subjektoch za rovnaké vykazované obdobie, napríklad subjekty verejného sektora poskytujúce podobné služby v rôznych jurisdikciách.“ [2; odsek 3.24.; s. 55].

Preukázateľnosť informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, ktorá pomáha používateľom zabezpečiť, že informácie vo výkazoch GPFR verne prezentujú ekonomické a ďalšie javy, ktoré má zmysel prezentovať. Preukázateľnosť znamená, že rôzne znalí a nezávislí pozorovatelia môžu dosiahnuť všeobecnú zhodu, hoci nie nevyhnutne celkový súhlas, že informácie prezentujú ekonomické a ďalšie javy, ktoré má zmysel prezentovať, bez významných chýb a skreslení a zodpovedajúce uznanie, spôsob oceňovania alebo metódy vykázania sú použité bez významných chýb a skreslení. Za účelom uistenia používateľov, že predpokladané finančné a nefinančné kvantitatívne informácie a vysvetlenia uvedené vo výkazoch GPFR verne zobrazujú ekonomické a iné javy, ktoré má zmysel prezentovať, musia byť transparentné tieto skutočnosti: predpoklady, na základe ktorých sú informácie uvedené, metódy prijaté pri zhromažďovaní údajov a faktory a okolnosti, ktoré podporujú všetky názory alebo zverejnenia údajov. To umožní používateľom vytvoriť úsudok o vhodnosti týchto predpokladov a metód zhromažďovania, oceňovania, prezentácie a interpretácie informácií.

Významnosť predstavuje obmedzenie kvalitatívnych charakteristík informácií zahrnutých vo finančných výkazoch určených na všeobecný účel. Informácia je významná, ak by jej vynechanie alebo chybné uvedenie mohlo ovplyvniť prijatie zodpovednosti subjektom alebo prijímanie rozhodnutí na základe výkazov GPFR pripravených za vykazované obdobie. Významnosť závisí od charakteru a množstva položiek, ktoré predstavujú špecifické okolnosti každého subjektu. Výkazy GPFR môžu zahŕňať kvalitatívne a kvantitatívne informácie o dosiahnutých výsledkoch v oblasti poskytovania služieb počas vykazovaného obdobia a očakávaniach ohľadom poskytovania služieb a finančných výsledkov v budúcnosti. V dôsledku toho, že nie je možné stanoviť jednotné kvantitatívne hodnoty, pri ktorých sa určitý typ informácií stáva významným, posúdenie významnosti bude uskutočnené v súlade s legislatívnym, inštitucionálnym a prevádzkovým prostredím, v ktorom subjekt pôsobí, s ohľadom na predpokladané finančné a nefinančné informácie, znalosti zostavovateľov a očakávania do budúcnosti.

Rovnováha medzi úžitkom a nákladmi predstavuje obmedzenie kvalitatívnych charakteristík informácií zahrnutých vo finančných výkazoch určených na všeobecný účel. Finančné vykazovanie spôsobuje vznik nákladov. Úžitky z finančného vykazovania majú vyrovnať tieto náklady. Posudzovanie toho, či úžitky z poskytovania informácií vyrovnávajú náklady s tým spojené, je otázkou úsudku, pretože často nie je možné identifikovať a/alebo vyčíslit' všetky náklady a všetky úžitky informácií uvedených vo výkazoch GPFR. Náklady na poskytovanie informácií zahŕňajú náklady na zber a spracovanie informácií, náklady na overenie a/alebo prezentáciu predpokladov a metodológií, ktoré ich podporujú a náklady na ich šírenie. Používateľ vynakladá tiež všetky náklady na analýzu a interpretáciu. Vynechanie užitočných informácií tiež so sebou prináša náklady, vrátane nákladov, ktoré vzniknú používateľom pri získavaní potrebných informácií z iných zdrojov a nákladov, ktoré sú výsledkom rozhodnutí prijatých na základe použitia neúplných údajov uvedených vo výkazoch GPFR. Zverejňovanie

informácií vo výkazoch GPFR je v súlade s koncepciou uvedenou v Rámcovej osnove a štandardmi IPSAS a z nich odvodených Odporúčaných praktických návodov. Zverejňovanie informácií vo výkazoch GPFR sa uskutočňuje za účelom zlepšenia a posilnenia vnímania transparentnosti finančného vykazovania vlád a ostatných subjektov verejného sektora, čo prispieva k väčšej presnosti oceňovania verejného dlhu. Z toho dôvodu môžu mať subjekty verejného sektora v mnohých ohľadoch úžitky z informácií poskytnutých výkazmi GPFR. Uplatňovanie obmedzenia rovnováhy medzi úžitkom a nákladmi obsahuje posúdenie, či úžitky z vykazovaných informácií budú vyrovnávať vynaložené náklady na poskytovanie a využívanie týchto informácií.

Rovnováha medzi kvalitatívnymi charakteristikami predstavuje obmedzenie kvalitatívnych charakteristík informácií zahrnutých vo finančných výkazoch určených na všeobecný účel. Kvalitatívne charakteristiky musia pôsobiť spoločne s cieľom prispieť k užitočnosti informácií. Relatívny význam kvalitatívnych charakteristík v každej situácii je otázkou profesionálneho úsudku. Cieľom je dosiahnuť primeranú (vhodnú) rovnováhu medzi kvalitatívnymi charakteristikami za účelom splnenia cieľov finančného vykazovania.

4 VYKAZUJÚCI SUBJEKT

Subjekt verejného sektora je charakterizovaný ako vláda alebo ostatné subjekty verejného sektora, program, alebo identifikovateľná oblasť činnosti organizácie, ktoré zostavujú výkazy GPFR. Vykazujúci subjekt verejného sektora môže zahŕňať dva alebo viac samostatných subjektov, ktoré prezentujú výkazy GPFR. Vykazujúci subjekt verejného sektora je v tomto prípade označovaný ako skupina vykazujúcich subjektov.

Kľúčové vlastnosti vykazujúceho subjektu verejného sektora sú:

- „ide o subjekt, ktorý získava zdroje od určitých jednotlivcov (občanov) alebo v ich mene a/alebo používa zdroje na vykonávanie činností v prospech alebo v mene týchto jednotlivcov (občanov); a
- ide o príjemcov služieb alebo poskytovateľov zdrojov, ktorí závisia od výkazov GPFR subjektu, ktoré im poskytujú informácie za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.“ [2; odsek 4.3.; s. 70].

Vláda stanovuje a vykonáva svoju činnosť prostredníctvom administratívnych subjektov, ktorými sú ministerstvá alebo oddelenia. Vláda môže vykonávať svoju činnosť prostredníctvom štatutárnych úradov, vládnych inštitúcií a ďalších subjektov s vlastnou právnou alebo prevádzkovou subjektivitou za účelom zabezpečenia alebo poskytnutia podpory jednotlivcom (občanom) pri poskytovaní služieb.

Výkazy GPFR sú pripravené s cieľom vykazovať informácie užitočné pre používateľov za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí. Príjemcovia služieb a poskytovatelia zdrojov sú primárnymi používateľmi výkazov GPFR. V dôsledku toho kľúčovou charakteristikou vykazujúceho subjektu, vrátane skupiny vykazujúcich subjektov, je existencia príjemcov služieb alebo poskytovateľov zdrojov, ktorí závisia od informácií uvedených vo výkazoch GPFR vykazujúceho subjektu alebo skupiny subjektov, s cieľom poskytovania informácií za účelom prijatia zodpovednosti alebo prijímania rozhodnutí.

Výkazy GPFR zahŕňajú účtovnú závierku a informácie, ktoré dopĺňajú účtovnú závierku. Účtovná závierka prezentuje informácie o zdrojoch vykazujúceho subjektu alebo skupiny vykazujúcich subjektov a o nárokoch na tieto zdroje ku dňu vykázania a o zmenách týchto zdrojov, zmenách nárokov na tieto zdroje a o peňažných tokoch počas vykazovaného obdobia. Z toho dôvodu pre zostavenie účtovnej závierky bude vykazujúci subjekt získavať zdroje a/alebo používať predtým získané zdroje na vykonávanie činností v prospech alebo v mene jednotlivcov (občanov).

Záver

Cieľom tohto príspevku bolo spracovať poznatky o špecifických problémoch finančného vykazovania subjektov verejného sektora, konkrétne o postavení a právomoci Rámцovej osnovy pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel, o cieľoch finančného vykazovania vo verejnom sektore, používateľoch informácií z finančných výkazov určených na všeobecný účel, kvalitatívnych charakteristikách, ktoré musia spĺňať informácie vykazované vo finančných výkazoch určených na všeobecný účel a o vymedzení vykazujúceho subjektu. Tieto problémy sú v ucelenej podobe riešené v Rámцovej osnove pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel a podrobnejšie špecifikované v príslušných Medzinárodných účtovných štandardoch pre verejný sektor a Odporúčaných praktických návodoch. Výsledkom riešenia uvedenej problematiky je zistenie, že uplatňovanie požiadaviek Rámцovej osnovy pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel umožňuje subjektom verejného sektora poskytovať transparentné informácie prostredníctvom finančných výkazov určených na všeobecný účel tak, aby bol splnený cieľ finančného vykazovania, ktorým je poskytovanie informácií užitočných pre používateľov za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí. Zverejňovanie informácií vo finančných výkazoch určených na všeobecný účel sa teda uskutočňuje za účelom zlepšenia a posilnenia vnímania transparentnosti finančného vykazovania vlád a ostatných subjektov verejného sektora, čo prispieva k väčšej presnosti oceňovania verejného dlhu.

Kľúčové slová

účtovníctvo, verejný sektor, rámcová osnova, medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, finančné výkazy určené na všeobecný účel, kvalitatívne charakteristiky

Klasifikácia JEL

M40, M41

LITERATÚRA

- [1] *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. [online]. IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014. 121 p. ISBN 978-1-60815-192-9. Dostupné na internete: <<http://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8>>.
- [2] *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. [online]. IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014. 1695 p. ISBN 978-1-60815-182-0. Dostupné na internete: <<http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>>.
- [3] KRŠEKOVÁ, M. 2011. *Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor – IPSAS*. Bratislava : IURA EDITION, 2011. 168 s. ISBN 978-80-8078-390-7.

RESUMÉ

Rámcová osnova pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel patrí k špecifickým problémom účtovníctva a výkazníctva verejného sektora. Stanovuje spôsoby, ktoré majú byť uplatňované pri vytváraní Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor a Odporúčaných praktických návodov vzťahujúcich sa na prípravu a prezentáciu finančných výkazov subjektov verejného sektora určených na všeobecný účel. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor od roku 2006 pracovala na Projekte vývoja Rámcovej osnovy pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel, ktorý bol ukončený v roku 2014 vydaním Rámcovej osnovy pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel v plnom rozsahu. V príspevku sú spracované požiadavky, ktoré sú obsahom štyroch oblastí zahrnutých do Fázy 1 Projektu vývoja Rámcovej osnovy pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel, konkrétne postavenie a právomoc Rámcovej osnovy pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel, ciele finančného vykazovania vo verejnom sektore, používatelia informácií z finančných výkazov určených na všeobecný účel, kvalitatívne charakteristiky, ktoré musia spĺňať informácie vykazované vo finančných výkazoch určených na všeobecný účel a vymedzenie vykazujúceho subjektu. Uplatňovanie požiadaviek Rámcovej osnovy pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel umožňuje zabezpečiť transparentnosť finančného vykazovania subjektov verejného sektora. To znamená, že finančné výkazy subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel poskytujú transparentné informácie, ktoré sú užitočné pre používateľov za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.

SUMMARY

Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities belongs to the specific problems of public sector accounting and public sector financial reporting. The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities establishes the concepts that are to be applied in developing International Public Sector Accounting Standards and Recommended Practice Guidelines applicable to the preparation and presentation of general purpose financial reports of public sector entities. The International Public Sector Accounting Standards Board initiated the Conceptual Framework Project in 2006 and this project was completed in 2014. The article deals with requirements that are contained in the four chapters covered by Phase 1 of the Conceptual Framework Project, namely role and authority of the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, the objectives of general purpose financial reporting in the public sector, users of general purpose financial reporting, qualitative characteristics of information in the general purpose financial reports and definition of the reporting entity. The application of the requirements of the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities provides transparency of financial reporting by public sector entities. This means that the general purpose financial reporting of public sector entities provides transparent information that is useful for accountability and decision-making purposes.

Kontakt

Ing. Marianna Kršková, PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, Fakulta hospodárskej informatiky, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2/672 95 761, e-mail: marianna.krsekova@euba.sk

doc. Ing. Mgr. Renáta Pakšiová, PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, Fakulta hospodárskej informatiky, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2/672 95 777, e-mail: renata.paksiova@euba.sk