

IMPLEMENTÁCIA AKRUÁLNEHO ÚČTOVNÍCTVA VO VEREJNEJ SPRÁVE AKO SÚČASŤ REFORMY RIADENIA VEREJNÝCH FINANCIÍ NA SLOVENSKU

IMPLEMENTATION ACCRUAL BASED ACCOUNTING OF PUBLIC SECTOR AS AN INTEGRAL PART OF THE PUBLIC FINANCE MANAGEMENT REFORM

Ingrid Šabíková

Abstract

Article deals with actual questions of the State accounting and reporting in the Slovak conditions. The base assumption of the effective Public Finance Management is the existence of both relevant and comparable informations. Source of this informations is accounting. The Slovak Government accounting is defined by act no. 431/2002. European union countries are trying to unify the accounting and reporting of the government sector by accrual based accounting. The IPSAS' implementation ensures the comparability of all European countries.

Keywords: *accrual based accounting, public sector, International Public Sector Accounting Standards, general government sector bodies*

Abstrakt

Základným predpokladom efektívneho riadenia verejných financií je existencia informácií, ktoré poskytuje účtovníctvo. Účtovníctvo štátnej správy a samosprávy je v Slovenskej republike upravené zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve.¹ Základnou právnou normou pre všetky účtovné jednotky je zákon o účtovníctve.² V krajinách Európskej únie prebieha zjednotenie účtovníctva a výkazníctva verejného sektora na akruálnej báze (accrual based accounting). Zavedením jednotného štátneho účtovníctva a výkazníctva, a neskôr rozšírením týchto princípov aj na ďalšie zložky rozpočtu verejnej správy sa zefektívni proces prípravy súhrnných údajov za Slovenskú republiku a ich porovnateľnosť v rámci krajín Európskej únie. Článok sa venuje aktuálnym otázkam zavedenia akruálneho účtovníctva vo verejnej správe a implementácii medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor ako súčasť reformy riadenia verejných financií na Slovensku.

Kľúčové slová: akruálne účtovníctvo, verejná správa, IPSAS, subjekty štátnej správy a samosprávy

¹ Šabíková, I.: *Vybrané problémy výkazníctva a účtovníctva územnej samosprávy*. Financie územnosprávnych celkov, EKONÓM 2006, Bratislava, s. 191- 192. ISBN: 80-225-2225-2.

² Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení zákona č. 562/2003 Z. z., zákona č. 561/2004 Z. z., zákona č. 198/2007 Z. z., zákona č. 540/2007 Z.z. a zákona č. 621/2007 Z.z. Riadia sa ním účtovné jednotky podnikatelia ako aj subjekty štátnej správy a samosprávy.

1 Úvod

Zákon o účtovníctve bol v roku 2007 doplnený tromi novelami.³ Novela č. 198/2007 zákona o účtovníctve priniesla niekoľko zmien, ktoré sa dotýkajú uplatňovania medzinárodných štandardov pre finančné vykazovanie (IFRS)⁴ pre vymedzené subjekty, harmonizácie účtovníctva na Slovensku⁵ a vytvorenia priestoru pre zavedenie Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor (IPSAS).⁶ Proces zblížovania národných účtovných systémov vedie postupne k vytváraniu medzinárodného účtovníctva.⁷ Trendom v Európskej únii je zjednotenie účtovníctva a výkazníctva štátneho a verejného sektora, pričom aj Slovenská republika pristúpila na implementáciu aktuálneho účtovníctva a Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor do našej právnej úpravy.⁸ Na aktuálnej báze sa transakcie vykazujú v momente ich vzniku: ak v rámci projektu financovaného EÚ bude faktúra zaslaná v decembri, v decembri bude aj vykázaná, hoci platba sa uskutoční až v nasledujúcom roku.⁹ V januári 2005 bol v Európskej únii zavedený nový účtovný systém. Účtovná závierka za rok 2005 už bola pripravená na základe nových účtovných pravidiel.

2 Projekt zavedenia jednotného štátneho účtovníctva a výkazníctva

Na Slovensku je vytvorený Projekt zavedenia jednotného štátneho účtovníctva,¹⁰ ktorý prebieha v rámci projektu Reformy riadenia verejných financií. Projekt realizuje Ministerstvo financií SR v spolupráci s KPMG Slovensko, spol. s r.o. a Pricewaterhousecoopers Slovensko s.r.o.. Jeho zámerom je prispôsobiť účtovníctvo a výkazníctvo štátu všeobecným trendom, teda uplatňovaním vyššie spomenutého aktuálneho princípu. Realizáciou tohto projektu sa zabezpečí porovnateľnosť výstupov účtovníctva verejného sektora na Slovensku v rámci krajín EÚ. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor sú vydávané výborom

³ Zákonom č. 198/2007 Z. z., zákonom č. 540/2007 Z.z. a zákonom č. 621/2007 Z.z.

⁴ Skratka IFRS z ang. International Financial Reporting Standards (Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie).

⁵ Harmonizácia účtovníctva predstavuje proces približovania účtovných zásad, účtovných metód, pravidiel účtovania a bilancovania, a najmä obsahu účtovnej závierky jednotlivých krajín tak, aby boli navzájom porovnateľné a transparentné pre používateľov informácií z účtovnej závierky v ktoromkoľvek štáte na svete.

⁶ Skratka IPSAS z ang. International Public Sector Accounting Standards (Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor).

⁷ Šabíková, I.: *Transformácia účtovného výsledku hospodárenia podniku na základ dane*. Zborník z vedeckého seminára s medzinárodnou účasťou, dňa 16.11.2007 SPU, FEM Nitra, s. 84.

⁸ Účtovný systém Európskej únie bol do roku 2005 založený na peňažných tokoch (tradičné hotovostné účtovníctvo). Európska komisia sa rozhodla realizovať projekt prechodu na aktuálne účtovníctvo.

⁹ V hotovostnom účtovníctve sa transakcie zaznamenávali len v prípade prijatia alebo uhradenia peňažných prostriedkov. Na rozdiel od aktuálneho účtovníctva, hotovostné účtovníctvo nerozlišuje medzi kúpou aktív a platbou výdavkov.

¹⁰ Projekt financovaný z prostriedkov EÚ – Transition Facility „Poskytovanie poradenských služieb na zlepšenie účtovných a výkazníckych systémov verejných financií“.

(IPSASB - The International Public Sector Accounting Standard Board). Výhodou týchto štandardov je, že sú odvodené od medzinárodných účtovných štandardov pre súkromný sektor a teda poskytujú jednotnú bázu pre konsolidáciu údajov za verejný sektor, z ktorých sa následne pripravujú výkazy podľa metodiky ESA 95 a GFS 2001 (t.j. výkazy predkladané Eurostatu a Medzinárodnému menovému fondu). Vláda Slovenskej republiky v roku 2003 schválila dokument Stratégia reformy riadenia verejných financií. Medzi najdôležitejšie výsledky, ktoré boli dosiahnuté v reforme riadenia verejných financií patria:

- viacročné rozpočtovanie – trojročný rozpočet verejnej správy poskytuje kvalitnejšie informácie, dáva predstavu o strednodobých zámeroch hospodárskej politiky,
- programové rozpočtovanie – skvalitnilo informácie o tom, do ktorých oblastí smerujú verejné prostriedky,
- používanie európskej metodiky ESA 95,¹¹
- inštitucionálne – organizačné zmeny rozpočtového procesu,¹²
- reforma štátneho účtovníctva – nahradenie rôznych systémov účtovníctva jednotným systémom, ktorý je založený na medzinárodných účtovných štandardoch.

3 Zmeny v metodike účtovníctva a výkazníctva štátnej správy a samosprávy

Rámcová účtová osnova pre rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie v zmysle opatrenia č. MF/24501/2003-92 bola platná do 31.12. 2007.¹³ Od 1. januára 2008 účtovné jednotky štátnej správy a samosprávy (t.j. štátne rozpočtové organizácie, štátne príspevkové organizácie, obce, VÚC, rozpočtové a príspevkové organizácie, ktorých zriaďovateľom je obec resp. VÚC) postupujú a účtujú podľa platnej rámcovej účtovej osnovy pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v zmysle opatrenia č. MF/16786/2007-31.¹⁴

Keďže medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS) sú odvodené od medzinárodných účtovných štandardov pre súkromný sektor, v účtovej osnove pre subjekty

¹¹ Podľa metodiky Európskej únie – ESA 95 (Európsky systém účtov) sa vyčísluje výsledok hospodárenia (aj dlh verejnej správy) podľa maastrichtských konvergenčných kritérií. Príjmy a výdavky sa upravujú podľa časového rozlíšenia a zohľadňujú sa tiež pohyby v aktívach a pasívach organizácií verejnej správy s prepojením na systém národných účtov. Táto náročná metodika poskytuje informácie o celkovom hospodárení verejných financií, ktoré sú rozhodujúcimi vstupmi pri analýze rozpočtového hospodárenia verejnej správy a zdrojmi informácií pre investorov.

¹² Štátna pokladnica od roku 2004 centralizuje finančné toky subjektov verejnej správy. Agentúra pre riadenie dlhu a likvidity – operatívne riadi štátny dlh, čím dosiahla zníženie nákladov. Fiškálnou decentralizáciou dotácie smerované do samospráv boli nahradené vlastnými príjmami samospráv.

¹³ Opatrením č. MF/16786/2007-31 účinným od 1. 1. 2008 bola rámcová účtová osnova pre rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie (MF/24501/2003-92) zrušená.

¹⁴ Opatrenie uverejnené vo Finančnom spravodajcovi č. 9/2007.

verejnej správy došlo k zosúladeniu ich názvu účtových tried s názvom účtových tried pre podnikateľov (tabuľka 1).

Porovnanie účtovej osnovy pre RO a PO a účtovej osnovy pre podnikateľov¹⁵ Tab. 1

<i>Názov platnej účtovej triedy pre RO a PO do 31.12. 2007¹⁶</i>	<i>Zosúladenie názvu účtovej triedy pre podnikateľov¹⁷ a názvu účtovej triedy pre RO, PO, štátne fondy, obce a vyššie územné celky od 1.1. 2008¹⁸</i>
0 – Dlhodobý majetok	0 – Dlhodobý majetok
1 – Zásoby	1 – Zásoby
2 – Vzťahy z rozpočtového hospodárenia, rozpočtové účty a ostatné finančné účty	2 – Finančné účty
3 – Zúčtovacie vzťahy	3 – Zúčtovacie vzťahy
4 – Náklady rozpočtových organizácií (ďalej len RO)	4 – Kapitálové účty a dlhodobé záväzky 4 – Vlastné imanie a dlhodobé záväzky
5 – Náklady RO vynaložené na podnikateľskú činnosť a náklady príspevkových organizácií	5 – Náklady
6 – Výnosy z podnikateľskej činnosti RO a z činnosti príspevkových organizácií	6 – Výnosy
Účtová trieda 7 a 8 – Vnútroorganizačné účtovníctvo -	Účtová trieda 7 – Uzávierkové účty a podsúvahové účty
9 – Fondy účtovnej jednotky, výsledok hospodárenia, dlhodobé záväzky, úvery a pôžičky, rezervy, uzávierkové a podsúvahové účty	Účtové triedy 8 a 9 – Vnútroorganizačné účtovníctvo

Účtová osnova pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky (VÚC) rešpektuje zvláštnosti účtovných jednotiek pre ktoré je

¹⁵ Zdroj: spracovanie autora, Finančný spravodajca č. 9/2007.

¹⁶ Príloha k opatreniu MF SR č. 24501/2003-92 Rámcová účtová osnova pre rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie platná do 31.12. 2007.

¹⁷ Príloha č. 1 k opatreniu č. 23054/2002-92 Rámcová účtová osnova pre podnikateľov. Opatrenie k postupom účtovania a rámcovej účtovej osnove č. 23054/2002-92 bolo novelizované opatrením MF/16317/2007-74 uverejnené vo FS č. 12/2007. Ďalej opatrenie k zostavovaniu účtovnej závierky MF/4455/2003-92 bolo novelizované opatrením MF SR č. MF/26120/2007-74 uverejnené vo Finančnom spravodajcovi (FS) č. 13/2007. Podľa týchto opatrení postupujú a účtujú podnikatelia od 1.1. 2008.

¹⁸ Príloha k opatreniu číslo: MF/16786/2007-31 Rámcová účtová osnova pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky.

určená.¹⁹ Najvýznamnejšími zmenami v metodike postupov účtovania a vo výkazníctve (výkaze súvahy, výkaze ziskov a strát, a poznámkach) štátnej správy a samosprávy sú:²⁰

- zisťovanie výsledku hospodárenia porovnaním nákladov a výnosov vo všetkých účtovných jednotkách verejnej správy,
- zavedenie účtovania o výnosoch (doposiaľ sa účtuje o príjmoch) aj v hlavnej činnosti účtovných jednotiek,
- zavedenie povinnosti tvorby opravných položiek, tvorby rezerv a účtovania časového rozlišovania nákladov a výnosov aj v hlavnej činnosti RO, obcí a VÚC,
- zmeny v spôsobe financovania podriadených organizácií zriaďovateľom a zavedenie pojmu „transfery“ pre popis vzájomných zúčtovacích vzťahov,
- zmeny v účtovaní majú previazanosť na účtovné výkazy (súvaha, výkaz ziskov a strát, poznámky). V súvahe sa vykazuje vlastné imanie, vykazuje sa jednotný výsledok hospodárenia a zavádza sa samotné vykazovanie zúčtovacích vzťahov medzi zriaďovateľom a podriadenými organizáciami. Výkaz ziskov a strát bude jednotný (zmena v štruktúre nákladov a výnosov) pre všetky subjekty verejnej správy.

V účtovej osnove došlo k zásadnej zmene v účtovej skupine 35 – Zúčtovanie medzi subjektmi verejnej správy. Pribudli účty na zúčtovanie transferov (účty 351-359) – t. j. dotácií, príspevkoch, rozpočtových bežných výdavkoch, rozpočtových kapitálových výdavkoch, grantoch. Uvedené typy finančných vzťahov sa v novej metodike nazývajú transfery. Účtovanie transferov závisí od toho, či ide o účtovanie u prijímateľa alebo poskytovateľa transferu. U prijímateľa sa *prijaté transfery* účtujú ako časovo rozlíšený výnos na účtoch účtovných skupín 68 a 69.²¹ U poskytovateľa sa *poskytnuté transfery* účtujú ako časovo rozlíšený náklad na príslušných účtoch účtovej skupiny 58. Účtová trieda 4 – Vlastné imanie

¹⁹ Napríklad pre štátnu rozpočtovú organizáciu – a to štátnu pokladnicu sú vymedzené dve špecifické účtové skupiny v účtovej triede 2: účtová skupina 20 – Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice, kde sa účtuje o príjmoch a výdavkoch štátneho rozpočtu, o zúčtovaní príjmov a výdavkov štátneho rozpočtu, o stave a pohybe prostriedkov na účtoch úverového krytia štátneho rozpočtu a o stave a pohybe prostriedkov na ostatných účtoch klientov štátnej pokladnice. Účtová skupina 28 – Účty štátnej pokladnice, kde sa účtuje o stave a pohybe peňažných prostriedkov v slovenskej mene a v cudzej mene na účtoch v NBS alebo na účtoch bánk a o ostatných pohľadávkach a záväzkoch voči NBS a bankám.

²⁰ Majorová, M. – Kašiarová, L.: Základné informácie o novej metodike účtovania a vykazovania organizácií štátnej správy a samosprávy. Verejná správa (dane a účtovníctvo) 3/2007, s. 16-17.

²¹ Napríklad prijatý transfer od zriaďovateľa v štátnej RO sa účtuje takto. Uhradený výdavok zaúčtovaný v prospech účtu 225 – Účet štátnych rozpočtových výdavkov sa bude súčasne účtovať ako bežný resp. kapitálový transfer nasledovne: 1. *Bežný transfer* sa v súvislosti s výdavkami zaúčtuje do výnosov 352/681. 2. *Kapitálový transfer* sa účtuje 352/353. Z účtu 353 – Zúčtovanie transferov štátneho rozpočtu sa kapitálový transfer zúčtuje do výnosov na účet 682 – Výnosy z kapitálových transferov zo štátneho rozpočtu vo vecnej a časovej súvislosti s odpismi, opravnými položkami a ZC pri vyradení DM, na ktorý bol kapitálový transfer použitý. Zúčtovanie z účtu 353 preto bude spravidla trvať niekoľko rokov.

a dlhodobé záväzky obsahom pripomína účtovú triedu 9 – Fondy účtovnej jednotky platnú do decembra 2007. V novej metodike sa už nenachádzajú účty fondov používané ako zdroje krytia majetku a účty sáld rozpočtového hospodárenia a zúčtovania príjmov a výdavkov obcí a VÚC. Účtová trieda 5 – Náklady slúži pre všetky druhy náklady. V súvislosti s transfermi medzi subjektmi verejnej správy bola vytvorená účtová skupina 58 – Náklady na transfery a náklady z odvodov príjmov (účty 581-589). Od 1.1. 2008 subjekty štátnej správy a samosprávy účtujú o výnosoch (uplatnený aktuálny princíp) v účtovej triede 6 – Výnosy. V súvislosti s transfermi boli vytvorené účtové skupiny 68 – Výnosy z transferov a rozpočtových príjmov v štátnych rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách (účty 681-689) a 69 – Výnosy z transferov a rozpočtových príjmov v obciach, VÚC a v rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách zriadených obcou alebo VÚC (účty 691-699).²² V účtovej triede 7 – Uzávierkové účty a podsúvahové účty je najvýznamnejšia zmena v účte 710 – Účet výsledku hospodárenia, ktorý používajú všetky typy účtovných jednotiek bez ohľadu na to, či ide o hlavnú alebo podnikateľskú činnosť. Rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie obce a VÚC zisťujú výsledok hospodárenia jednotným spôsobom – porovnaním výnosov a nákladov. V účtovej osnove boli zmenené príjmové a výdavkové účty pre štátnu správu a samosprávu.²³ Účet 222 – Výdavkový rozpočtový účet je určený pre účtovanie o pohybe peňažných prostriedkov, ktoré majú charakter rozpočtových výdavkov v rozpočtových organizáciách zriadených obcami alebo vyššími územnými celkami (VÚC). Účet 223 – Príjmový rozpočtový účet je určený pre účtovanie o pohybe peňažných prostriedkov, ktoré majú charakter rozpočtových príjmov v rozpočtových organizáciách zriadených obcami alebo VÚC. Účet 224 – Účet štátnych rozpočtových príjmov je určený na účtovanie o peňažných prostriedkoch rozpočtových príjmov v RO zriadených štátom. Účet 225 - Účet štátnych rozpočtových výdavkov je určený na účtovanie rozpočtových výdavkov v RO zriadených štátom. Cieľom novej metodiky je vykazovať účtovnú závierku s vypovedacou schopnosťou pre potreby konsolidácie za obec, VÚC, štátnu správu a celú verejnú správu.²⁴ Zmeny v metodike účtovania sa dotkli aj zmien v obsahu a štruktúre výkazu súvahy, výkazu ziskov a strát a poznámok.

²² Kašiarová, L.: Účtovanie a vykazovanie transferov, zúčtovanie medzi subjektmi verejnej správy podľa nových postupov účtovania. Účtovníctvo. Audítorstvo. Daňovníctvo v teórii a praxi, 2008, č. 1, s. 14-18.

²³ Spracované v zmysle platných postupov účtovania Finančný spravodajca č. 9/2007.

²⁴ Od roku 2008 sa v štátnych rozpočtových a príspevkových organizáciách ako aj v rozpočtových a príspevkových organizáciách samosprávy prešlo na vykazovanie individuálnej účtovnej závierky. Od roku 2009 by malo 34 správcov kapitol, obce a VÚC prejsť na konsolidované účtovné závierky. Za ústrednú správu ako celok bude konsolidovanú účtovnú závierku zostavovať Ministerstvo financií SR. Od roku 2010 je predpoklad prechodu na súhrnnú účtovnú závierku celej verejnej správy.

V obsahu výkazu súvahy nastali tieto zmeny:

- neobsahuje fondy účtovnej jednotky (fond dlhodobého majetku, fond obežného majetku, fond reprodukcie), čím došlo aj k zmene v označení vlastných zdrojov krytia majetku,
- osobitne sa vykazujú zúčtovacie vzťahy medzi zriaďovateľom a ich rozpočtovými a príspevkovými organizáciami, medzi subjektami verejnej správy a subjektami mimo verejnej správy,
- neobsahuje časti prostriedky a zdroje rozpočtového hospodárenia,
- v rozpočtových organizáciách, obciach a VÚC sa vyказuje výsledok hospodárenia a nie saldá,
- keďže RO, obce a VÚC účtujú o opravných položkách, rezervách a časovom rozlíšení, toto zobrazenie dopadu sa premietne aj v súvahe.

Zjednodušená forma súvahy podľa novej legislatívy²⁵

Tab. 2

<i>Strana aktív</i>		<i>Strana pasív</i>	
A.	Neobežný majetok	A.	Vlastné imanie
A. I.	Dlhodobý nehmotný majetok	A.I.	Oceňovacie rozdiely
A.II.	Dlhodobý hmotný majetok	A.II.	Fondy
A.III.	Dlhodobý finančný majetok	A.III.	Výsledok hospodárenia
B.	Obežný majetok	B.	Závazky
B.I.	Zásoby	B.I.	Rezervy
B.II.	Zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy	B.II.	Zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy
B.III.	Dlhodobé pohľadávky	B.III.	Dlhodobé záväzky
B.IV.	Krátkodobé pohľadávky	B.IV.	Krátkodobé záväzky
B.V.	Finančné účty	B.V.	Bankové úvery a ostatné výpomoci
B.VI.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci dlhodobé		
B.VI.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci krátkodobé		
C.	Časové rozlíšenie (účty 381, 382, 385)	C.	Časové rozlíšenie (účty 383, 384)
D.	Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice (účtová skupina 20)	D.	Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice (účtová skupina 20)

²⁵ Zdroj: Príloha č. 1 k opatreniu č. MF/25755/2007-31 VZOR Súvaha Úč ROPO SFOV 1-01

Výkaz ziskov a strát nie je členený na tri časti (časť A, časť B a časť C) ako doposiaľ. Pozostáva z jednej časti a je jednotný pre všetky účtovné jednotky. Podstatnou zmenou je zmena v štruktúre nákladov a výnosov ako to znázorňuje tabuľka 3.²⁶

Zjednodušená forma výkazu ziskov a strát podľa novej legislatívy

Tab. 3

Náklady		Výnosy	
50	Spotrebované nákupy	60	Tržby za vlastné výkony a tovar
51	Služby	61	Zmena stavu vnútroorganizačných zásob
52	Osobné náklady	62	Aktivácia
53	Dane a poplatky	63	Daňové a colné výnosy a výnosy z poplatkov
54	Ostatné náklady na prevádzkovú činnosť	64	Ostatné výnosy z prevádzkovej činnosti
55	Odpisy, rezervy a opravné položky z prevádzkovej činnosti a finančnej činnosti a zúčtovanie časového rozlíšenia	65	Zúčtovanie rezerv a opravných položiek z prevádzkovej činnosti a finančnej činnosti a zúčtovanie časového rozlíšenia
56	Finančné náklady	66	Finančné výnosy
57	Mimoriadne náklady	67	Mimoriadne výnosy
58	Náklady na transfery a náklady z odvodu príjmov	68	Výnosy z transferov a rozpočtových príjmov v štátnych rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách
		69	Výnosy z transferov a rozpočtových príjmov v obciach, vyšších územných celkoch a v rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách zriadených obcou alebo vyšším územným celkom
<i>Náklady celkom (účtové skupiny 50-58)</i>		<i>Výnosy celkom (účtové skupiny 60-69)</i>	
		<i>Výsledok hospodárenia pred zdanením</i>	
		<i>Splatná daň z príjmov</i>	
		<i>Výsledok hospodárenia po zdanení</i>	

V obsahu a štruktúre poznámok nastali zásadne zmeny. Poznámky ako dôležitá súčasť účtovnej závierky boli rozšírené z troch článkov²⁷ na deväť.²⁸ Podrobnejšie sa uvádzajú a popisujú účtovné výkazy (súvaha, výkaz ziskov a strát) v rozšírenej forme v podobe predpísaných štandardizovaných tabuľkách.²⁹

²⁶ Zdroj: Príloha č. 2 k opatreniu č. MF/25755/2007-31 VZOR Výkaz ziskov a strát Úč ROPO SFOV 2-01.

²⁷ Predtým články: 1. Všeobecné údaje, 2. Informácie o účtovných zásadách a účtovných metódach a 3. Doplnujúce informácie k súvahu a výkazu ziskov a strát.

²⁸ Podľa metodiky od januára 2008 poznámky obsahujú: 1. Všeobecné údaje, 2. Informácie o účtovných zásadách a účtovných metódach, 3. Informácie o údajoch na strane aktív súvahy, 4. Informácie o údajoch na strane pasív súvahy, 5. Informácie o iných aktívach a pasívach, 6. Informácie na podsúvahových účtoch, 7. Informácie o výnosoch a nákladoch, 8. Informácie o skutočnostiach, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka do dňa zostavenie účtovnej závierky a 9. Vzorové tabuľky pre vykazovanie údajov.

²⁹ Majorová, M., Kašiarová, L.: Nové postupy účtovania a vykazovania v štátnej správe a samospráve účinné od 1. januára 2008. Verejná správa v praxi, 2007, č. 4, s. 9-18.

Záver

Uplatnením aktuálneho princípu a ďalších princípov IPSAS, bude účtovníctvo štátu predstavovať celok, ktorý môže interpretovať a sumarizovať výsledky finančných činností subjektov verejného sektora. Zo špecifik subjektov verejnej správy vyplýva potreba samostatného súboru štandardov. Pravidlá riadenia štátu nezodpovedajú ekonomickému cieľu dosahovať zisk a činnosti ktoré sa realizujú sú v zásade netrhové. Výnosy štátu plynú z vyberania daní, nezávisle od poskytovaných služieb. Takisto samotný pojem aktíva, ako sa používa pre podniky nie je vhodný pre štát. Do súvahy sa podľa IPSAS zahŕňa aj majetok, ktorý štát kontroluje, hoci nie je vlastníkom. Na druhej strane sa v súvahe neprezentuje majetok, pri ktorom je štát síce vlastníkom, ale jeho správou poveril iné subjekty a štát teda nemá priamu kontrolu nad ním. Existuje aj veľký počet rozličných povinností štátu, preto sa zahŕňajú iba prvky, ktoré majú význam pre finančnú situáciu.³⁰ Efektívna verejná správa sa postupne stáva čoraz dôležitejším faktorom, od ktorého závisí prosperita krajín a nadnárodných zoskupení. Inšpiráciu pre zmeny vo verejnom sektore poskytuje do veľkej miery podnikateľský sektor a princípy, ktorými sa riadi. Základom je chápanie administratívy ako služby občanom, orientácia na výsledok a sledovanie spokojnosti občana (zákazníka).

Literatúra

1. Majorová, M. – Kašiarová, L.: Základné informácie o novej metodike účtovania a vykazovania organizácií štátnej správy a samosprávy. Verejná správa (dane a účtovníctvo) v praxi 3/2007, s. 12-17. ISSN 1336 – 8060,
2. Kašiarová, L.: Prechod na účtovníctvo podľa nových postupov účtovania v organizáciách štátnej správy a samosprávy (s príkladmi). Účtovníctvo. Audítorstvo. Daňovníctvo v teórii a praxi, 2007, č. 12, s. 485-501. ISSN 1335-2024,
3. Majorová, M., Kašiarová, L.: Nové postupy účtovania a vykazovania v štátnej správe a samospráve účinné od 1. januára 2008. Verejná správa (dane a účtovníctvo) v praxi 4/2007, s. 9-18. ISSN 1336-8060,
4. Kašiarová, L.: Účtovanie a vykazovanie transferov, zúčtovanie medzi subjektmi verejnej správy podľa nových postupov účtovania. Účtovníctvo. Audítorstvo. Daňovníctvo v teórii a praxi, 2008, č. 1, s. 14-18. ISSN 1335-2024,

³⁰ Steidlová, J.: *Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor a príprava na zavedenie Centrálného účtovníctva štátu v ČR*. In: Účtovníctvo. Audítorstvo. Daňovníctvo v teórii a praxi, 2006, č. 12, s. 474 – 478.

5. Steidlová, J.: Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor a príprava na zavedenie Centrálného účtovníctva štátu v ČR. Účtovníctvo. Audítorstvo. Daňovníctvo v teórii a praxi, 2006, č. 12, s. 474 – 478, ISSN 1335-2024,
6. Šabíková, I.: Transformácia účtovného výsledku hospodárenia podniku na základ dane. Zborník z vedeckého seminára s medzinárodnou účasťou, dňa 16.novembra 2007 SPU, FEM Nitra, s. 84. ISBN 978-80-8069-967-3,
7. Šabíková, I.: Vybrané problémy výkazníctva a účtovníctva územnej samosprávy. Financie územnosprávnych celkov, Ekonóm 2006, Bratislava, s. 191- 192. ISBN: 80-225-2225-2,
8. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení zákona č. 562/2003 Z. z., zákona č. 561/2004 Z. z., zákona č. 518/2005 Z. z., zákona č. 688/2006 Z. z., zákona č.198/2007 Z. z., zákona č. 540/2007 Z.z. a zákona č. 621/2007 Z.z.,
9. Opatrenia MF SR k postupom účtovania č.MF/16786/2007-31, č. MF/24501/2003-92 a k účtovej osnove uverejnené vo Finančnom spravodajcovi 9/2007,
10. <http://www.finance.gov.sk> (Finančný spravodajca č. 12,13/2007 – opatrenia MF SR k postupom účtovania),
11. <http://www.finance.gov.sk> (Informácia o Projekte zavedenia jednotného štátneho účtovníctva a výkazníctva, dňa 6.7. 2005).

Kontaktná adresa:

Ing. Ingrid Šabíková, PhD.

Katedra financií

Národohospodárska fakulta

Ekonomická univerzita v Bratislave

tel. 02/6729 1383

e-mail: sabikova@euba.sk