

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE  
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 17100/I/2011/2305713606

**MEDZINÁRODNÁ HARMONIZÁCIA ÚČTOVNÍCTVA VEREJNÉHO  
SEKTORA S AKCENTOM NA MEDZINÁRODNÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY  
PRE VEREJNÝ SEKTOR**

Diplomová práca

**2011**

**Bc. Oľga Skybová**

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE  
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

**MEDZINÁRODNÁ HARMONIZÁCIA ÚČTOVNÍCTVA VEREJNÉHO  
SEKTORA S AKCENTOM NA MEDZINÁRODNÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY  
PRE VEREJNÝ SEKTOR**

Diplomová práca

**Študijný program:** 6209 8 02 Účtovníctvo a audítorstvo

**Študijný odbor:** 3.3.12 Účtovníctvo

**Školiace pracovisko:** Katedra účtovníctva a audítorstva FHI

**Školiteľ:** Ing. Marianna Kršeková, PhD.

**Bratislava 2011**

**Bc. Oľga Skybová**

# ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

### **Čestné vyhlásenie**

**Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.**

**Dátum: 22. 04. 2011**

.....  
(podpis študenta)

## **Pod'akovanie**

**Chcela by som týmto spôsobom vyjadriť úprimné pod'akovanie vedúcej diplomovej práce, pani Ing. Marianne Kršekovej, PhD za odborné vedenie, užitočné rady a množstvo cenných pripomienok pri písaní diplomovej práce.**

## **ABSTRAKT**

SKYBOVÁ, Oľga: *Medzinárodná harmonizácia účtovníctva verejného sektora s akcentom na medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva – Vedúci záverečnej práce: Ing. Marianna Kršeková, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2011, 73 s.

Cieľom záverečnej práce bolo poukázať na význam, aký zohráva medzinárodná harmonizácia účtovníctva verejného sektora s akcentom na medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS), ktoré predstavujú jeden z nástrojov, ktorým sa samotná medzinárodná harmonizácia verejného sektora realizuje, zhodnotiť medzinárodnú harmonizáciu účtovníctva verejného sektora a načrtnúť trendy jej ďalšieho vývoja. Práca je rozdelená do troch kapitol. Obsahuje dve tabuľky. Prvá kapitola sa zaoberá vymedzením medzinárodnej harmonizácie účtovníctva všeobecne, ale aj špecificky priamo pre verejný sektor. Ďalej sa zaoberá inštitúciami upravujúcimi harmonizáciu účtovníctva verejného sektora, ktoré môžeme definovať ako základných garantov pre oblasť harmonizácie účtovníctva verejného sektora. Druhá kapitola charakterizuje cieľ práce, metodiku práce a metódy skúmania. V záverečnej kapitole sa rieši problematika vybraných špecifických medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor a to IPSAS 22 – Zverejňovanie informácií o ústrednom vládnom sektore a IPSAS 24 – Prezentovanie informácií o rozpočte v účtovnej závierke, vrátane načrtnutia nových trendov vývoja medzinárodnej harmonizácie účtovníctva verejného sektora v podobe prvotnej tvorby Konceptného rámca, ktorý je momentálne v štádiu pripomienkovaného konania.

### **Kľúčové slová:**

Účtovníctvo, harmonizácia, IPSAS, verejný sektor, Konceptný rámec.

## **ABSTRACT**

SKYBOVÁ, Oľga: *International harmonization of public sector accounting with an accent on International Public Sector Accounting Standards*. – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. Head of thesis: Ing. Marianna Kršeková, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2011, 73 pages.

The aim of the diploma work was to point out the importance of the role of international harmonization of public sector accounting with an emphasis on international accounting standards for the public sector (IPSAS), which represent one of the instruments through which the international harmonization of public sector is carried out, should assess the international harmonization of public sector accounting and outline the trends of its further development. The diploma work is divided into three chapters. It contains two tables. The first chapter deals with the determination of international harmonization of accounting in general, but also specifically and directly for the public sector. It concentrates on the institutions governing the harmonization of public sector accounting, which may be defined as basic guarantees in the area of harmonization of public sector accounting. The second chapter describes the aim of the diploma work, its methodology and research methods. The final chapter solves the specific issues of selected international accounting standards for public sector, i.e. IPSAS 22 - – *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector* and IPSAS 24 - *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, including the outlining the new trends in the development of international harmonization of public sector accounting in the form of primary determination of the Framework, which is currently in the phase of accepting comments.

### **Key words:**

Accounting, harmonization, IPSAS, the public sector, Conceptual framework.

## O B S A H

<b>Úvod</b> .....	<b>9</b>
<b>1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí</b> .....	<b>10</b>
1.1 Medzinárodná harmonizácia účtovníctva vo všeobecnosti .....	10
1.2 Medzinárodná harmonizácia účtovníctva verejného sektora .....	13
1.3 Základné inštitúcie upravujúce medzinárodnú harmonizáciu účtovníctva verejného sektora .....	14
1.3.1 Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC) .....	15
1.3.2 Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSASB) .....	17
1.4 Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS).....	19
1.4.1 Závaznosť a rozsah pôsobnosti IPSAS .....	20
1.4.2 Proces schvaľovania IPSAS .....	22
1.4.3 Prehľad všetkých doteraz vydaných IPSAS .....	24
<b>2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania</b> .....	<b>28</b>
<b>3 Výsledky práce a diskusia</b> .....	<b>30</b>
3.1 Vybrané špecifické Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor .....	30
3.1.1 Zverejňovanie informácií o ústrednom vládnom sektore (IPSAS 22) .....	30
3.1.2 Prezentovanie informácií o rozpočte v účtovnej závierke (IPSAS 24) .....	45
3.2 Tendencie vývoja v oblasti harmonizácie účtovníctva verejného sektora .....	58
3.2.1 Koncepčný rámec pre všeobecné použitie finančného výkazníctva verejného sektora .....	58
<b>Záver</b> .....	<b>69</b>
<b>Zoznam použitej literatúry</b> .....	<b>72</b>



# ÚVOD

Globalizácia svetovej ekonomiky sa prejavuje rozvojom a prehĺbovaním medzinárodných ekonomických vzťahov, vzájomným prepájaním a zbližovaním národných ekonomík krajín, zabezpečovaním voľnosti v oblasti pohybu kapitálu, tovaru a pracovných síl, vznikom nových nadnárodných spoločností na národných trhoch a zdokonaľovaním informačných a komunikačných technológií v oblasti svetového obchodu. V procese globalizácie má nepochybne svoje miesto aj stále narastajúca významnosť ekonomických informácií, ktorých podkladovú základňu tvorí účtovná závierka účtovných jednotiek.

Proces medzinárodnej harmonizácie účtovníctva sa začal prejavovať najskôr v podnikateľskom sektore a od roku 2000 prebieha aj na úrovni verejného sektora. Hlavným nástrojom medzinárodnej harmonizácie účtovníctva sú celosvetovo akceptovateľné medzinárodné účtovné štandardy vytvorené ako pre komerčný tak aj verejný sektor.

Medzi dve základné inštitúcie, ktoré sa venujú problematike medzinárodnej harmonizácie účtovníctva verejného sektora a vydávajú medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor zaraďujeme Medzinárodnú federáciu účtovníkov známu pod skratkou IFAC a Radu pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor známu pod skratkou IPSASB.

Spoločným cieľom týchto dvoch inštitúcií je vypracovávať alebo podieľať sa na vypracovaní nových a aktualizovať už skôr vydané medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor.

Špecifickú vetvu medzinárodných účtovných štandardov tvoria medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor označované skratkou IPSAS. Tieto štandardy sa nepovažujú za nadradené nad národné predpisy krajín, plnia funkciu pomocníka pre tvorcov nových účtovných štandardov alebo novelizáciu starých účtovných štandardov vlád alebo sú nápomocné v takých krajinách, kde tieto medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor ešte vôbec neexistujú.

# **1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí**

## **1.1 Medzinárodná harmonizácia účtovníctva vo všeobecnosti**

Terminologický pojem medzinárodná harmonizácia účtovníctva ma vo svete množstvo definícií a výkladov. Najjednoduchšie sa medzinárodná harmonizácia účtovníctva dá definovať ako proces zblížovania národných účtovných systémov, ktorej cieľom je vytvoriť jeden medzinárodný účtovný systém uplatňovaný vo všetkých krajinách sveta.

Harmonizácia sa zaoberá odstraňovaním medzinárodných rozdielov v účtovných systémoch krajín. Dôvody, prečo tieto rozdiely vznikli sa dajú vysvetliť pôsobením rôznych vplyvov na účtovné systémy krajín a to ekonomický, spoločenský, politický vplyv, vznikom odlišností v právnych systémoch a daňových systémoch, v účtovníckej a audítorskej profesii, vplyvom inflácie a ďalšími inými externými vplyvmi od začiatkov vzniku účtovníctva až po súčasný stav.

Medzinárodná harmonizácia účtovníctva kladie dôraz na približovanie sa účtovných závierok krajín a nezaobera sa podrobne vedením bežného účtovníctva. Dôležité je, aby informácie získané z účtovných závierok boli porovnateľné a zrozumiteľné pre všetkých používateľov bez ohľadu na to, z ktorej krajiny pochádzajú.

Výsledkom medzinárodnej harmonizácie účtovníctva môže byť napríklad vyššia efektívnosť európskych trhov, jednoduchosť v porovnávaní medzinárodných firiem, minimalizácia chýb a rizík, účinnejšia kontrola prebiehajúcich procesov.

Charakteristickou črtou harmonizácie účtovníctva je otvorený priestor nie uzavretý. Otvorený priestor je priestor, v ktorom prebiehajú neustále meniace sa procesy a zmeny kde jedna zmena vzniká, iná je v štádiu rozpracovanosti a inej sa práve ukončil schvaľovací proces a postupne bude zapracovávaná do legislatívy krajín.

Medzinárodná harmonizácia účtovníctva sa nesnaží dosiahnuť jednotnosť účtovných závierok medzi krajinami jej cieľom je skôr dosiahnuť také ekvivalentné úpravy, aby sa dosiahla porovnateľnosť účtovných závierok medzi krajinami. Prekážku dosiahnutia

jednotnosti účtovných závierok môžeme hľadať v odlišnostiach najmä daňovej oblasti, ekonomickej, politickej.

Rovnaký typ transakcií v účtovných závierkach rôznych štátov sa zaznamenáva rôznym spôsobom, snahou medzinárodnej harmonizácie je dosiahnuť, aby boli tieto transakcie zaznamenávané rovnakým spôsobom.

Globalizácia, rozvoj medzinárodného obchodu a zvyšujúci sa počet nadnárodných spoločností, na základe týchto a mnohých ďalších faktorov svet cíti potrebu neustále zvyšovať zrozumiteľnosť, porovnateľnosť, jednoduchosť a spoľahlivosť účtovných ekonomických informácií získavaných z účtovnej závierky a tým v budúcnosti dosiahnuť globálnu uniformitu účtovníctva a z neho vyplývajúcej účtovnej závierky.

Neustály rozvoj národného a nadnárodného ekonomického prostredia krajín núti sféru účtovníctva reagovať na všetky zmeny. Odozvou a reakciou účtovníctva na tieto zmeny je tvorba a aplikácia všeobecne uznávaných účtovných štandardov. Praxou a skúsenosťami expertov v oblasti účtovníctva a za pomoci účtovníckych profesných inštitúcií boli vytvorené postupy a tie boli zovšeobecnené na úroveň štandardov, ktoré sa postupom času začali akceptovať na celom svete.

Proces harmonizácie účtovníctva vo svete prebieha v dvoch smeroch. Prvým smerom je harmonizácia v rámci určitého združenia krajín, napríklad krajín Európskej únie.

Kódex účtovnej legislatívy Európskej únie tvoria tri smernice a to:

- štvrtá smernica Rady EÚ z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností;
- siedma smernica Rady EÚ z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach;
- ôsma smernica Rady EÚ zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok.

„Smernice Európskej únie sú nástrojom harmonizácie rôznych oblastí v členských štátoch EÚ a možno ich považovať za pravidlá, ktoré majú charakter právnej úpravy. Ukladajú členským štátom EÚ, aby prispôsobili za určité obdobie svoje národné právne

predpisy požiadavkám vyplývajúcim zo smerníc. Tento cieľ, ktorý je záväzný, môžu jednotlivé členské štáty dosiahnuť formou a prostriedkami, ktoré si samy zvolia. Smernice EÚ teda nemajú charakter medzinárodného práva v mnohých prípadoch sú alternatívne a v niektorých prípadoch ani neuvádzajú postupy riešenia problému, t.j. je to v kompetencii členského štátu, ktorý má právo rešpektovať svoje národné osobitosti<sup>1</sup>.

Druhý smer zahŕňa celosvetovú harmonizáciu, v ktorej sú dve vetvy štandardov. Účtovné štandardy môžeme chápať vo významne súboru prijatých účtovných metód zásad, postupov z praxe alebo odporúčaní.

Prvú vetvu tvoria *Medzinárodné účtovné štandardy/Medzinárodné štandardy finančného vykazovania* v anglickom originále *International accounting standards/International financial reporting standards* (ďalej len „štandardy IAS/IFRS“).

Uplatňovanie štandardov IAS/IFRS v legislatíve Európskych krajín neznamená následne neplatnosť smerníc EÚ, musia sa naďalej dodržiavať a uplatňovať a tvoria východiskový rámec pre zavádzanie IFRS do legislatívy EÚ. Medzinárodné účtovné štandardy IAS/IFRS vydáva *Rada pre medzinárodné účtovné štandardy* v anglickom originále *International Accounting Standards Board* (ďalej len „Rada IASB“) sídliaca v Londýne.

Medzinárodné štandardy finančného vykazovania sú tvorené :

- samotnými IFRS, ktoré postupne nahrádzajú skôr vydávané IAS;
- doteraz platnými IAS, ktoré sa v budúcnosti už nebudú vydávať, ale postupne nahrádzať IFRS;
- súčasťou štandardov je aj koncepčný rámec.

Prvý štandard, ktorému sa dalo skutočne priradiť slovo medzinárodný bol vydaný v roku 1974 pod názvom IAS – Prezentácia účtovných metód. IFRS sú vydávané od roku 2002.

---

<sup>1</sup> SOUKUPOVÁ, B. a kol.: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava: SÚVAHA, 2008. str. 18. ISBN 978-80-89265-08-4.

Druhú vetvu štandardov tvoria *Americké všeobecné uznávané účtovné zásady* v anglickom originále *Unites States Generally Accepted Accounting Principles* (ďalej len „US GAAP“), ktoré sú vydávané *Výborom pre účtovné štandardy Financial Accounting Standards Board* (ďalej len „Výbor FASB“).

Porovnaním štandardov IAS/IFRS a US GAAP sa dá konštatovať záver, že sú si dosť podobné. Rozdielnosť nastáva v tom, že US GAAP sú vyvinuté na báze zvykov skúseností a praktických poznatkov a zahŕňajú v sebe podrobnejšie pravidlá a postupy účtovania a vykazovania. Účtovné jednotky dodržiavajúce pravidlá podľa US GAAP musia poskytovať o svojej činnosti v porovnaní s IAS/IFRS podstatne viac prepracovanejších účtovných informácií. Globálny tlak na tieto vetvy štandardov však spôsobuje neustále sa zblížovanie týchto účtovných štandardov IAS/IFRS s US GAAP.

## 1.2 Medzinárodná harmonizácia účtovníctva verejného sektora

Každá krajina musí zabezpečovať také aktivity, ktoré nemožno zabezpečiť prostredníctvom komerčného sektora a na to je potrebný verejný sektor. Ide o aktivity týkajúce sa bezpečnosti v štáte, súdnictva, štátnej správy, verejného zdravia, školstva alebo obranyschopnosti štátu. Potreba vzniku verejného sektora bola vyvolaná v dôsledku viacerých príčin politického, ekonomického, sociálneho, ekologického a kultúrneho charakteru.

„Pojmom **verejný sektor** sa označujú národné vlády, regionálne vlády (štátne, oblastné alebo územné ), miestne vlády (mestské, obecné) a súvisiace vládne subjekty (agentúry, rady, komisie a podniky)“.<sup>2</sup>

Cieľom verejného sektora je poskytovanie verejných služieb a jeho účelom je napĺňať verejný záujem, spravovať verejné veci a dohliadať na chod verejných inštitúcií. Potreba vzniku verejného sektora vyvolala následnú potrebu poriadku zabezpečení vedením účtovníctva a k nemu vznik a tvorbu príslušných štandardov.

---

<sup>2</sup> KOVALČÍKOVÁ, A. – KORDOŠOVÁ, A.: *Účtovníctvo rozpočtových organizácií, príspevkových organizácií a obcí*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. str. 245. ISBN 978-80-8078-221-4.

Špecifickú oblasť medzinárodnej harmonizácie účtovníctva tvorí medzinárodná harmonizácia účtovníctva verejného sektora. Harmonizácia účtovníctva verejného sektora môže prebiehať na národnej ako aj na nadnárodnej úrovni. Rozdielom je, že národná harmonizácia účtovníctva môže viesť k väčším odlišnostiam účtovného systému jednej krajiny s účtovnými systémami iných krajín, prejavuje sa napríklad zjednocovaním účtovných postupov, pravidiel, zásad, metód, zosúladeným účtových osnov všetkých účtovných jednotiek, ktoré sú súčasťou verejného sektora.

Harmonizácia účtovníctva na nadnárodnej úrovni vedie práve naopak k zblížovaniu účtovného systému jednej krajiny s účtovnými systémami iných krajín a to harmonizovaním výkazníctva verejného sektora, čím sa dosiahne aj vyššia porovnateľnosť výstupov účtovníctva.

Krajiny vo svete sa od roku 2000 snažia o harmonizáciu účtovníctva v oblasti finančného výkazníctva verejného sektora a to spôsobom, aby sa čo najviac priblížili modelu špecifickej vetvy medzinárodných štandardov pod názvom *Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor* v anglickom znení *International Public Sector Accounting Standards* (ďalej len „štandardy IPSAS“).

Pod pojmom finančné výkazníctvo sa chápe celok tvoriaci účtovnú závierku, prehľady, tabuľky, finančné správy či už ročné alebo priebežné.

### **1.3 Základné inštitúcie upravujúce medzinárodnú harmonizáciu účtovníctva verejného sektora**

Na pôde procesu harmonizácie uskutočňovanej vo verejnom sektore piliere účtovníckych profesných organizácií tvoria dve dôležité inštitúcie Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC) a Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSASB).

### 1.3.1 Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC)

Medzinárodná federácia účtovníkov v anglickom originále **International Federation of Accountants** (ďalej len „IFAC“) bola založená 7. 10. 1977 so sídlom v USA v New Yorku.

Táto organizácia zamestnáva účtovných odborníkov po celom svete a jej zamestnanci sa vyznačujú dodržiavaním hodnôt ako čestnosť, transparentnosť a odborná spôsobilosť, ktoré sú obsiahnuté v *Etickom kódexe pre účtovných odborníkov*.

„Poslaním IFAC je slúžiť verejnému záujmu, posilňovať postavenie profesie účtovného odborníka po celom svete a prispievať k rozvoju silných medzinárodných ekonomík zavedením a propagovaním dodržiavania vysokokvalitných odborných štandardov, podporovaním medzinárodného zblížovania takýchto štandardov a vyjadrovaním sa k otázkam o verejnom záujme, keď sú odborné skúsenosti relevantné“.<sup>3</sup>

Za účelom dosiahnutia tohto poslania IFAC založila IPSASB a zadala jej úlohu, aby vyvinula medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, ktoré by sa vyznačovali vysokou kvalitou.

„Silné stránky IFAC nevyplývajú len z jej medzinárodnej reprezentácie, ale aj z toho, že si dlhú dobu postupne uvedomovala potrebu globálne harmonizovaného prostredia, ktoré by spĺňalo rastúce medzinárodné nároky kladené na účtovnú profesiu, a to ako zo strany podnikateľskej sféry, tak aj zo strany verejného sektora alebo oblasti vzdelávania“.<sup>4</sup>

IFAC pozostáva zo 164 členov celkovo zo 125 krajín sveta. Každý jeden člen IFAC predstavuje jednu národnú profesnú organizáciu. Celkovo IFAC zastrešuje 2,5 milióna profesných účtovníkov, ktorí majú svoje miesta v oblasti poradenských firiem, štátnych

---

<sup>3</sup> Slovenská komora audítorov. *Etický kódex audítora SKAU*. [online]. 2010. [cit. 2011.02.01] Dostupné na internete: <[http://www.skau.sk/data/files/dokumenty/Eticky\\_kodex\\_auditora\\_2010.pdf](http://www.skau.sk/data/files/dokumenty/Eticky_kodex_auditora_2010.pdf)>

<sup>4</sup> KICOVÁ, M. 2007. Harmonizácia účtovníctva vo verejnom sektore. In *Rozpis článkov z elektronických zdrojov : zborník študentov doktorandského štúdia*. Praha: Oeconomica, 2007. ISBN 978-80-245-1318-8, S.382-386.

inštitúcií alebo komerčných inštitúcií, ďalej v oblasti účtovníckych služieb a oblasti vzdelávania.

Inštitúciu IFAC môžeme korunovať za hlavného hovorcu účtovníckej profesie na medzinárodnej úrovni. Poskytuje svoje vyjadrenia k verejným záležitostiam, napríklad k záležitostiam regulácie auditu a finančného výkazníctva a tam kde odborná skúsenosť profesie je do vysokej miery relevantná. IFAC je organizácia, ktorá má takú obrovskú medzinárodnú podporu, že jej môže konkurovať len zopár ďalších profesijných organizácií sveta.

Okrem Medzinárodných štandardov IPSAS a už spomínaného Etického kódexu pre účtovných odborníkov vydáva IFAC ešte *Medzinárodné audítorské štandardy ISA*, *Medzinárodné štandardy pre vzdelávanie IES*, *Medzinárodné štandardy pre súvisiace služby ISRS* a *Medzinárodné štandardy na kontrolu kvality ISQS*.

V krajinách, kde anglický jazyk nie je domovským jazykom, vzniká potreba zobraziť a zabezpečiť štandardy v rodnom jazyku krajiny. Preto IFAC zostavila pravidlá týkajúce sa prekladu medzinárodných štandardov a oprávňuje členské organizácie IFAC k preloženiu oficiálneho textu štandardov do rodného jazyka krajiny na vlastné náklady.

IFAC pozostáva z Rady pre dohľad vo verejnom záujme a Výboru. Rada je zodpovedná za tvorbu pravidiel. Každý člen Rady vzhľadom k tomu, že je medzinárodným reprezentantom účtovníckej profesie je povinný zložiť sľub o čestnom konaní jeho osoby vo funkcii, ktorú zastáva. Výbor je menší organizačný článok ako Rada a zodpovedá za tvorbu politiky IFAC.

„Výbory IFAC pre aktivity vo verejnom záujme (Public Interest Activity Committees – PIAC)

- Výbor pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby;
- Výbor pre medzinárodné štandardy účtovného vzdelávania;
- Medzinárodný výbor pre etické štandardy pre účtovných odborníkov;
- Poradenská skupina pre dodržiavanie požiadaviek predpisov – podliehajú dohľadu Rady pre dohľad vo verejnom záujme (Public Interest Oversight Board – PIOB)<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Slovenská komora audítorov. Etický kódex audítora SKAU. [online]. 2010. [cit. 2011.02.01] Dostupné na internete: <[http://www.skau.sk/data/files/dokumenty/Etický\\_kodex\\_audítora\\_2010.pdf](http://www.skau.sk/data/files/dokumenty/Etický_kodex_audítora_2010.pdf)>



### 1.3.2 Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSASB)

Problematikou účtovníctva a výkazníctva verejného sektora na miestnej, regionálnej a národnej úrovni sa zaoberá Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor v anglickom originále **International Public Sector Accounting Standards Board** (ďalej len „IPSASB“). Predtým sa touto problematikou do novembra 2004 zaoberal Výbor pre verejný sektor v anglickom originále **The Public Sector Committee** (ďalej len „Výbor PSC“).

Za najdôležitejší cieľ IPSASB sa považuje vydávať štandardy finančného výkazníctva vysokej kvality pre verejný sektor a zvýšiť na celom svete jednotnosť finančného výkazníctva prostredníctvom zjednodušovania procesov na zbližovanie národných a medzinárodných štandardov.

Ďalším cieľom IPSASB je skúmať potreby účtovných jednotiek verejného sektora a následne vydávať usmernenia, príručky a publikácie, ktoré sú nápomocné pre prácu účtovníkov vo verejnom sektore.

„Ciele IPSASB sú dosahované :

- Vydávaním medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor (IPSAS);
- podporou ich uplatňovania a medzinárodnou harmonizáciou s týmito štandardami;
- vydávaním ostatných dokumentov, ktoré poskytnú skúsenosti a návody pre riešenie otázok finančného výkazníctva vo verejnom sektore“.<sup>6</sup>

Rada IPSASB vydáva dokumenty, ktoré sa zaoberajú špeciálnymi otázkami účtovníctva verejného sektora. Predstavujú ich medzinárodné štúdie, výskumy, správy, odporúčania, verejné predlohy a v neposlednom rade aj medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS).

„**Medzinárodné účtovné štandardy** obsahujú požiadavky na finančné výkazníctvo, účtovníctvo a audit vo verejnom sektore. Štandardy IPSAS sú autoritatívnymi

---

<sup>6</sup> Medzinárodní federace účetních. 2008. *Příručka Medzinárodných účetních štandardu pro veřejný sektor. Medzinárodní federace účetních*, Praha, 2008. 1232s. ISBN 978-80-254-3888-6.

požiadavkami stanovenými IPSASB na zlepšenie kvality finančného výkazníctva vo verejnom sektore na celom svete.

**Medzinárodné štúdie** pre verejný sektor sú určené na poradenstvo v otázkach vykazovania, účtovníctva a auditu vo verejnom sektore. Sú založené na štúdiu efektívnych metód riešenia kladených otázok.

**Medzinárodné odporúčania** pre verejný sektor odporúčajú postupy na ich uplatnenie vo verejnom sektore pre finančné výkazníctvo, účtovníctvo a audit.

**Príležitostné materiály a výskumné správy** poskytujú informácie, ktoré prispievajú k niektorým častiam podstaty finančného výkazníctva a k audítorským znalostiam.

**Predlohy návrhov** všetkých navrhovaných štandardov IPSASB dáva na pripomienkové konanie všetkým zainteresovaným stranám vrátane členských orgánov IFAC, auditorov a zostavovateľov, tvorcov noriem a jednotlivcov<sup>7</sup>.

Členov IPSASB vymenováva Rada IFAC. IPSASB pozostáva z 18 členov, z ktorých na 15 členov podávajú návrh členskej organizácie IFAC a traja ďalší členovia sú menovaní za verejných členov, ktorých môže navrhnúť akákoľvek fyzická osoba alebo právnická osoba. Posúdenie kandidujúcich osôb, najmä ich odbornej spôsobilosti a dostatočnosti ich kvalifikácie v danej oblasti, pred vymenovaním vykonáva Nominačný výbor IFAC. Proces vymenovávania sa uskutočňuje každoročne, aby sa tak zabezpečila výmena členov každý rok o tretinu.

Zasadnutia IPSASB, na ktorých sa rozoberá a diskutuje o tvorbe a schvaľovaní IPSAS štandardov, si vyžadujú osobnú alebo telekomunikačnú účasť aspoň 12 členov a sú prístupné verejnosti. Každý člen IPSASB prítomný na zasadnutí má jeden hlas. Zápisy zo zasadnutí sú zverejňované na stránke <http://www.ifac.org/publicsector>.

IPSASB vydáva štandardy IPSAS založené na aktuálnej báze. Aktuálna báza znamená, že udalosti a transakcie sú vykazované v čase, kedy vznikli a nie v čase, keď dochádza k príjmu alebo výdavku peňažných prostriedkov (napr. faktúra zaslaná v decembri sa vykáže v decembri aj keď do konca účtovného obdobia nedôjde k platbe a platba sa uskutoční až v nasledujúcom účtovnom období).

---

<sup>7</sup> KOVALČIKOVÁ, A.- KORDOŠOVÁ, A. 2005. Medzinárodná harmonizácia a regulácia účtovníctva vo verejnom sektore. In *Účtovníctvo – audítorstvo – daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN1335-2024, 2005, Roč. 13, č. 10, 345-348.

Štandardy IPSAS založené na aktuálnej báze:

- sú harmonizované s IFRS, čo v praxi znamená, že sa ponecháva pôvodný text štandardov IFRS a odklon v texte nastáva až vtedy, keď to je nevyhnutné a je upravovaný „šitý na mieru“ verejnému sektoru;
- IPSASB vydáva aj také štandardy založené na aktuálnej báze, ktoré nie sú ucelene riešené v IFRS, alebo pre ktoré IFRS neexistujú.

#### **1.4 Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS)**

V celosvetovom globále je udaný jednoznačný a priamy smer a to vytvorenie systému, ktorý by poskytoval spoľahlivejšie a relevantnejšie informácie pre vedenie účtovných jednotiek porovnaním so súčasným stavom a zároveň by zabezpečoval kvalitnejšie a transparentnejšie účtovné a finančné výkazy pre externých používateľov. Podľa názoru odbornej verejnosti dostatočne tieto spomenuté nároky spĺňa, obsahuje a zohľadňuje systém globálnych účtovných štandardov pre verejný sektor IPSAS.

Právo vydávať medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor mal do roku 2004 Výbor pre verejný sektor (PSC) a po tomto dátume táto právomoc prešla na Radu IPSASB.

Jedinečnosť IPSAS spočíva v tom, že ponúkajú špecifické know how, ktoré však vlády môžu a nemusia akceptovať. Ich prijatie závisí na slobodnom rozhodnutí danej krajiny.

Keďže sú IPSAS až na pár výnimiek odvodené od medzinárodných účtovných štandardov pre komerčný sektor IAS/IFRS, sú teda kompatibilné a poskytujú jednotnú základňu pre uskutočňovanie konsolidácie údajov za verejný sektor.

Implementácia štandardov IPSAS do národných legislatív krajín do veľkej miery zvyšuje kvalitu a porovnateľnosť účtovných informácií z účtovných závierok účtovných jednotiek verejného sektora.

IPSAS sa aplikujú v účtovných závierkach so všeobecným použitím pre všetky účtovné jednotky, ktoré sú súčasťou celku verejného sektora.

Zavádzanie stále nových a novelizácia už vydaných IPSAS prispieva k zvyšovaniu úrovne účtovných závierok účtovných jednotiek verejného sektora, ďalej blahodárne pôsobí na skvalitnenie finančného riadenia a zvýšenie zodpovednosti manažmentu účtovných jednotiek verejného sektora, uľahčuje proces zlepšenia kvality a porovnateľnosti finančného výkazníctva.

Neustály rast významnosti štandardov IPSAS je potvrdený aj faktom, že Európska únia od roku 2005 začala účtovať a vykazovať všetky transakcie na aktuálnom princípe v súlade s IPSAS, ďalej podporuje a odporúča členom Európskej únie, aby prijali a zaviedli tieto štandardy do svojich všeobecne záväzných právnych predpisov.

Zavedenie IPSAS do národnej legislatívy predstavoval významný pozitívny krok pre budúcnosť, ktorý so sebou priniesol presnejšie zachytenie ekonomických transakcií, dodržiavanie princípu aktuálnosti v účtovníctve a ten zabezpečil vyššiu porovnateľnosť údajov zverejňovaných vo finančných výkazoch jednej krajiny s výkazmi iných krajín.

Porovnaním všetkých štandardov IPSAS s príslušnými IAS/IFRS, ktoré boli podkladom pre ich vytvorenie sa IPSAS snaží zachovať pôvodné znenia IAS/IFRS až na časti, kde je potrebné pridať komentáre, ktoré objasňujú použiteľnosť týchto štandardov pre účtovníctvo verejného sektora a bližšie vysvetliť terminologické výrazy, ktoré IAS/IFRS neobsahujú vzhľadom na špecifikum výrazov pre verejný sektor.

#### **1.4.1 Záväznosť a rozsah pôsobnosti IPSAS**

##### *Rozsah pôsobnosti štandardov IPSAS*

Štandardy IPSAS sú všeobecné a dajú sa využívať pri zostavovaní účtovnej závierky všetkých účtovných jednotiek verejného sektora okrem podnikov verejného sektora (ďalej len „PVS“). PVS využívajú IFRS, ktoré vydáva Rada IASB.

V účtovných závierkach pre všeobecne využitie sú obsiahnuté transakcie a udalosti, ktoré nastali za kalendárny alebo hospodársky rok v účtovných jednotkách verejného sektora a ku týmto transakciám a udalostiam štandardy IPSAS stanovujú požiadavky ich uznania, oceňovania, vykazovania a zverejňovania.

Účtovná závierka pre všeobecné použitie nemusí byť jedinou účtovnou závierkou, ktorú musí za účtovné obdobie zhotoviť účtovná jednotka verejného sektora. Niekedy je potrebné zostavovať aj účtovné závierky upravené podľa špecifických informačných potrieb na vyžiadanie a pre potreby správnych orgánov, zákonodarných orgánov, orgánov vykonávajúcich kontrolné funkcie.

Účtovná závierka, kde základom pre jej zostavenie je účtovníctvo založené na akruálnej báze, obsahuje výkaz o finančnej situácii, výkaz o finančnej výkonnosti, výkaz o peňažných tokoch a výkaz zmien čistého majetku/ vlastného imania.

Účtovná závierka, kde základom pre jej zostavenie je účtovníctvo založené na peňažnej báze, obsahuje výkaz o peňažných príjmoch a výdavkoch.

#### *Záväznosť štandardov IPSAS*

Každá vláda má právo vytvoriť si národné účtovné štandardy a smernice pre oblasť vykazovania vo verejnom sektore a toto právo plne rešpektuje IPSASB. IPSAS tvoria oporný bod, o ktorý sa vlády môžu, ale nie sú nútené sa oprieť. Využívanie poznatkov IPSAS v národných účtovných štandardoch vedie k vyššej porovnateľnosti a transparentnosti, čím sa dosiahne vyššia zhoda medzi štandardmi IPSAS a národnými účtovnými štandardmi pre verejný sektor, dochádza k zvýšeniu kvality účtovných závierok pre všeobecné použitie.

Každý štandard má zväčša rovnakú skladbu, pozostáva z úvodu, predmetu, rozsahu pôsobnosti, tzn. vysvetľuje, ktorých účtovných jednotiek sa štandard týka. Ďalej obsahuje základné definície, resp. odborné výrazy, postupy, zásady, príklady a vzorové riešenia, zverejňovanie, prechodné ustanovenia, dátum účinnosti a porovnanie s príslušným IAS/IFRS, ak bol prameňom pre zostavenie daného IPSAS.

Všetky odstavce IPSAS majú rovnakú dôležitosť, aj keď IPSASB vydáva po roku 2006 IPSAS, v ktorých odstavce sú vytlačené tučným alebo klasickým písmom, neuberá to na ich dôležitosť, každý odstavec je si rovnocenný a rovnako podstatný.

### 1.4.2 Proces schvaľovania IPSAS

Proces schvaľovania IPSAS môžeme zhrnúť do nasledujúcich krokov:

- preštudovanie národných účtovných požiadaviek, vrátane praxe a následná diskusia a výmena názorov a kladenie otázok s tvorcami národných štandardov;
- ohodnotenie vydaných dokumentov, jednak Rady IASB, dokumentov od tvorcov národných štandardov, dokumentácie regulačných orgánov a účtovných profesných organizácií a ostatných organizácií, ktoré sa podieľajú na účtovníctve a vykazovaní vo verejnom sektore;
- nasleduje zloženie orgánu a jeho členov riadiaceho výboru alebo podvýboru, ktorý riešia daný návrh IPSASB;
- zverejnenie návrhu v dôsledku začatia verejného pripomienkovania po dobu v priemere 4 mesiacov (ide o akt, pri ktorom majú právo vyjadriť svoje pripomienky tie účtovné jednotky verejného sektora, ktorých sa návrh dotýka a poukázať na prípadne nedostatky ešte pred samotným schválením štandardu). IPSASB môže vydať výzvu na zasielanie pripomienkových skutočností ešte pred vytvorením samotného štandardu;
- po ukončení pripomienkového obdobia sa všetky pripomienky verejnosti prešetria a zapracujú sa do návrhu tie pripomienky, ktoré boli vhodné a prispievajú k zlepšeniu predloženého návrhu;
- po skončení pripomienkového konania a dopracovania pripomienok, ak je to potrebné, sa štandard predloží Rade IPSASB na schválenie. Ak ho Rada schváli nasleduje vydanie a zverejnenie nového IPSAS, ktorého začiatok účinnosti je stanovený v štandarde.

Rada IPSASB vo veľkej miere víta zapájanie sa vlád krajín a tvorcov národných štandardov do procesu tvorby štandardov IPSAS a do pripomienkovania zverejňovaných návrhov IPSASB, kde vlády môžu poukázať na nedostatky návrhov, čím sa zabezpečuje vyššia konzistentnosť a porovnateľnosť účtovných informácií. Návrhy sú uverejňované v predlohách návrhov (Exposure Drafts).

IPSAS nerieši do hĺbky účtovníctvo, ale zameriava sa na obsah predmetu účtovníctva, jeho vykazovanie, oceňovanie a zverejňovanie, neexistuje účtová

osnova, ktorá by bola v IPSAS jednotná a smerodajná pre verejný sektor a tak isto nie je striktné stanovený presný formát účtovných výkazov. Štandardy IPSAS v niektorých prípadoch obsahujú pre vybrané problematiky nie len jedno riešenie, ale je možné alternatívne riešenie, kde si účtovná jednotka môže vybrať.

Štandardy IPSAS sú založené na princípe ekonomickej (konsolidovanej) jednotky, pod týmto pojmom sa chápe skupina účtovných jednotiek, ktorú tvorí materská účtovná jednotka (jednotka, ktorá ovláda) a dcérske účtovné jednotky (jednotky, ktoré sú ovládané).

IPSAS do svojej národnej legislatívy implementovalo už takmer 70 krajín sveta, alebo sa práve nachádzajú vo fáze implementácie.

IPSAS sú odvodené od medzinárodných účtovných štandardov pre súkromný sektor. IPSAS predstavujú najlepšie a najvhodnejšie postupy v oblasti zjednotenia výstupov účtovníctva účtovných jednotiek verejného sektora.

V súčasnosti existuje 31 medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor (IPSAS). Tri z nich a to IPSAS 22 – Zverejnenie informácií o ústrednom vládnom sektore, IPSAS 23 – Výnosy z nevýmenných transakcií, dane a transfery a IPSAS 24 – Prezentácia informácií o rozpočte v účtovnej závierke sú špecificky tvorené len pre verejný sektor. Pri zvyšných 28 štandardoch boli podkladom pre ich zostavenie štandardy IAS/IFRS.

IPSAS zabezpečujú lepšiu porovnateľnosť s organizáciami rovnakého alebo podobného druhu vo svete. Informácie majú vyššiu vypovedaciu schopnosť.

IPSAS sú vysoko kvalitné globálne štandardy, ktoré slúžia na použitie účtovnými jednotkami verejného sektora. IPSAS rešpektuje právo krajín, ktoré tvoria vlastné národné štandardy a smernice pre účtovníctvo a výkazníctvo v rámci svojej krajiny. IPSAS sú v takomto prípade nápomocné pre krajinu pri tvorbe nových štandardov alebo pri revízii starých štandardov.

Štandardy IPSAS môžeme nájsť uverejnené v plnom znení v anglickom jazyku na stránkach [www.ipsas.org](http://www.ipsas.org) a [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

### 1.4.3 Prehľad všetkých doteraz vydaných IPSAS

- IPSAS 1    Prezentácia účtovnej závierky (Presentation of Financial Statements)
- IPSAS 2    Výkazy peňažných tokov (Cash Flow Statements)
- IPSAS 3    Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)
- IPSAS 4    Účinky zmien v kurzoch cudzích mien (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rate)
- IPSAS 5    Náklady na prijaté úvery a pôžičky (Borrowing Costs)
- IPSAS 6    Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka (Consolidated and Separate Financial Statements)
- IPSAS 7    Investície v pridružených podnikoch (Investments in Associates)
- IPSAS 8    Podiely na spoločnom podnikaní (Interests in Joint Ventures)
- IPSAS 9    Výnosy z výmenných transakcií (Revenue from Exchange Transactions)
- IPSAS 10    Zostavovanie účtovnej závierky v hyperinflačných ekonomikách (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies )
- IPSAS 11    Zákazková výroba (Construction Contracts)
- IPSAS 12    Zásoby (Inventories)
- IPSAS 13    Prenájmy (Leases)
- IPSAS 14    Udalosti po dni zostavenia výkazov (Events After the Reporting Date)
- IPSAS 15    Finančné nástroje: zverejnenie a prezentácia (Financial Instruments : Disclosure and Presentation)
- IPSAS 16    Investície do nehnuteľností (Investment Property)
- IPSAS 17    Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (Property, Plant and Equipment)
- IPSAS 18    Vykazovanie informácií o segmentoch (Segment Reporting)
- IPSAS 19    Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)
- IPSAS 20    Zverejnenia o spriaznených osobách (Related Party Disclosures)
- IPSAS 21    Zníženie hodnoty majetku neurčeného na zabezpečenie príjmov (Impairment of Non-Cash Generating Assets)
- IPSAS 22    Zverejnenie informácií o ústrednom vládnom sektore (Disclosure of Financial Information About the General Government Sector)



- IPSAS 23 Výnosy z nevýmenných transakcií, dane a transfery (Revenue from Non-Exchange Transactions, Taxes and Transfers)
- IPSAS 24 Prezentovanie informácií o rozpočte v účtovnej závierke (Presentation of Budget Information in Financial Statements)
- IPSAS 25 Zamestnanecké požitky (Employee Benefits)
- IPSAS 26 Zníženie hodnoty majetku určeného na zabezpečenie príjmov (Impairment of Cash Generating Assets)
- IPSAS 27 Poľnohospodárstvo (Agriculture)
- IPSAS 28 Finančné nástroje: Vykazovanie (Financial Instruments: Presentation)
- IPSAS 29 Finančné nástroje : Vykazovanie a oceňovanie (Financial Instruments: Recognition and Measurement)
- IPSAS 30 Finančné nástroje: Zverejňovanie (Financial Instruments: Disclosures)
- IPSAS 31 Dlhodobý nehmotný majetok (Intangible Assets)

Tabuľka č. 1 Prehľad dátumov vydania, novelizácií a účinnosti štandardov IPSAS

Číslo IPSAS	Dátum vydania	Dátum poslednej novelizácie štandardu	Dátum účinnosti štandardu, ak bol novelizovaný, tak dátum účinnosti jeho novelizácie
IPSAS 1	Máj 2000	December 2006	Január 2008
IPSAS 2	Máj 2000	X	Júl 2001
IPSAS 3	Máj 2000	December 2006	Január 2008
IPSAS 4	Máj 2000	Apríl 2008	Január 2010
IPSAS 5	Máj 2000	Máj 2000	Júl 2001
IPSAS 6	Máj 2000	December 2006	Január 2008
IPSAS 7	Máj 2000	December 2006	Január 2008
IPSAS 8	Máj 2000	December 2006	Január 2008
IPSAS 9	Júl 2001	X	Júl 2002
IPSAS 10	Júl 2001	X	Júl 2002
IPSAS 11	Júl 2001	X	Júl 2002
IPSAS 12	Júl 2001	December 2006	Január 2008
IPSAS 13	December 2001	December 2006	Január 2008
IPSAS 14	December 2001	December 2006	Január 2008
IPSAS 15	December 2001	X	Január 2003
IPSAS 16	December 2001	December 2006	Január 2008
IPSAS 17	December 2001	December 2006	Január 2008
IPSAS 18	Jún 2002	X	Júl 2003
IPSAS 19	Október 2002	X	Január 2004
IPSAS 20	Október 2002	X	Január 2004
IPSAS 21	december 2004	Január 2006	Január 2006
IPSAS 22	December 2006	X	Január 2008
IPSAS 23	December 2006	X	Jún 2008
IPSAS 24	December 2006	X	Január 2009
IPSAS 25	Február 2008	X	Január 2011
IPSAS 26	Február 2008	X	Apríl 2009
IPSAS 27	December 2009	X	Apríl 2011
IPSAS 28	Január 2010	X	Január 2013
IPSAS 29	Január 2010	X	Január 2013
IPSAS 30	Január 2010	X	Január 2013
IPSAS 31	Január 2010	X	Apríl 2011

Zdroj : Príručka pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor

Tabuľka č. 2 Prehľad dátumov novelizácií, účinnosti a novelizovaných častí štandardov IPSAS 2010

Číslo IPSAS	Zostavený podľa IAS	Dátum novelizovaných častí štandardu	Dátum účinnosti novelizovaných častí
IPSAS 1	IAS 1	Január 2010 (ods.79 a 82)	Január 2011
IPSAS 2	IAS 7	Január 2010 (ods. 22)	Január 2011
IPSAS 3	IAS 8	Január 2010 (ods. 9, 11, 14)	Január 2011
IPSAS 4	IAS 21	X	X
IPSAS 5	IAS 23	X	X
IPSAS 6	IAS 27	X	X
IPSAS 7	IAS 28	Január 2010 (§ 1)	Január 2011
IPSAS 8	IAS 18	Január 2010 (§ 1)	Január 2011
IPSAS 9	IAS 31	X	X
IPSAS 10	IAS 29	Január 2010 (§ 17, 18, 22)	Január 2011
IPSAS 11	IAS 11	X	X
IPSAS 12	IAS 2	X	X
IPSAS 13	IAS 17	X	X
IPSAS 14	IAS 10	Január 2010 (§ 16)	Január 2011
IPSAS 15	IAS 32	X	X
IPSAS 16	IAS 40	Január 2010 (§ 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62A, 62B, 63, 66)	Január 2011
IPSAS 17	IAS 16	Január 2010 ( § 83A, 84)	Január 2011
IPSAS 18	IAS 14	X	X
IPSAS 19	IAS 37	X	X
IPSAS 20	IAS 24	X	X
IPSAS 21	IAS 36	X	X
IPSAS 22	X	X	X
IPSAS 23	X	X	X
IPSAS 24	X	X	X
IPSAS 25	IAS 19	Január 2010 (§ 10, 11, 37, 113, 114, 131, 131A)	Január 2011
IPSAS 26	IAS 36	Január 2010 (§ 25,100)	Január 2011
IPSAS 27	IAS 41	X	X
IPSAS 28	IAS 32	Január 2010 (nahradí IPSAS 15)	Január 2013
IPSAS 29	IAS 39	X	X
IPSAS 30	IFRS 7	Január 2010 (nahradí IPSAS 15)	Január 2013
IPSAS 31	IAS 38	X	X

Zdroj : Príručka pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor

## 2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

V prvej kapitole diplomovej práce sme sa venovali analýze harmonizácie účtovníctva vo všeobecnosti a potom špecificky pre oblasť verejného sektora. Priblížili sme si poznatky o inštitúciách pôsobiacich v oblasti medzinárodnej harmonizácie účtovníctva verejného sektora a zaoberali sme sa medzinárodnými účtovnými štandardmi pre verejný sektor, ktoré tieto inštitúcie vydávajú.

Na základe spracovania súčasného stavu riešenej problematiky v zahraničí sme sformulovali hlavný cieľ diplomovej práce.

Hlavným cieľom diplomovej práce je poukázať na význam, aký zohráva medzinárodná harmonizácia účtovníctva verejného sektora s akcentom na medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, ktoré predstavujú jeden z nástrojov, ktorým sa samotná medzinárodná harmonizácia účtovníctva verejného sektora realizuje, zhodnotiť medzinárodnú harmonizáciu účtovníctva verejného sektora a načrtnúť trendy jej ďalšieho vývoja.

Hlavný cieľ sme rozdelili na čiastkové ciele, medzi ktoré radíme analýzu vybraných špecifických medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor, konkrétne IPSAS 22 – Zverejňovanie informácií o ústrednom vládnom sektore a IPSAS 24 – Presentovanie informácií o rozpočte v účtovnej závierke. Ďalším čiastkovým cieľom poukážeme na tendencie ďalšieho vývoja medzinárodnej harmonizácie účtovníctva verejného sektora priblížením si informácií a tvorbe koncepčného rámca pre verejný sektor.

Postup zostavenia diplomovej práce prebiehal v prvom rade preskúmaním podkladov z rôznych zdrojov, zadefinovania cieľa práce, vykonania analýzy získaných faktov, preskúmania problematiky, následného spracovania relevantných a spoľahlivých informácií do stavu jednotného usporiadaného a logického celku. V práci bol uplatnený systematický prístup.

Metodika diplomovej práce spočívala v zbere informácií, ktoré sa ďalej analyzovali a spracovali prostredníctvom vlastných logických postupov, ktorých výsledkom je táto diplomová práca.

Za najdôležitejšie zdroje prameňov získavania informácií použitých v tejto práci môžeme považovať Univerzitnú knižnicu a knižnicu Ekonomickej univerzity v Bratislave. Dá sa povedať, že medzinárodná harmonizácia účtovníctva verejného sektora je len 11 rokov stará záležitosť, preto podstatnú časť informácií k tejto problematike bolo nútené čerpať aj z internetových webových stránok. Všetky zdroje, z ktorých sme čerpali informácie, sú uvedené v zozname použitej literatúry na konci diplomovej práce.

Predložená záverečná práca pozostáva z troch kapitol. Metodológia práce je tvorená z metódy analýzy, syntézy, komparácie a induktívno - deduktívnych metód. Z empirických metód bola v tejto práci využitá tabuľková metóda v dôsledku, ktorej sa jasne a stručne dosiahlo znázornenie a prehľadnosť skúmaných informácií.

V prípravnej fáze zostavovania diplomovej práce bolo potrebné naštudovať odbornú literatúru a priblížiť sa tejto téme. V tejto práci bola vykonaná ekonomická analýza, ktorú môžeme odborne vysvetliť ako rozloženie celku na menšie časti a prvky, aby sa tak dosiahlo dokonalé spoznanie týchto častí tvoriacich jeden celok. Metóda analýzy bola využitá v tejto práci pri zvolenom postupe skúmania najprv verejného sektora a štandardov IPSAS ako celok a následne jednotlivo pre vybrané časti.

Dôležitú podmienku, ktorú bolo potrebné dodržať pri vykonávaní economickej analýzy bolo využitie abstraktného myslenia, ktoré napomohlo odlíšiť nepodstatné údaje od dôležitých a tieto dôležité údaje správne poprepájať a vytvoriť vzájomne väzby medzi nimi.

V diplomovej práci boli využité aj induktívno-deduktívne metódy. Metóda dedukcie sa definuje ako metóda, pri ktorej sa zo všeobecných poznatkov a tvrdení vyvodil logický objektívny záver. Metóda indukcie je opakom dedukcie. Metóda dedukcie sa využila pri formulácii hlavného a vedľajších teda čiastkových cieľov. Metóda indukcie bude využitá v závere diplomovej práce pri formulácii návrhov a riešení. Metóda syntézy, pri ktorej sa jednotlivé časti a súvislosti pospájali a vytvorili jeden celok bude uplatnená v tejto práci pri vyvodzovaní záverov tejto práce.

## **3 Výsledky práce a diskusia**

### **3.1 Vybrané špecifické Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor**

Účtovným jednotkám v dnešnom turbulentnom svete vzniká potreba denne spracovávať, roztriediť, analyzovať, distribuovať a za určité časové obdobie zabezpečiť zverejnenie množstva dát a informácií, aby na základe nich mohli iné účtovné jednotky vykonať správne a včasné rozhodnutia.

#### **3.1.1 Zverejňovanie informácií o ústrednom vládnom sektore (IPSAS 22)**

Medzinárodný účtovný štandard pre verejný sektor IPSAS 22 - *Zverejňovanie informácií o ústrednom vládnom sektore* je nutné čítať v kontexte s jeho cieľom, s odôvodnením záverov a tiež s Predhovorom k medzinárodným účtovným štandardom pre verejný sektor. Tá účtovná jednotka, ktorá sa rozhodla vo svojej ročnej účtovnej závierke zverejňovať informácie o vládnom sektore, tak podľa požiadaviek tohto štandardu učinila od 1. januára 2008. V prípade, že sa rozhodla uplatňovať požiadavky tohto štandardu skôr, mala povinnosť túto skutočnosť zverejniť.

Jednotnú základňu pre uskutočňovanie konsolidácie údajov za celý verejný sektor poskytujú informácie o ústrednom vládnom sektore. Konsolidované údaje za verejný sektor sú zase podkladom pre zostavenie ďalších výkazov pre štatistické účely.

Jedným z dôvodov na vydanie tohto štandardu Radou IPSASB bol fakt, že finančné výkazníctvo založené na štatistickom základe vyžaduje, aby vlády akumulovali finančné informácie týkajúce sa ústredného vládneho sektora.

Tento štandard predpisuje požiadavky týkajúce sa zverejnení, kladené na vlády, ktoré sa rozhodnú zverejňovať informácie o ústrednom vládnom sektore vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke, ktorá je zostavená na aktuálnom princípe podľa IPSAS.

Štandard sa vzťahuje len na **konsolidované** účtovné závierky vlády a ďalej apeluje na dodržiavanie ním vytvorených požiadaviek pri zostavovaní a zverejňovaní informácií o ústrednom vládnom sektore.

Dodržiavaním informácií zverejnených týmto štandardom sa dosiahne rozloženie konsolidovanej účtovnej závierky ústredného vládneho sektora na niekoľko častí. Časti sú rozdelené podľa vopred určených hraníc finančného výkazníctva založeného na štatistickom základe.

„Cieľom tohto štandardu je stanoviť požiadavky na zverejňovanie tým vládam, ktoré sa rozhodnú predkladať informácie o ústrednom vládnom sektore vo svojich konsolidovaných účtovných závierkach. Zverejnením zodpovedajúcej informácie o ústrednom vládnom sektore môžu podporiť transparentnosť finančných výkazov a pomôcť k lepšiemu porozumeniu vzťahu medzi podnikateľskými a nepodnikateľskými činnosťami vlády a medzi účtovnou závierkou a finančným výkazníctvom založeným na štatistickom základe“.<sup>8</sup>

Verejný sektor sa podľa metodiky finančného výkazníctva založeného na štatistickom základe skladá z ústredného vládneho sektora, sektora verejných finančných podnikov a sektora verejných nefinančných podnikov.

V štandarde IPSAS 22 sú niektoré z pojmov použité v špecifických významoch v súvislosti s prezentovaním informácií o ústrednom vládnom sektore. Sú to termíny ako ústredný vládny sektor alebo podnik verejného sektora.

**Ústredný vládny sektor** je v štandarde definovaný ako sektor, ktorý v sebe zahŕňa všetky organizačné vládne jednotky, rovnako ako sú vymedzené vo finančnom výkazníctve založenom na štatistickom základe.

Podľa finančného výkazníctva založeného na štatistickom základe sa ústredný vládny sektor týka všetkých hlavných operácií vlády. Ústredný vládny sektor tvoria domáce netrhové a neziskové účtovné jednotky, ktorých činnosti sú finančne

---

<sup>8</sup> IPSAS 22 – *Disclosure of Financial Information About the General Government Sector*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

zabezpečené predovšetkým z vládnych prostriedkov. Skladbu ústredného vládneho sektora tvoria ministerstvá, sudy, verejné vzdelávacie inštitúcie, verejné zdravotnícke inštitúcie a ďalšie vládne agentúry. Do ústredného vládneho sektora sa nezahŕňa sektor verejných finančných podnikov a taktiež sektor verejných nefinančných podnikov.

**„Podnikom verejného sektora** sa rozumie účtovná jednotka, ktorá spĺňa všetky nasledujúce charakteristiky:

- ide o účtovnú jednotku s právom uzatvárať zmluvy vo vlastnom mene;
- má finančnú a prevádzkovú právomoc podnikat’;
- v bežnom podnikaní predáva tovar, výrobky a služby iným jednotkám so ziskom alebo s úplným pokrytím nákladov;
- nie je závislá na trvalom vládnom financovaní pre dodržanie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti;
- je ovládaná účtovnou jednotkou verejného sektora“.<sup>9</sup>

**K podnikom verejného sektora (PVS)** môžeme zaradiť jednak obchodné, ale aj finančné podniky. Príkladom obchodného podniku je podnik poskytujúci verejné služby a príkladom finančného podniku je finančná inštitúcia.

Cieľom podnikov verejného sektora, tak ako u podnikov v súkromnom sektore, je dosahovanie zisku a preto môžeme vyvodiť záver, že sa podniky verejného sektora veľmi nelíšia od podnikov súkromného sektora, vykonávajúcich podobnú činnosť. Malé rozdiely však predsa existujú a to, že od niektorých podnikov verejného sektora sa požaduje, aby poskytovali niektorým jednotlivcom a organizáciám verejného sektora tovar a služby zdarma, alebo za výrazne zníženú cenu.

**Sektor verejných finančných korporácií** obsahuje domáce vládou ovládané finančné korporácie, kvázi – korporácie a neziskové inštitúcie, zaoberajúce sa finančným sprostredkovaním a poskytovaním finančných služieb na trhu. Sektor verejných finančných korporácií ďalej tvoria centrálné banky, finančné vládne inštitúcie a banky ovládané vládou.

---

<sup>9</sup> IPSAS 22 – *Disclosure of Financial Information About the General Government Sector*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).



Vnútro **sektora verejných nefinančných korporácií** pozostáva z domácich, vládou ovládaných nefinančných korporácií, kvázi – korporácií a neziskových inštitúcií vyrábajúcich tovary, alebo poskytujúcich nefinančné služby na trhu. Príkladom sú účtovné jednotky poskytujúce verejnoprospešné služby a iné účtovné jednotky obchodujúce s tovarmi a službami.

Štandard sa ďalej zaoberá presnou definíciou podnikov, kvázi – podnikov i neziskových inštitúcií podľa finančného výkazníctva založeného na štatistickom základe.

### **Vykazovanie podľa segmentov**

Ďalšie informácie, ktoré je potrebné podľa štandardu zverejniť, sú informácie o segmentoch.

„Segment je definovaný ako odlišiteľná činnosť alebo skupina činností účtovnej jednotky, za ktorú je vhodné samostatne vykázať účtovné informácie pre účely vyhodnocovania minulej výkonnosti účtovnej jednotky pri dosahovaní jej cieľov a pre rozhodovanie o budúcej alokácii prostriedkov“.<sup>10</sup>

Potreba zverejňovať informácie o segmentoch podľa súladu s IPSAS 18 – *Vykazovanie informácií o segmentoch* nie je nahradená IPSAS 22 – *Zverejňovaním informácií o ústrednom vládnom sektore*. Naďalej je potrebné zverejňovať informácie podľa IPSAS 18 a to z dôvodu, že informácie o ústrednom vládnom sektore obsahujú málo dostačujúcich detailných informácií, na základe ktorých by bolo možné zhodnotiť výkonnosť účtovných jednotiek za minulé obdobie, keď tieto jednotky nie sú zahrnuté do vládneho sektora.

Ak by totiž vláda vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke nepredložila informácie o segmentoch a zverejnila by len údaje o ústrednom vládnom sektore, dospelo by sa tak k vynechaniu dôležitých informácií, keďže ústredný vládny sektor je len jednou podmnožinou vlády ako celku.

---

<sup>10</sup> IPSAS 22 – *Disclosure of Financial Information About the General Government Sector*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

Podľa štandardu IPSAS 22 nie je povolené, aby účtovná jednotka, ktorá je vykazujúcou jednotkou, zahŕňala do svojej konsolidácie tie účtovné jednotky, ktoré nie sú predmetom spoločného ovládania a to aj v tom prípade, ak by ku konsolidácii takýchto informácií dochádzalo prostredníctvom finančného výkazníctva založenom na štatistickom základe.

Na zverejňovanie informácií o ústrednom vládnom sektore je možné využiť poznatky zo všetkých doteraz vydaných IPSAS okrem IPSAS 6 – *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* a to z dôvodu, že na štatistickom základe založené výkazníctvo používa iné pravidlá konsolidácie, ako sú pravidla obsiahnuté v IPSAS 6.

IPSAS 6 sa odlišuje od klasických postupov v IPSAS štandardoch a to tým, že vyžaduje, aby sa trochu inak zaobchádzalo s investíciami do sektora verejných účtovných jednotiek, ako je zvykom. Sektor verejných účtovných jednotiek finančného alebo nefinančného charakteru by mal byť vykazovaný podľa požiadaviek v IPSAS 6 ako investície vládneho sektora.

Rešpektovať požiadavky stanovené týmto štandardom musí tá vláda, ktorá sa vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke založenej na aktuálnom princípe rozhodne zverejniť skutočnosti o vládnom sektore.

V súlade s požiadavkami štandardov IPSAS zostavená účtovná závierka vlády poskytuje informácie o:

- majetku vo vlastníctve vlády;
- vzniknutých vládnych záväzkoch;
- nákladoch vznikajúcich v dôsledku poskytovania služieb vládou širokej verejnosti;
- výnosov vzniknutých z poskytovania týchto vládnych služieb.

Na zabezpečenie financovania vládnych aktivít vláda získava peňažné prostriedky z daní obyvateľstva, transferov a rôznych činnosti podnikateľského alebo nepodnikateľského charakteru.

## Výkazníctvo zostavené na štatistickom základe

Cieľ výkazov, ktoré sú zostavené v súlade s finančným výkazníctvom založenom na štatistickom základe a cieľ zostavenej účtovnej závierky podľa štandardov IPSAS sa v niektorých smeroch líši a zároveň sú si tieto ciele v mnohom podobné.

Cieľom účtovnej závierky, zostavenej v súlade s IPSAS, je poskytnúť také informácie o hospodárení s prostriedkami, ktoré sú ovládané účtovnou jednotkou, aby sa na základe týchto informácií dospelo k vhodným rozhodnutiam externých používateľov účtovnej závierky.

Cieľom výkazov zostavených v súlade s finančným výkazníctvom založenom na štatistickom základe je poskytnúť informácie vhodné pre analýzu a hodnotenie fiškálnej politiky.

Napriek tomu platí, že štandardy IPSAS i finančné výkazníctvo založené na štatistickom základe, vychádzajú z rovnakej bázy a to z aktuálnej bázy účtovníctva, rovnakým spôsobom zachytávajú transakcie a udalosti a v niektorých prípadoch sa zhodujú aj v štruktúre výkazov.

V krajinách, v ktorých vládne účtovné výkazy sú verejne publikované a sú zverejňované v zhode s metodikou výkazníctva založeného na štatistickom základe, budú zverejnené informácie o ústrednom vládnom sektore v účtovných výkazoch reprezentovať prospešný mostík, medzi výkazmi zostavenými podľa štandardov IPSAS a tými, ktoré boli zostavené podľa metodiky finančného výkazníctva založeného na štatistickom základe. Tento užitočný mostík bude ďalej napomáhať aj pri odsúhlasovaní informácií v účtovných výkazoch s informáciami uvedenými v štatistických výkazoch.

Uplatnenia požiadaviek na zverejnenie finančných informácií v zhode s IPSAS 22 sa využijú v prípadoch, keď sa rozpočty vlády zostavujú len za ústredný vládny sektor. Ak sa rozpočty vlády zostavujú za vládu ako celok, vtedy sa bude postupovať pri zverejňovaní finančných informácií podľa štandardu IPSAS 24.

## Účtovné pravidlá

V situácii, ak neexistujú v štandarde IPSAS 22 postupy a pravidlá, ktoré by dopomohli účtovnej jednotke vyriešiť vzniknutý problém, východiskový štandard, na ktorý sa má obrátiť pre výber a vhodné použitie správnych účtovných pravidiel, je IPSAS 3 - *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

V súlade s IPSAS 3 bude tá účtovná závierka zobrazujúca informácie o ústrednom vládnom sektore, ktorej informácie o tomto sektore budú spĺňať všetky kvalitatívne charakteristiky a budú o vládnom sektore zverejnené len vhodné informácie bez nadbytočných a nepodstatných informácií. Medzi kvalitatívne charakteristiky finančných informácií zaradíme zrozumiteľnosť, relevantnosť, spoľahlivosť a porovnateľnosť.

Vo všeobecnosti platia štandardy IPSAS pre všetky účtovné jednotky verejného sektora. Údaje o vládnom sektore sú zmysluplne v účtovnej závierke len vtedy, ak sú vo vzťahu k vláde, ale nie vo vzťahu k jednotlivým ovládaným účtovným jednotkám. Z tohto dôvodu pre dodržanie zmysluplnosti účtovnej závierky je tento štandard stanovený len vo vzťahu k vládam, ktoré zostavujú konsolidované účtovné závierky na akruálnom princípe. Vládou v tomto zmysle sú ústredne vlády štátov, vnútroštátne vlády, ako príklad môžeme uviesť kraj, provinciu a pre miestne samosprávy je príkladom obec alebo mesto.

Vláda, ktorá sa rozhodla zverejňovať informácie týkajúce sa vládneho sektora podľa tohto štandardu, má svoju konsolidovanú účtovnú závierku rozčleniť **disagregovať** (t.j. na časti rozdeliť), kde jeden zo sektorov bude predstavovať vládny sektor, ktorý bude vykazovať informácie o vládnych účtovných jednotkách.

Štandard vyžaduje, aby pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky boli použité rovnaké definície a kritériá pre vykazovanie a oceňovanie a tak isto predkladanie a zverejňovanie údajov o ústrednom vládnom sektore. Štandard stanovuje aj jednu výnimku, ktorá sa týka vzťahov medzi ústredným vládny sektorom a účtovnými jednotkami zo sektora verejných nefinančných a verejných finančných korporácií, pri tomto vzťahu pravidlá obsiahnuté v IPSAS 6 nebudú uplatňované.

Požiadavky konsolidácie podľa IPSAS 6 by spôsobili opakovanie zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky vlády namiesto toho, aby viedla k zostaveniu účtovnej závierky ústredného vládneho sektora. Preto pri zverejňovaní finančných údajov týkajúcich sa ústredného vládneho sektora dochádza k eliminácii zostatkov a transakcií medzi účtovnými jednotkami ústredného vládneho sektora. Zostatky a transakcie, ktoré nie je potrebné eliminovať, sú zostatky a transakcie medzi účtovnými jednotkami ústredného vládneho sektora a jednotkami z iných sektorov.

Podľa štandardu by mal ústredný vládny sektor svoje investície do účtovných jednotiek v sektoroch verejných finančných a nefinančných korporácií zachytávať v účtovnej hodnote. Pod účtovnou hodnotou sa chápu čisté aktíva týchto finančných a nefinančných verejných korporácií. Týmto spôsobom zobrazenia investícií v účtovnej hodnote dôjde k zabezpečeniu, aby informácie zverejnené o ústrednom vládnom sektore odzrkadľovali v sebe disagregáciu finančných informácií z konsolidovanej účtovnej závierky vlády, ktorej jednou zo súčastí je ústredný vládny sektor.

K ďalším disagregáciám konsolidovanej účtovnej závierky, inak povedané k oddelenému zverejňovaniu informácií o vládnom sektore, môže dôjsť v dôsledku toho, že v niektorých krajinách môže ústredná vláda ovládať vnútro krajinné alebo miestne vlády a v tom prípade, je nutnosť zahrnúť do konsolidácie tieto úrovne vlády.

Štandardom IPSAS 22 sa nevyžaduje vykonať a zverejniť túto disagregáciu, ale štandard to považuje za nápomocné pre používateľov, aby lepšie pochopili vzťahy medzi procesmi vládneho sektora na každom stupni vlády, ktoré sú zahrnuté do konsolidovanej účtovnej závierky a vzťahy medzi touto účtovnou závierkou a finančným výkazníctvom založeným na štatistickom základe v týchto krajinách.

### **Zverejnenia o ústrednom vládnom sektore**

„Zverejnenia vykonané s ohľadom na ústredný vládny sektor obsahujú aspoň nasledujúce:

- a) aktíva podľa hlavných tried, investície v iných sektoroch sa zverejňujú oddelene;
- b) záväzky podľa hlavných tried;
- c) čisté aktíva/vlastné imanie;

- d) celkový prírastok či úbytok hodnoty z precenení a ďalšie položky výnosov a nákladov, ktoré boli zachytené priamo v čistých aktívach/vlastnom imaní;
- e) výnosy podľa hlavných tried;
- f) náklady podľa hlavných tried;
- g) kladný alebo záporný výsledok hospodárenia;
- h) peňažné toky z prevádzkovej činnosti podľa hlavných tried;
- i) peňažné toky z investičnej činnosti;
- j) peňažné toky z finančnej činnosti<sup>11</sup>.

Pred účtovnou závierkou vlády zostavenou podľa štandardov IPSAS nebude mať prednostné postavenie spôsob, akým sa predkladá zverejňovanie informácií o ústrednom vládnom sektore. Či už je to spôsob zverejnenia v poznámkach účtovnej závierky, oddelených stĺpcoch v účtovných výkazoch alebo prípadne iným spôsobom, ktorý je zaužívaný v danej jurisdikcii.

V IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky sú vymenované všetky účtovné výkazy založené na aktuálnom princípe, ktoré by mala obsahovať účtovná závierka a to :

- výkaz o finančnej situácii;
- výkaz o finančnej výkonnosti;
- výkaz o zmenách v čistom majetku/vlastnom imaní;
- výkaz peňažných tokov;
- poznámky účtovnej závierky;
- účtovné pravidlá.

V štandarde nie je konkretizovaný spôsob, akým by mali byť zverejnenia informácií o ústrednom vládnom sektore vykonané.

Povinnosťou účtovných jednotiek, ktoré zverejňujú informácie o ústrednom vládnom sektore je vo svojej účtovnej závierke zverejniť súpis nimi ovládaných účtovných jednotiek, ktoré sú súčasťou vládneho sektora a tak isto tvoria súčasť konsolidovaného celku.

---

<sup>11</sup> IPSAS 22 – *Disclosure of Financial Information About the General Government Sector*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

Taktiež im vyplýva povinnosť informovať o všetkých zmenách, ku ktorým v týchto jednotkách došlo za predchádzajúce obdobie a v prípade, ak už niektoré jednotky nie sú súčasťou ústredného vládneho sektora, je nutné uviesť aj dôvod.

## **Proces odsúhlasenia**

### *Odsúhlasovanie s konsolidovanou účtovnou závierkou vlády*

Podľa tohto štandardu zverejnenie údajov o ústrednom vládnom sektore sa bude odsúhlasovať s vládnu konsolidovanou účtovnou závierkou a to spôsobom, podľa ktorého každá úprava zodpovedajúcej položky účtovnej závierky sa bude oddelene uvádzať.

Princíp odsúhlasovania spočíva v tom, že hodnoty, ktoré sú vo vzťahu k ústrednému vládnomu sektoru a sú zverejnené, by sa mali odsúhlasiť s ich zodpovedajúcimi hodnotami v účtovnej závierke vlády, ktorá má konsolidovaný charakter.

### *Odsúhlasovanie s finančným výkazníctvom založeným na štatistickom základe*

Transakcie a udalosti podľa štandardov IPSAS a podľa finančného výkazníctva, ktoré je založené na štatistickom základe, sú riešené vo väčšine prípadov rovnakým alebo veľmi podobným spôsobom.

Ak by sme chceli uviesť príklad na takú situáciu, ktorá nespadá do väčšiny rovnako riešených prípadov, tým príkladom je situácia odlišného oceňovania aktív a záväzkov.

Aktíva a záväzky okrem pôžičiek, je podľa finančného výkazníctva, ktoré je založené na štatistickom základe potrebné preceniť k dátumu vykazania (ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka) na trhovú hodnotu. V porovnaní so štandardmi IPSAS nastáva odlišnosť, pretože podľa požiadaviek štandardov IPSAS kladených na oceňovanie pre určité druhy aktív a záväzkov, sa povoľuje ocenenie v historických cenách alebo súčasných hodnotách. Štandardy IPSAS nepožadujú, aby došlo k preceneniu všetkých aktív a záväzkov na ich trhovú hodnotu, ku dňu ku ktorému sa zastavuje účtovná závierka .

Preto ocenenie aktív a záväzkov ústredného vládneho sektora zverejneného v konsolidovanej účtovnej závierke, vrátane možných investícií do sektora verejných finančných a nefinančných korporácií, sa môže uskutočniť odlišným spôsobom, ako spôsob ocenenia aktív a záväzkov ústredného vládneho sektora podľa finančného výkazníctva založeného na štatistickom základe.

Rozdielnosť sa vyskytuje aj v odlišnom ponímaní dividend. Štandardy IPSAS považujú dividendy za výber vlastníkov a finančné výkazníctvo založené na štatistickom základe za náklady.

Tiež nastáva rozdiel v zobrazovaní transakcií a iných ekonomických tokov, kde metodika finančného výkazníctva založeného na štatistickom základe robí rozdiely pri zobrazovaní v účtovnej závierke medzi transakciami a ekonomickými tokmi a štandardy IPSAS tieto rozdiely nerobia.

Odsúhlasenie informácií týkajúcich sa ústredného vládneho sektora zobrazených v účtovnej závierke s informáciami vládneho sektora zverejnenými podľa metodiky finančného výkazníctva založeného na štatistickom základe nie je podľa IPSAS 22 nutné, ale nie je ani vylúčené.

Doplnením štandardu IPSAS 22 je jeho implementačná príručka, ktorá sa však nepovažuje za jeho súčasť. V implementačnej príručke sa nachádza výňatok z poznámok k účtovnej závierke, ktorý sa týka zverejňovania informácií o ústrednom vládnom sektore.

Ďalej sú v tejto implementačnej príručke obsiahnuté ukážky:

- výkaz o finančnej situácii ústredného vládneho sektora;
- výkaz o finančnej výkonnosti ústredného vládneho sektora – členenie nákladov podľa funkcií vlády;
- výkaz o finančnej výkonnosti ústredného vládneho sektora – druhové členenie nákladov;
- výkaz o zmenách v čistom majetku/ vlastnom imaní ústredného vládneho sektora;
- výkaz peňažných tokov ústredného vládneho sektora.

Pri zverejnení informácií o ústrednom vládnom sektore podľa metodiky finančného vykazovania založeného na štatistickom základe, sú prezentované informácie o výdavkoch a nákladoch vládnych účtovných jednotiek, buď podľa ekonomickej podstaty, alebo podľa vládnych funkcií.



„Výkaz o finančnej situácii vládneho sektora – podľa stavu k 31. augustu 20X2

	Vládny sektor		VFP a VNFP		Úpravy		Celkom za vládu ako celok	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>AKTÍVA</b>								
<b>Krátkodobé aktíva</b>								
Hotovosť a peňažné ekvivalenty	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pohľadávky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Zásoby	X	X	X	X			X	X
Poskytnuté preddavky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Investície	X	X	X	X			X	X
Ostatné krátkodobé aktíva	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Dlhodobé aktíva</b>	X	X					X	X
Pohľadávky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Investície	X	X	X	X			X	X
Investície v iných sektoroch	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Ostatné finančné aktíva	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Infraštruktúra, stroje a zariadenia	X	X	X	X			X	X
Pozemky a budovy	X	X	X	X			X	X
Nehmotné aktíva	X	X	X	X			X	X
Ostatné nefinančné aktíva	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>AKTÍVA CELKOM</b>								
<b>ZÁVÄZKY</b>								
<b>Krátkodobé záväzky</b>								
Záväzky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Krátkodobé pôžičky	X	X	X	X			X	X
Krátkodobá časť pôžičiek	X	X	X	X			X	X
Rezervy	X	X	X	X			X	X
Zamestnanecké pôžitky	X	X	X	X			X	X
Ostatné krátkodobé záväzky	X	X	X	X			X	X

<b>Dlhodobé záväzky</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Záväzky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pôžičky	X	X	X	X			X	X
Rezervy	X	X	X	X			X	X
Zamestnanecké pôžitky	X	X	X	X			X	X
Ostatné záväzky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ZÁVÄZKY CELKOM</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ČISTÉ AKTÍVA</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ČISTÉ AKTÍVA / VLASTNÉ IMANIE</b>								
Fondy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Kumulovaný kladný alebo záporný výsledok hospodárenia	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ČISTÉ AKTÍVA/ VLASTNÉ IMANIE CELKOM</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X <sup>12</sup>

<sup>12</sup> IPSAS 22 – *Disclosure of Financial Information About the General Government Sector*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

„Výkaz o finančnej výkonnosti vládneho sektora – za rok končiaci 31. augustom 20X2

Členenie podľa funkcií vlády

	Vládny sektor		VFP a VNEFP		Úpravy		Celkom za vládu ako celok	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>Výnosy</b>								
Dane	X	X			(X)	(X)	X	X
Poplatky, pokuty, penále	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výnosy z iných sektorov	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transfery od iných vlád	X	X	X	X			X	X
Iné prevádzkové výnosy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Výnosy celkom</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Náklady</b>								
Všeobecné verejné služby	X	X					X	X
Obrana	X	X					X	X
Verejný poriadok a bezpečnosť	X	X	X	X			X	X
Ekonomické záležitosti	X	X					X	X
Ochrana životného prostredia	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Bytová a občianska vybavenosť	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Zdravotníctvo	X	X	X	X			X	X
Rekreácie, kultúra a náboženstvo	X	X					X	X
Vzdelávanie	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sociálne zabezpečenie	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Náklady celkom</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Kladný alebo záporný výsledok hospodárenia za obdobia	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Výkaz o finančnej výkonnosti vládneho sektora – za rok končiaci 31. augustom 20X2

Členenie nákladov podľa ekonomických druhov

Alternatívna metóda

	Vládny sektor		VFP a VNFP		Úpravy		Celkom za vládu ako celok	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>Výnosy</b>								
Dane	X	X			(X)	(X)	X	X
Poplatky, pokuty, penále	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výnosy z iných sektorov	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transfery od iných vlád	X	X	X	X			X	X
Iné prevádzkové výnosy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Výnosy celkom</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Náklady</b>								
Náhrady zamestnancom	X	X					X	X
Použitie tovarov a služieb	X	X					X	X
Spotreba fixného kapitálu	X	X	X	X			X	X
Úroky	X	X					X	X
Dotácie	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sociálne podpory	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Iné náklady	X	X	X	X			X	X
<b>Náklady celkom</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Kladný alebo záporný výsledok hospodárenia za obdobia	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X <sup>13</sup>

<sup>13</sup> IPSAS 22 – Disclosure of Financial Information About the General Government Sector. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – www.ifac.org/Store.

### 3.1.2 Prezentovanie informácií o rozpočte v účtovnej závierke (IPSAS 24)

Finančný rozpočet je zrkadlom budúcich plánov krajiny. Rozpočet sa považuje za rozhodujúci inštrument finančného riadenia a kontroly a zabezpečuje vláde krajiny dohľad nad objemom činností, ktoré vykonáva. Z rozpočtu si široká verejnosť môže vydedukovať závery, aké plány má vláda danej krajiny na najbližšie obdobie a ako zamýšľa hospodáriť s financiami krajiny.

Vlády krajín vo svete, považujú finančný rozpočet krajiny za verejný dokument a preto si uvedomujú potrebu a povinnosť tento dokument zverejňovať a propagovať. Myšlienka zjednotenia rôznorodých spôsobov prezentovania informácií o finančnom rozpočte v decembri 2006, podnietila Radu IPSASB na vydanie ďalšieho štandardu, pod názvom IPSAS 24 – *Prezentovanie informácií o rozpočte v účtovnej závierke*.

Účinnosť tohto IPSAS 24 pre ročné účtovné závierky je obdobie začínajúce 1. januárom 2009 a neskôr. Tak isto tento štandard doporučuje aj skoršie uplatnenie, ale pod podmienkou, že o tom bude zmienka zverejnená v poznámkach účtovnej závierky.

Dostatočne dlhý časový interval medzi vydaním tohto štandardu a jeho účinnosťou, Rada IPSASB zvolila preto, aby účtovné jednotky mali dostatok času na to, aby podrobne a s precíznosťou rozpracovali svoje postupy, časové obdobie a rozsah poskytovaných informácií vhodným spôsobom začlenili do svojich rozpočtov a účtovných závierok.

Odporúčania zverejniť porovnanie účtovných závierok s príslušným rozpočtom, ale len za predpokladu zostavenia účtovných závierok a rozpočtu na rovnakej báze, sa sčasti zmieňoval ešte pred vydaním štandardu IPSAS 24, štandard IPSAS 1 – *Prezentácia účtovnej závierky*.

Absentoval návod na to, ako postupovať v prípade, že účtovné závierky a rozpočet nie sú zostavené na rovnakej báze. Pri takejto kombinácii použitia rôznych báz IPSAS 1, nie len že nepožadoval, ale ani nedoporučoval zverejniť porovnanie informácií z účtovnej závierky s rozpočtom.

Vznikali otázky, ako podrobne spracované majú byť informácie, ktoré je potrebné zverejniť a akým spôsobom sa majú vykázať ak sa účtovná jednotka verejného sektora rozhodla vytvoriť a zverejniť toto porovnanie rozpočtu a informácií z účtovných závierok.

Vydaním štandardu IPSAS 24 sa poskytli širokej verejnosti odpovede na tieto nejasnosti. Tento štandard poskytuje odpovede na otázky, aké informácie musia účtovné jednotky zverejňovať v súlade so schváleným rozpočtom, bez ohľadu na to, či ich účtovné závierky a rozpočet sú zostavené na rovnakom, alebo odlišnom princípe.

### **Cieľ štandardu IPSAS 24**

„Tento štandard vyžaduje, aby porovnanie rozpočtu so skutočnosťou, ktorá vznikla pri plnení rozpočtu, bolo súčasťou účtovnej závierky tých jednotiek, od ktorých sa vyžaduje či, ktoré si zvolili zverejňovať svoje schválené rozpočty. Štandard tiež požaduje zverejňovanie vysvetlení dôvodov významných rozdielov medzi rozpočtom a skutočnosťou. Súlad s požiadavkami štandardu zabezpečí, že účtovné jednotky verejného sektora dodržia svoje zodpovednosti a zvýšia prehľadnosť svojich účtovných závierok tým, že budú deklarovať súlad so schváleným rozpočtom, za ktorý sú verejne zodpovedné. Súlad s požiadavkami štandardu ďalej zabezpečí u účtovných jednotiek, u ktorých rozpočet a účtovná závierka sú vyhotovované na rovnakej báze, že budú zverejňovať svoju finančnú výkonnosť pri plnení rozpočtu“.<sup>14</sup>

### **Zverejňovanie**

Požiadavka štandardu na obsah účtovnej závierky účtovných jednotiek verejného sektora, ktoré zverejňujú svoj schválený rozpočet, musí obsahovať porovnanie čiastok pôvodného rozpočtu so skutočnosťou. V obsahu účtovnej závierky musia byť aj vysvetlenia významných rozdielov predpokladaných a skutočných čiastok.

Pri opise čiastok vyplývajúcich z plnenia rozpočtu, tento štandard používa terminologický pojem *skutočný alebo skutočnosť*. V iných krajinách sa môžeme stretnúť aj s pojmami rovnakého významu ako skutočnosť, skutočný a to sú *rozpočtové čerpanie alebo plnenie rozpočtu*.

---

<sup>14</sup> IPSAS 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

IPSAS 24 aplikujú tie účtovné jednotky verejného sektora, ktoré využívajú vo svojom účtovníctve akruálny princíp. Ďalej tento štandard použijú tie účtovné jednotky verejného sektora, ktoré sú požiadané zverejňovať svoj schválený rozpočet, alebo tie, ktoré nemusia, ale samé sa dobrovoľne rozhodli zverejňovať svoj schválený rozpočet. Tento štandard sa nevzťahuje na podniky verejného sektora, pretože podniky verejného sektora sa riadia požiadavkami štandardov IAS/IFRS, ktoré vydáva Rada IASB.

Štandard IPSAS 24 nevyžaduje od účtovných jednotiek verejného sektora, aby zverejňovali schválený rozpočet a tak isto nevyžaduje, aby v účtovnej závierke boli obsiahnuté informácie o nezverejnenom schválenom rozpočte.

### **Základné pojmy definované štandardom**

*Účtovná báza (Accounting Basis)* - pod týmto pojmom sa chápe účtovníctvo vytvorené na dvoch princípoch a to buď hotovostnom alebo akruálnom, podľa štandardov IPSAS založených na akruálnom princípe a jedného štandardu IPSAS založeného na hotovostnom princípe.

*Ročný rozpočet (Annual Budget)* je rozpočet, ktorý bol schválený na obdobie, ktoré bude trvať jeden rok. Ročný rozpočet v sebe nezahŕňa zverejnené predpovede alebo odhady budúcich období, obsahuje iba informácie súčasného obdobia.

*Rozpočtové určenie (Appropriation)* je získané právo od legislatívneho orgánu rozhodnúť o tom, ako budú rozdelené prostriedky a na aký účel budú použité. Tieto rozhodnutia stanoví a presne špecifikuje zákonodarný orgán krajiny.

*Schválený rozpočet (Approved Budget)* je rozpočet znázorňujúci právomoc danú zákonom, alebo rozhodnutím vládnych nariadení uskutočňovať odsúhlasené a povolené výdavky na to, aby sa dosiahli očakávané výnosy a príjmy rozpočtovaného obdobia.

*Rozpočtová báza (Budgetary Basis)* je pre zostavenie rozpočtu prijatý a legislatívnym orgánom schválený druh princípu, v podobe akruálneho, hotovostného alebo iného účtovného princípu.

*Porovnateľná báza (Comparable Basis)* je súbor skutočných čiastok plnenia rozpočtu, ktoré sú zverejňované na rovnakej účtovnej základni, sú rovnako klasifikované, určené pre rovnaké účtovné jednotky a rovnaké obdobie ako schválený rozpočet.

*Finálny rozpočet (Final Budget)* predstavuje prvotný rozpočet, ktorý je očistený o rezervy, transfery, dotácie, prevodné operácie a všetky dodatočné úpravy rozpočtu, ktoré boli vykonané v rozpočtovanom období po schválení legislatívnym orgánom.

*Viacročný rozpočet (Multi – year Budget)* je rozpočet, ktorý je schválený na dlhšie časové obdobie ako je trvanie jedného roka. Tento rozpočet neobsahuje žiadne zverejnenia o odhadoch a nápady na budúce obdobia, iba odhady a nápady za rozpočtované obdobie.

*Pôvodný rozpočet (Original Budget)* definujeme ako prvotný schválený rozpočet pre rozpočtované obdobie. Rozpočet môže v sebe zahŕňať aj z predchádzajúcich období preklopené zostatkové rozpočtované čiastky.

*Zákonný limit* je výška hranice výdavkov, s ktorými má účtovná jednotka verejného sektora vykonávať svoje hospodárenie počas rozpočtovaného obdobia.

### **Schválené rozpočty**

Definícia schváleného rozpočtu sa môže chápať v každej krajine trochu odlišne. V jednej krajine sa za schválený rozpočet môže považovať pôvodný rozpočet, v inej krajine zasa finálny rozpočet, za ktorý je zodpovedná účtovná jednotka verejného sektora. V niektorých krajinách sa rozpočty po ukončení schvaľovacieho procesu potvrdzujú vydaním zákona, v iných to nie je nutné.

IPSAS 24 identifikuje schválený rozpočet ako rozpočet, ktorý odzrkadľuje výnosy spolu s príjmami účtovnej jednotky verejného sektora, od ktorých sa v budúcnosti očakáva ich navýšenie vo viacročnom, alebo ročnom rozpočte počas rozpočtovaného obdobia. Schválený rozpočet obsahuje aj protiklad a to náklady a výdavky, ktoré boli odobrené oprávneným zákonodarným orgánom.



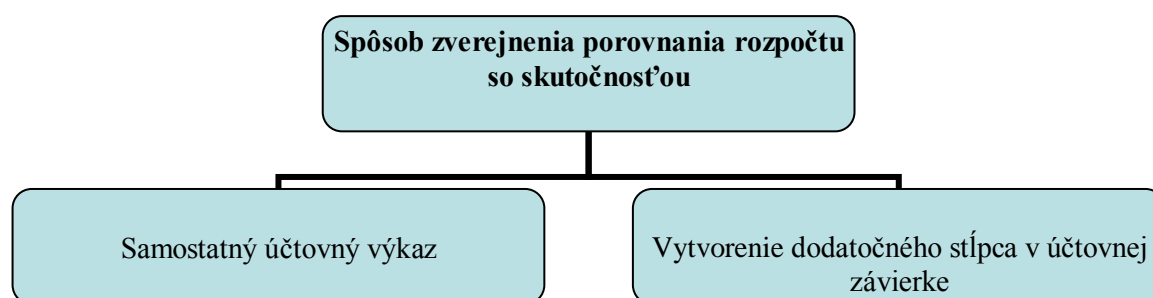
Ak nastane situácia, že rozpočet nie je schválený ešte pred začiatkom obdobia, na ktoré je zostavený, potom sa za pôvodný rozpočet považuje podľa pravidiel štandardu IPSAS 24 ten, ktorý bude v rozpočtovanom období schválený ako prvý v poradí.

Dôvodom prečo je potrebné vykazovať pôvodný a finálny rozpočet a skutočnosti zahrnuté v účtovnej závierke na porovnateľnej báze so spomínaným rozpočtom je ten, že užívatelia účtovnej závierky si môžu overiť, či prostriedky, ktoré boli získané, boli aj použité v súlade so schváleným rozpočtom. V účtovnej závierke môžu byť vykázané účtovné odchýlky, ktoré môžeme zadefinovať ako rozdiely medzi skutočnosťou a rozpočtom či už pôvodným alebo finálnym.

### **Zverejňovanie porovnania rozpočtu so skutočnosťou**

Účtovná jednotka verejného sektora zverejnenie porovnania položiek rozpočtu so skutočnými sumami, za ktoré osobne zodpovedá, môže uskutočniť dvoma alternatívnymi riešeniami. Prvá alternatíva je premietnutie porovnania v **samotnom účtovnom výkaze**. Druhá alternatívna možnosť je, že do účtovnej závierky, ktorá je zostavená v súlade s požiadavkami štandardov IPSAS sa vytvorí **dodatočný stĺpec**, v ktorých bude zobrazená daná skutočnosť.

*Schéma č. 1 Spôsob zverejnenia porovnania rozpočtu so skutočnosťou*



*Zdroj : vlastné spracovanie*

Použitie formy dodatočných stĺpcov pri vykazovaní porovnania rozpočtu a skutočnosti účtovná jednotka verejného sektora použije len v prípade, že účtovná závierka a príslušný rozpočet sú vyhotovené na porovnateľnej báze. Samostatný výkaz porovnania rozpočtu so skutočnosťou sa využije v prípade, že účtovná závierka a rozpočet nie sú vytvorené na porovnateľnej báze.

„ A. Výkaz porovnania rozpočtu so skutočnosťou

**Za vládu XX, za rok končiaci 31. decembra 20XX**  
**Rozpočet na peňažnej báze (klasifikácia výdavkov podľa účelu)**

Poznámka: rozpočtová a účtovná báza sú odlišné. Tento výkaz porovnania rozpočtu so skutočnosťou je vyhotovený na rozpočtovej báze.

(v menových jednotkách)	Rozpočtované častičky		Skutočné častičky na porovnateľnej báze	Rozdiel: Finálny rozpočet a skutočnosť
	Pôvodné	Finálne		
<b>PRÍJMY</b>				
Dane	X	X	X	X
Zmluvy o pomoci				
Medzinárodné agentúry	X	X	X	X
Iné granty a podpory	X	X	X	X
Pôžičky	X	X	X	X
Vyradenie budov a zariadení	X	X	X	X
Obchodné činnosti	X	X	X	X
Ostatné príjmy	X	X	X	X
<b>Príjmy celkom</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>VÝDAVKY</b>				
Zdravotníctvo	(X)	(X)	(X)	(X)
Vzdelanie	(X)	(X)	(X)	(X)
Verejný poriadok/bezpečnosť	(X)	(X)	(X)	(X)
Sociálna ochrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Ubytovanie a spoločenské zariadenia	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekreácia, kultúra, náboženstvo	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomické záležitosti	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostatné	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Výdavky celkom</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>ČISTÉ PRÍJMY/ (VÝDAVKY)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Stĺpec „Rozdiel...“ sa nevyžaduje. Avšak vhodné označenie porovnania medzi skutočnosťou a pôvodným alebo finálnym rozpočtom môže byť do výkazu zahrnuté.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> IPSAS 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

„ B. Metoda dodatočných stĺpcov

**Za vládu YY, za rok končiaci 31. decembrom, 20XX**  
**Ročný rozpočet a účtovná závierka používajú aktuálnu bázu**  
**(Ilustrácia je prevedená len pre Výkaz o finančnej výkonnosti. Podobný spôsob**  
**zverejnenia by bol prijatý aj pre iné účtovné výkazy.)**

Skutočnosť 20XX-1	(v menových jednotkách)	Skutočnosť 20XX	Finálny rozpočet 20XX	Pôvodný rozpočet 20XX	Rozdiel: Pôvodný rozpočet a skutočnosť
	<b>Výnosy</b>				
X	Dane	X	X	X	X
X	Poplatky, pokuty, penále a licencie	X	X	X	X
X	Výnosy z výmenných transakcií	X	X	X	X
X	Transfery od iných vlád	X	X	X	X
X	Ostatné výnosy	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Výnosy celkom</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	<b>Náklady</b>				
(X)	Mzdy, platy, zamestnanecké pôžitky	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Dotácie a iné transferové platby	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Spotreba materiálu, tovaru a služieb	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Odpisy a amortizácia	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Ostatné náklady	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Finančné náklady	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>(X)</b>	<b>Náklady celkom</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
X	Podiel kladného výsledku hospodárenia v pridružených jednotkách	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Kladný/záporný výsledok hospodárenia za obdobie</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
X	Priraditeľný: Vlastníkom ovládajúcej jednotky	X	X	X	X
X	Menšinovým podielom	X	X	X	X
<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Stĺpec „Rozdiel...“ sa nevyžaduje. Avšak vhodné označenie porovnania medzi skutočnosťou a pôvodným alebo finálnym rozpočtom môže byť do výkazu zahrnuté.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> IPSAS 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

Zverejnenie porovnania rozpočtu a skutočnosti musí byť vykonané oddelene za jednotlivé stupne legislatívneho dozoru:

- porovnaním súm pôvodného a výsledného rozpočtu;
- skutočnosť častok na porovnateľnej báze;
- zachytenie významných rozdielov medzi rozpočtovými položkami a skutočnosťou v podobe poznámky, ak nie sú vysvetlenia obsiahnuté v inej dokumentácii, vydanej v súvislosti s vydaním účtovnej závierky.

Štandard IPSAS 24 považuje za dôležité a zároveň vyžaduje, aby k príslušnému rozpočtu, boli vysvetlené všetky dôvody vzniku významných rozdielov medzi skutočnosťou a rozpočtom, aby tak užívatelia mohli dostatočne pochopiť a akceptovať tieto odchýlky. Rozdiely môžu vznikáť prerzdelením rozpočtu, zmien spôsobených politickým pôsobením, alebo v dôsledku neočakávaných udalostí, ako sú prírodné katastrofy.

Môže nastať situácia, že na konci rozpočtovaného obdobia, dôjde k zhodnosti finálneho rozpočtu so skutočnosťou. Dôvod tejto zhody spočíva v tom, že počas rozpočtovaného obdobia, bolo plnenie pôvodného rozpočtu sledované a v prípade výskytu zmien, následne upravované o tieto okolnosti .

Často spolu s účtovnou závierkou sú prezentované správy o kontrole činností, správy vedenia, správy o výkonnosti a výsledkoch dosiahnutých účtovnou jednotkou počas rozpočtovaného obdobia. Niektoré správy obsahujú taktiež vysvetľujúce odpovede na prípadne vzniknuté nezrovnalosti medzi rozpočtom a skutočnosťou.

### **Úroveň agregácie**

Pod pojmom rozpočtová dokumentácia si môžeme predstaviť množstvo podrobne rozpracovaných informácií o účtovných jednotkách verejného sektora, o ich činnostiach, programoch. Často sa stáva, že všetky informácie sú agregované (zoskupované) do veľkých skupín nazývaných rozpočtová kapitola, rozpočtové triedy alebo druhy , ktoré sú schvaľované legislatívnym orgánom.

V situácii ak neexistujú v štandarde IPSAS 24 postupy, ktoré musí účtovná jednotka verejného sektora riešiť, východiskový štandard, na ktorý sa má obrátiť pre výber a vhodné použitie správnych účtovných pravidiel je IPSAS 3 - Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby. IPSAS 3 kladie požiadavku na informácie zobrazované v účtovnej závierke, ktoré musia spĺňať množstvo kvalitatívnych charakteristík. Informácie musia byť relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a zrozumiteľné.

V schválených rozpočtoch, ktoré obsahujú detailné spracované finančné informácie, vzniká potreba nutnosti agregácie týchto informácií pre potreby zverejnenia v účtovnej závierke, v súlade so štandardom IPSAS 24. Finančné informácie sú agregované v dôsledku toho, aby sa predišlo informačnému preťaženiu a aby sa dali vyjadriť príslušné úrovne legislatívneho orgánu.

Informácie o naplnení úloh a iné dodatočné informácie o rozpočte sa môžu zverejniť okrem účtovnej závierky aj v inej dokumentácii. IPSAS 24 odporúča, aby došlo k prepojeniu informácií o rozpočte a skutočnosti s informáciami nefinančného charakteru o splnení úloh.

### **Zmeny z pôvodného na finálny rozpočet**

Povinnosťou účtovnej závierky je zverejniť skutočnosti o vysvetleniach zmien, ktoré nastali medzi pôvodným a finálnym rozpočtom. Toto zverejnenie bude vykonané zverejnením záznamu v poznámkach účtovnej závierky, alebo zverejnením skutočnosti o zmenách v správe, ktorá bude vydaná ešte pred vydaním účtovnej závierky, alebo súčasne s ňou. V poznámkach účtovnej závierky sa uvedie odvolávka (krížový odkaz) na túto správu.

Finálny rozpočet obsahuje v sebe všetky schválené zmeny pôvodného rozpočtu. Vysvetlenia zmien pôvodného a finálneho rozpočtu sa zobrazia v poznámkach účtovnej závierky alebo v samostatnej správe. Správy, v ktorých sa môžu zverejniť tieto zmeny sú napríklad vládami krajín vydané správy o čerpaní ich rozpočtov.

## Porovnateľná báza – základňa

Porovnanie rozpočtu a skutočností sú podľa tohto štandardu zostavené na porovnateľnej báze k rozpočtu. Uskutočnenie porovnania rozpočtu a skutočností sa vykonáva na rovnakej účtovnej báze či už akruálnom princípe, hotovostnom princípe alebo inom princípe. Ďalej sa podáva na rovnakej základni triedenia, pre rovnaké účtovné jednotky a za rovnaké časové obdobie, ako je obdobie schváleného rozpočtu.

Konsolidáciou účtovných závierok za účtovné jednotky, ktoré sú ovládané jednou ovládajúcou účtovnou jednotkou, môže dôjsť ku schváleniu a zverejneniu rozpočtov samostatne za každú jednu účtovnú jednotku, ktorá je súčasťou konsolidovanej účtovnej závierky. V prípadoch, keď dôjde k zverejneniu samostatných rozpočtov môže dôjsť k ich prepracovaniu v súlade s podmienkami tohto štandardu. Prepracovanie nebude zobrazovať úpravy a zmeny ku schváleným rozpočtom, aby sa zachovalo porovnanie schváleného rozpočtu so skutočnosťou.

Účtovná jednotka verejného sektora sa môže rozhodnúť aj pre alternatívu, že pre svoj schválený rozpočet bude uplatňovať hotovostný princíp a pre svoju účtovnú závierku uplatní akruálny princíp.

Obsahom rozpočtov môžu byť aj informácie o povinnosti v budúcom období viac spotrebovať prostriedky a informácie o zmenách týchto povinností. Účtovná závierka zasa bude poskytovať prehľady o majetku, záväzkoch, čistom majetku/vlastnom imaní, nákladoch a výnosoch, zmenách v čistom majetku/vlastnom imaní a peňažných tokoch aj napriek tomu, že rozpočet účtovnej jednotky a výkazníctvo účtovnej jednotky verejného sektora budú často krát totožné.

V niektorých krajinách vo svete sú rozpočty zostavované na akruálnom alebo hotovostnom princípe, v súlade so štatistickým systémom vykazovania. Účtovné jednotky verejného sektora, ktoré tvoria tento štatistický systém vykazovania, sa odlišujú od účtovných jednotiek a ich činností, ktoré sú zahrňané do účtovnej závierky.

Ako príklad môžeme uviesť zostavený rozpočet, ktorý je v súlade so štatistickým systémom vykazovania, zameraný na vládny sektor. Tento rozpočet je stanovený len pre

jednotky vykonávajúce základné alebo neziskové úlohy vlády, na rozdiel od účtovnej závierky, ktorá obsahuje komplexne všetky činnosti vlády vrátane jej podnikateľských ziskových aktivít.

Špecifickými požiadavkami na zverejňovanie finančných informácií o vládnom sektore sa zaoberá IPSAS 22 - *Zverejňovanie informácií o ústrednom vládnom sektore*. Toto zverejňovanie sa uskutočňuje formou zaznamenávania v poznámkach účtovnej závierky celovládnej účtovnej jednotky.

Zverejňovanie zabezpečené v súlade so štandardom IPSAS 22 a rozpočty zostavené v súlade s modelmi štatistického vykazovania vládneho sektora sa v mnohých prípadoch týkajú tých istých účtovných jednotiek a ich činností a taktiež tej istej základne pre triedenie.

Vládny sektor podľa modelov štatistického vykazovania môže v sebe zahŕňať národné, regionálne aj miestne úrovne vlády. V niektorých jurisdikciách regionálne a miestne úrovne vlády sú ovládané národnou vládou. Národná vláda ich zahŕňa do svojej konsolidovanej účtovnej závierky a zostavuje rozpočet za všetky tri úrovne. V tomto prípade sa pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky národnej vlády použijú požiadavky štandardu IPSAS 24.

V krajinách kde regionálne a miestne vlády nie sú ovládané národnou vládou nezahŕňajú sa do konsolidácie národnej vlády, ale riešením je, za každú úroveň vlády zostaviť samostatnú individuálnu účtovnú závierku. V takomto prípade budú požiadavky vyplývajúce zo štandardu IPSAS 24 využité len pre účtovné závierky národných vládnych jednotiek, za ktoré sú zverejňované schválené rozpočty.

### **Viacročné rozpočty**

Viacročné rozpočty v sebe zahŕňajú ročné rozpočtované ciele, alebo niekoľko ročných rozpočtov. Pravidlom je, že vlády uprednostňujú skôr viacročné rozpočty ako rozpočty zostavené po dobu len jedného roka. Každé čiastkové obdobie je schválený rozpočet, ktorý je súborom vyjadrujúcim rozpočtovú politiku, ktorá je spoločná taktiež s viacročným rozpočtom. Vo viacročnom rozpočte nastávajú niekedy presuny rozpočtovaných prostriedkov, ktoré neboli využité v čiastkovom období a sú presunuté do nasledujúceho čiastkového obdobia.

Vlády krajín a iné účtovné jednotky verejného sektora, ktoré si zvolili a schválili formu viacročného rozpočtu, môžu používať odlišné prístupy na stanovenie pôvodných a finálnych rozpočtov tohto viacročného rozpočtu. Ako príklad uvedieme schválenie dvojročného rozpočtu, ktorý pozostáva z dvoch ročných rozpočtov a pre každý rok nie je možné identifikovať finálny a pôvodný rozpočet. Podľa práva je možnosť využiť nevyčerpané prostriedky z prvého roka v druhom roku, čo spôsobí, že dôjde k navýšeniu prostriedkov pôvodného rozpočtu druhého roka.

Ak nastane prípad, že pri schválenom dvoj alebo viac ročnom rozpočte chýba presná výška rozpočtovaných čiastok na obdobie jedného roka, tento štandard stanovuje, vykonať potrebný odhad rozpočtovaných čiastok na každý rok viacročného rozpočtu.

IPSAS 24 doporučuje pri viacročných rozpočtoch, aby účtovné jednotky zverejňovali doplňujúce informácie týkajúce sa vzťahu rozpočtu a skutočnosti, po dobu celého viacročného obdobia.

Účtovná jednotka musí v účtovnej závierke v poznámkach vysvetliť, ktorú rozpočtovú základňu a základňu klasifikácie použila vo svojom schválenom rozpočte. Odlišnosti nastávajú v prípade rozdielnosti pohľadov na zostavovanie informácií pre účtovný a rozpočtový systém.

Rozpočtová základňa môže byť použitá iná pri zverejňovaní rozpočtu a iná pri príprave a prezentácii účtovnej závierky. Základňa klasifikácie sa môže tak isto odlišovať ako pre schválený rozpočet, tak aj pre účtovnú závierku. V rozpočte môžu byť položky triedené rovnako alebo odlišne ako v účtovnej závierke.

Príklad rovnakej klasifikačnej základne je klasifikácia podľa ekonomickej podstaty (spotreba tovaru alebo služieb) alebo klasifikácia podľa účelu (vzdelávanie, zdravotníctvo). Odlišná klasifikácia triedenia položiek v rozpočte je napríklad triedenie podľa špeciálnych programov (zmiernenie chudoby alebo operácie vykonané pohotovostnou službou nemocníc), čo je odlišné od triedenia v účtovnej závierke.

V poznámkach, ako jednej zo súčasti účtovnej závierky požaduje štandard, aby účtovná jednotka zverejnila obdobie, na ktoré bol rozpočet schválený. Zverejnením obdobia používateľa účtovnej závierky dospejú k lepšiemu porozumeniu vzťahu rozpočtu



a účtovnej závierky, ako aj údajov v schválenom rozpočte v prípade, že rozpočet je stanovený na dlhšie obdobie ako doba, za ktorú sa zverejňuje účtovná závierka.

Jednou z ďalších povinností účtovnej jednotky je v poznámkach vymenovať účtovné jednotky, ktoré sú zahrnuté vo schválenom rozpočte. Štandardy IPSAS vyžadujú, aby prezentovaná účtovná závierka zostavená za vládu ako celok obsahovala všetky účtovné jednotky závislé od rozpočtu vlády a vládne obchodné podniky, ktoré sú pod kontrolou vlády.

### **Odsúhlasenie skutočných čiastok na porovnateľnej základni so skutočnými čiastkami v účtovnej závierke**

V súlade s požiadavkami IPSAS v prípade, kde účtovná závierka a rozpočet nie sú vyhotovené na porovnateľnej základni, musí dôjsť k odsúhlaseniu skutočných čiastok v rozpočte s nasledujúcimi skutočnými čiastkami zverejnenými v účtovnej závierke. Odsúhlasenie sa týka :

- celkových nákladov, výnosov, čistých peňažných tokov z prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti, ak je pre rozpočet použitá aktuálna základňa;
- čistých peňažných tokov z prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti, ak je pre rozpočet použitá iná ako aktuálna základňa.

K tomuto štandardu bola vytvorená implementačná príručka, ktorá obsahuje ilustračné príklady :

- „A. výkaz porovnania rozpočtu so skutočnosťou – rozpočet na peňažnej báze – nemá záväznú formu osoby, ktoré ho zostavujú si ho môžu prispôbiť podľa vlastných predstáv;
- B. metóda dodatočných stĺpcov – ročný rozpočet a účtovná závierka zostavená na aktuálnej báze;
- C. výňatok zo zverejnených poznámok;
- D. doporučované zverejnenia formou poznámok: Dvojročný rozpočet na peňažnej báze“.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Medzinárodní federace účetních. 2008. *Průručka Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor*. Medzinárodní federace účetních, Praha, 2008. 1232s. ISBN 978-80-254-3888-6.

## 3.2 Tendencie vývoja v oblasti harmonizácie účtovníctva verejného sektora

### 3.2.1 Konceptný rámec pre všeobecné použitie finančného výkazníctva verejného sektora

V Taliansku v decembri 2009 sa konalo stretnutie tvorcov štandardov IPSAS pod názvom *Meetings Highlights Rome*. Na tomto stretnutí boli prerokované dôležité body týkajúce sa záležitosti finančného výkazníctva verejného sektora, tvorby nových a novelizácií starých štandardov a nakoniec posúdenie nových tendencií vývoja medzinárodnej harmonizácie účtovníctva verejného sektora. Jedným z veľmi dôležitých bodov tohto rokovania, bolo prijatie budúcej stratégie tvorby doteraz ešte nevytvoreného *Koncepčného rámca pre všeobecné použitie finančného výkazníctva subjektov verejného sektora* v anglickej verzii *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* (ďalej len „Konceptný rámec pre verejný sektor“).

Rada IPSASB ho záväzne prisľúbila vypracovať do roku 2012. Ďalšie stretnutia predstaviteľov tvoriacich štandardy IPSAS, na ktorých sa prejednávala tvorba Konceptného rámca pre verejný sektor sa konalo:

- v Toronte, v apríli 2010;
- vo Viedni, v júli 2010;
- v Jakarte v Indonézii, v novembri 2010;
- a najbližšie stretnutie IPSASB sa bude konať v Neapole, v Taliansku v júni 2011.

Tak ako sa Rada IPSASB snaží vytvoriť a vydať Konceptný rámec pre verejný sektor, tak isto táto potreba vznikla v minulosti aj u tvorcov štandardov US GAAP a IAS/IFRS, ktorí si vytvorili svoje vlastné konceptné rámce. Konceptný rámec IFRS v anglickom originále nazývame *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010* a Konceptný rámec US GAAP nazývame *The FASB Conceptual Framework*. Napriek tomu, že tieto dva konceptné rámce majú rovnakú funkciu, existujú medzi nimi rozdielnosti.

V roku 2010 došlo k novelizácii Konceptného rámca pre IAS/IFRS, ktorý bol vytvorený v roku 1989. Cieľom tohto projektu novelizácie bolo zjednotiť a zabezpečiť čo najvyššiu zhodu Konceptného rámca IAS/IFRS s Konceptným rámcom platným pre US GAAP.

Vynára sa otázka, prečo sa Konceptný rámec pre verejný sektor zostavuje až po vydaní už tridsiateho prvého medzinárodného účtovného štandardu pre verejný sektor IPSAS ? Takáto istá situácia nastala aj pri tvorbe Konceptného rámca IAS/IFRS, keď v dobe, v ktorej došlo k jeho vydaniu už bolo schválených a vydaných 26 štandardov IAS.

Tieto skutočnosti si však nemôžeme mylne vysvetľovať vo význame, že do vydania Konceptného rámca IAS/IFRS alebo Konceptného rámca pre verejný sektor neexistovala žiadna platná koncepcia ani postup pre tvorbu medzinárodných účtovných štandardov, či už pre súkromný alebo verejný sektor.

Pripomienkové konanie k návrhu Konceptného rámca pre verejný sektor bude ukončené **15 júna 2011**. Pripomienky verejnosti k tomuto návrhu môžu byť zasielané elektronicky na stránke [www.ifac.org](http://www.ifac.org) v časti expozícia návrhov a konzultačné dokumenty (*Exposure Drafts and Consultation Papers*) spôsobom „odoslať komentár“, zaslaním e-mailu, faxu alebo využitím poštových služieb.

Návrh Konceptného rámca pre verejný sektor sa skladá zo štyroch kapitol :

- úloha, právomoc, kompetencie Konceptného rámca a rozsah jeho použitia;
- ciele finančného výkazníctva a používateľa finančných výkazov a správ pre všeobecné účely- *General Purpose Financial Reports* (ďalej len „výkazy a správy GPFRs“), finančné a nefinančné informácie;
- kvalitatívne charakteristiky Konceptného rámca a obmedzenia informácií zahrnuté vo výkazoch a správach GPFRs;
- vykazujúci subjekt a skupinový vykazujúci subjekt.

Každá kapitola v sebe zahŕňa riešenie základnej problematiky, ktorá je obsiahnutá v jej názve. Ďalej sa v každej kapitole návrhu Konceptného rámca nachádzajú zdôvodnenia záverov, ktoré však len sprevádzajú a nie sú súčasťou návrhu. Návrh obsahuje aj dodatky porovnania návrhu Konceptného rámca pre verejný sektor s Konceptným rámcom IFRS

novelizovaným v septembri 2010 a Výkazníctva založeného na štatistickom základe systému národných účtov novelizovaného v roku 2008.

Myšlienkou projektu je vypracovať predstavy, definície a pravidlá, ktoré budú reagovať na ciele, na prostredie a situácie vládnych a iných subjektov verejného sektora. Cieľom projektu je, aby sa Konceptným rámcom pre verejný sektor usmerňoval rozvoj IPSAS a ďalších dokumentov, ktoré sa venujú otázkam finančného výkazníctva verejného sektora.

### **Úloha Konceptného rámca pre verejný sektor**

Návrh Konceptného rámca pre verejný sektor sa nepovažuje za štandard, ani nie je tvorený na základe žiadneho štandardu. Napomáha používateľom štandardov IPSAS k správne pochopeniu terminologických výrazov obsiahnutých v IPSAS, pretože Konceptný rámec pre verejný sektor zastáva a zabezpečuje rovnakú filozofiu pre interpretáciu výrazov vo všetkých doteraz vydaných štandardoch IPSAS a ďalších dokumentoch.

Z dôvodu, že štandardy IPSAS platia v mnohých krajinách s rôznymi politickými systémami, formami vlády a inštitúciami, pri rozvoji tohto Konceptného rámca pre verejný sektor sa Rada IPSASB snaží vhodne a správnym spôsobom reagovať na túto rozmanitosť. V návrhu Konceptného rámca pre verejný sektor je uplatňovaný aktuálny princíp, tak isto ako je tento princíp využívaný u všetkých doteraz vydaných štandardoch IPSAS.

Cieľom Rady IPSASB pri vývoji Konceptného rámca pre verejný sektor nie je snaha o konvergenciu s IFRS projektom a vyloženie použitia Konceptného rámca IFRS vo verejnom sektore. Cieľom je zostavenie a vydanie nového Konceptného rámca zameraného na stanovovanie požiadaviek pre finančné výkazníctvo vládnych a iných subjektov verejného sektora a usmerňovanie príprav a prezentácií výkazov GPFRs. Samozrejme Rada IPSASB v dôsledku medzinárodnej harmonizácie účtovníctva verejného sektora dbá na to, aby odchylky medzi oboma konceptnými rámcami boli čo najmenšie a najpriateľnejšie.

Koncepčný rámec pre verejný sektor sa vyvíja v niekoľkých fázach:

„**Fáza 1** – rozsah finančného výkazníctva, ciele finančného výkazníctva, užívateľa GPFRs, kvalitatívne charakteristiky informácií, ktoré sú zahrnuté v GPFRs a vykazujúce účtovné jednotky;

**Fáza 2** – definícia a uznanie prvkov účtovnej závierky;

**Fáza 3** – úvahy o vymeriavacej základni measurement bases, ktorá môže byť akceptovaná pre položky, ktoré tvoria súčasť účtovnej závierky;

**Fáza 4** -- posúdenie koncepcií, ktoré by mali byť prijaté pri rozhodovaní o tom, ako prezentovať finančné a nefinančné informácie vo výkazoch a správach GPFRs“.<sup>18</sup>

V septembri 2008 bola zverejnená Konzultačná štúdia *Consultation papers* (ďalej len „štúdia CPs“) ku Fáze 1. Štúdia CPs ku fázam 2 a 3 vyšla v decembri 2010 v tom istom čase ako tento publikovaný návrh Koncepčného rámca pre verejný sektor a na štúdiu CPs ku fáze 4 sa v súčasnosti pracuje.

### **Cieľ publikovaného návrhu koncepčného rámca pre verejný sektor**

„Cieľom tohto zverejneného návrhu je identifikovať a vysvetliť navrhovanú úlohu, právomoc Koncepčného rámca pre verejný sektor a rozsah jeho použitia. Tento návrh tiež identifikuje a vysvetľuje navrhované:

- ciele finančného výkazníctva a užívateľov finančných výkazov a správ pre všeobecné účely GPFRs;
- kvalitatívne charakteristiky a obmedzenia týkajúce sa informácií, ktoré sú obsiahnuté vo finančných výkazoch a správach pre všeobecné účely GPFRs;
- koncepcie vykazujúceho subjektu a základu pre určenie zloženia skupiny vykazujúcej účtovnej jednotky“.<sup>19</sup>

Týmto návrhom Koncepčného rámca pre verejný sektor nedochádza k nahradeniu štandardov IPSAS. Tento rámec si je možné vyložiť ako východiskový bod poskytujúci

---

<sup>18</sup> *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

<sup>17</sup> *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

poradenskú činnosť a návody postupov pri riešení finančných otázok, ktorými sa štandardy IPSAS nevenujú a nie sú v nich odpovede riešení obsiahnuté.

Môže nastať situácia rozdielnosti pri riešení konkrétnej situácie v Konceptnom rámci pre verejný sektor a samotnými štandardmi IPSAS, v tomto prípade sa uprednostnia štandardy IPSAS. Toto uprednostnenie štandardov IPSAS si môžu používatelia vysvetliť skresleným spôsobom, že Konceptný rámec pre verejný sektor je menej významným prvkom a tým môže dôjsť k jeho podceneniu a strate dôležitosti.

### **Finančné výkazy a správy pre všeobecné účely pre subjekty verejného sektora GPFrs**

V porovnaní s účtovnou závierkou pre účtovné jednotky verejného sektora finančné výkazy a správy GPFrs sú oveľa obsiahlejšie, všeobecnejšie a komplexnejšie, ale samozrejme informácie obsiahnuté v účtovných závierkach tvoria naďalej jadro finančného výkazníctva. Výkazy a správy GPFrs sú zložené z minulých, prítomných a budúcich informácií čo zvyšuje ich užitočnosť pre ich používateľov. Ďalej obsahujú finančné a iné kvalitatívne a kvantitatívne informácie o plnení finančných cieľov vo vykazujúcich obdobiach. Výkazy a správy GPFrs sú tvorené z viacerých finančných správ, z ktorých každá reaguje priamejšie na určité stanoviská cieľov finančného výkazníctva a ich otázok.

### **Ciele finančného výkazníctva a používatelia výkazov a správ GPFrs**

Zmyslom finančného výkazníctva je poskytnúť informácie, ktoré budú prospešné pre používateľov výkazov a správ GPFrs. Cieľ finančného výkazníctva je preto určovaný s ohľadom na používateľov výkazov a správ GPFrs a napĺňaniu ich informačných potrieb a požiadaviek o subjektoch verejného sektora, aby na základe týchto informácií boli schopní používatelia stanoviť zodpovednosti a prijímať rozhodnutia.

Rada IPSASB podala predbežný návrh vo fáze 1 na identifikovanie potencionálnych používateľov výkazov a správ GPFrs vo verejnom sektore. Mnoho respondentov svojimi pripomienkami vyjadrilo podporu na identifikáciu spomínaných používateľov, ale zároveň podotkli, že verejnosť v podobe občanov a voličov a ich zástupcovia v podobe parlamentu, rád a štátnych orgánov by mali byť zvolení za primárnych, dôležitejších

používateľov výkazov a správ GPFRs spomedzi subjektov verejného sektora. Respondenti argumentovali tým, že vyčlenenie tejto primárnej teda dôležitejšej skupiny používateľov by pomohlo zamerať sa viac na informačné potreby tejto primárnej skupiny používateľov.

Zatiaľ nie je jasné, či táto identifikácia primárnych a sekundárnych skupín používateľov výkazov a správ GPFRs bude schválená a bude relevantná pre rôzne jurisdikcie vo svete. K záveru sa dospeje až po uzavretí pripomienkového konania a zvážení všetkých faktov.

Používateľmi výkazov a správ GPFRs sú :

- vlády a zákonodarcovia , členovia parlamentu, ústredné orgány krajín;
- občania – široká verejnosť, finanční verejní poradcovia;
- agentúry a korporácie poskytujúce zdroje a obchodujúce s vládou;
- fondy, štatistické a analytické úrady;
- medzinárodné vládne agentúry;
- médiá, lobingové skupiny;
- regulačné a kontrolné orgány a ďalšie účtovné jednotky verejného sektora.

### **Kvalitatívne charakteristiky**

Finančne a nefinančné informácie o ekonomických či iných javoch sú poskytované výkazmi a správami GPFRs. Kvalitatívne charakteristiky môžeme definovať ako vlastnosti alebo atribúty, ktoré tieto informácie, obsiahnuté vo výkazoch a správach GPFRs, robia užitočnými pre širokú škálu používateľov a tým sa stávajú oporným bodom pre dosahovanie cieľov finančného výkazníctva.

Do skupiny kvalitatívnych charakteristík informácií podľa návrhu Koncepčného rámca pre verejný sektor radíme *relevantnosť, verné zobrazenie, zrozumiteľnosť, včasnosť, porovnateľnosť a overiteľnosť*.

Tieto kvalitatívne charakteristiky sa musia uplatňovať pre všetky finančné a nefinančné informácie poskytované vo výkazoch a správach GPFRs. Otázkou je, do akej miery je možné tieto kvalitatívne charakteristiky kladené na informácie dosahovať. Miera dosiahnutia môže byť ovplyvnená stupňom neistoty a subjektívnosťou posúdení.

### ***Relevantnosť (relevance)***

Finančná alebo nefinančná informácia je relevantná, pokiaľ je schopná ovplyvňovať rozhodnutia pri dosahovaní cieľov finančného výkazníctva a to prostredníctvom ovplyvňovania rozhodnutí používateľov. Relevantná informácia je teda posudzovaná z hľadiska rozhodovacích potrieb používateľov.

Informácia je relevantná, pokiaľ je možné ju využiť pri hodnotení minulých, súčasných alebo budúcich udalostí alebo na potvrdenie minulých hodnotení. Tiež je dôležité poznamenať, že relevantná informácia musí byť *významná*. Informácia je významná v tom prípade, keď jej vynechanie alebo vykázanie nesprávnym, nepresným spôsobom by mohlo ovplyvniť rozhodnutia používateľov.

### ***Verné zobrazenie (faithful representation)***

Verné zobrazenie skutočnosti v informáciách je dosiahnuté vtedy, ak je v zobrazení zachovaná úplnosť, neutrálnosť a zobrazenie sa uskutočnilo bez významných chýb. Termín verné zobrazenie neznamená však absolútnosť týchto pojmov.

Tento návrh Konceptného rámca pre verejný sektor sa rozhodol uprednostniť a používať termín *verné zobrazenie* pred termínom *spoľahlivosť (reliability)*.

Verné zobrazenie, prednosť podstaty pred formou, neutralita, opatrnosť a úplnosť sú identifikované ako jednotlivé časti spoľahlivosti.

Niektorí respondenti vo fáze 1 mali pripomienky a výhrady k nahradeniu termínu spoľahlivosť termínom verné zobrazenie. Ich nespokojnosť pramenila z toho, že termín spoľahlivosť je široko zaužívaný pojem vo verejnom sektore. Ďalšia pripomienka smerovala k dosiahnutiu terminologickej harmonizácie s Konceptným rámcom IFRS, ktorý využíva pojem spoľahlivosť.

Rada IPSASB poskytla odpoveď v podobe vysvetlenia, že v niektorých jurisdikciách je termín *spoľahlivosť* vykladaný v rôznych podobách a to v zmysle *overiteľný alebo bez chýb, kompletný, neutrálny*, skôr než jeho skutočne zamýšľaný význam. Tieto ťažkosti z rôznorodnej interpretácie termínu spoľahlivosť, môžu byť prekonané zaužívaním termínu *verné zobrazenie*, ktorý je menej závislý na subjektívnom úsudku a je ľahšie preložiteľný do iných jazykov.



### ***Zrozumiteľnosť (understandability)***

Zrozumiteľnosť je kvalitatívna charakteristika informácie umožňujúca správne pochopiť význam informácie. Finančné a nefinančné informácie by mali byť napísané v jednoduchom jazyku a prezentované spôsobom, ktorý je ľahko pochopiteľný pre používateľa.

O používateľoch výkazov a správ GPFRs sa predpokladá, že majú primerané znalosti o činnosti účtovnej jednotky a prostredí, v ktorom pôsobí, aby boli schopní preskúmať a analyzovať predložené informácie s primeranou pozornosťou. Avšak, informácie by nemali byť vylúčené z GPFRs len preto, že môžu byť príliš zložité alebo ťažko pochopiteľné.

Kvalitatívna charakteristika zrozumiteľnosti v tomto Konceptnom rámci pre verejný sektor má podobné vlastnosti ako tie, ktoré sú v štandarde IPSAS 1, avšak niektoré aspekty zrozumiteľnosti sú tu podrobnejšie vysvetlené ako v štandarde.

### ***Včasnosť (timeliness)***

Informácia spĺňa kvalitatívnu charakteristiku včasnosť vtedy, ak má používateľ informáciu k dispozícii pred tým, než stratí svoju schopnosť byť užitočná pri jeho rozhodovaní. Zvyšujúca sa neaktuálnosť informácie spôsobuje znižovanie užitočnosti informácie.

Existujú aj také druhy informácií, ktorých užitočnosť neklesá ešte dlhú dobu po skončení vykazovaného obdobia. Napríklad posúdenie trendov v odvetví finančných služieb a výkonnosti subjektov a ich súladu s rozpočtami niekoľkých účtovných období. Ďalším príkladom sú výsledky a účinnosť niektorých programov ako poskytovanie služieb v oblasti zvýšenia úrovne gramotnosti určitých vekových skupín sa stanovuje až v budúcich obdobiach.

### ***Porovnatel'nosť (comparability)***

Porovnatel'nosť je kvalitatívna charakteristika informácií, na základe ktorej je možné používateľom informácií identifikovať podobnosti a rozdielnosti medzi dvoma súbormi javov. Porovnatel'nosť nevyjadruje kvalitu jednotlivých položiek informácií, ale skôr kvalitu vzťahu medzi dvoma alebo viacerými údajmi.

Porovnateľnosť informácií sa využíva napríklad pri porovnaní podobných informácií o subjektoch verejného sektora poskytujúcich podobné služby v rôznych jurisdikciách. Ďalším príkladom je porovnanie údajov vykázaných vo výkazoch a správach GPFRs za určité obdobie s údajmi výkazov a správ GPFRs rovnakej účtovnej jednotky za predchádzajúce obdobie alebo s výkazmi a správami GPFRs iných subjektov.

### ***Overiteľnosť (verifiability)***

Overiteľnosťou sa zabezpečuje uistenie pre používateľa informácie o tom, že informácia získaná z výkazov a správ GPFRs obsahuje presne také javy, ktoré mali byť v úmysle zverejnené touto informáciou. Overiteľnosťou sa dosiahne uistenie, že informácia neobsahuje vecné chyby a skreslenia.

Overiteľnosť sa člení na priamu a nepriamu. Príkladom priamej overiteľnosti informácie je prepočet peňažných prostriedkov alebo overenie si záznamov liečených pacientov. Príkladom nepriamej overiteľnosti informácie je overenie účtovnej hodnoty zásob pomocou metódy FIFO.

Niekoľko respondentov vyjadrilo svoj názor, aby došlo k identifikácii ďalších kvalitatívnych charakteristík ako je *úprimnosť (sincerity)*, *verný a podstivý obraz (true and fair view)*, *dôveryhodnosť (credibility)*, *transparentnosť (transparency)* a *pravidelnosť (regularity)*.

Reakcia Rady IPSASB bola taká, že všetky hore uvedené kvalitatívne charakteristiky sú veľmi dôležité výrazy pre informácie vo finančnom výkazníctve, ale dôležitosť a dosiahnutie týchto kvalitatívnych charakteristík neexistujú individuálne sami o sebe, ale len ako súčasť celku všetkých kvalitatívnych charakteristík, ktoré sú obsiahnuté v návrhu Koncepčného rámca a v štandardoch IPSAS.

Ďalším podnetom prijatým od respondentov bola žiadosť o určenie poradia dôležitosti a aplikácie kvalitatívnych charakteristík, ale Rada IPSASB takýto návrh neakceptovala. Dôvodom bolo to, že určenie poradia by spôsobilo, že niektoré charakteristiky by boli vnímané ako dôležitejšie v porovnaní s ostatnými.

## **Všeobecné obmedzenia týkajúce sa informácií obsiahnutých vo výkazoch a správach GPFRs**

- dosiahnutie primeranej rovnováhy medzi kvalitatívnymi charakteristikami;
- významnosť;
- náklady a prínosy (cost- benefit).

### ***Významnosť (materiality)***

Informácia sa považuje za významnú, ak by jej vynechanie alebo chybné uvedenie mohlo ovplyvniť napĺňanie zodpovednosti účtovnej jednotky, alebo rozhodnutia, ktoré používatelia vykonávajú na základe GPFRs pripravených za toto vykazované obdobie.

Významnosť závisí od viacerých faktorov a to od výšky a povahy a posudzovanej konkrétnej položky a od konkrétnych okolností účtovnej jednotky.

Výkazy GPFRs môžu zahŕňať množstvo informácií napríklad o úspechoch účtovných jednotiek v súčasnosti, o poskytovaných službách v minulosti alebo o očakávaných budúcich finančných výsledkoch, a preto je veľmi ťažko určiť hranicu, pri ktorej sa informácia stáva významnou, lebo je závislá od množstva faktorov.

Na druhej strane informácia môže byť významná aj bez ohľadu na veľkosť alebo sumu alebo prostredie, je to napríklad typ informácie o zverejnení dodržiavania alebo nedodržiavania právnych predpisov a nariadení

### ***Náklady a prínosy (Cost-Benefit)***

V dodatku IPSAS 1 je určená rovnováha medzi nákladmi a prínosmi a vysvetľuje, že hodnotenie prínosov a nákladov pri informáciách je v podstate záležitosť úsudku. Náklady na poskytnutie informácie sa skladajú z nákladov na zber, spracovávanie a overovanie informácií alebo nákladov na prezentáciu a šírenie informácie. Prostredníctvom Cost – Benefit obmedzení sa môžeme dopracovať k tomu, či pri zverejnení informácie náklady s ňou spojené prevyšujú úžitky alebo prínosy z nej alebo nie.

## **Vykazujúci subjekt a skupinový vykazujúci subjekt**

Vykazujúci subjekt verejného sektora je definovaný ako vládna alebo iná organizácia pôsobiaca vo verejnom sektore alebo identifikovateľná aktivita, ktorá pripravuje a prezentuje výkazy a správy GPFRs.

Skupinový vykazujúci subjekt sa dá jednoducho definovať ako subjekt verejného sektora, ktorý je tvorený dvoma alebo viacerými separátnymi subjektmi, ktorý prezentujú informácie vo výkazoch a správach GPFRs ako keby boli jedným subjektom.

Vlády vo viacerých krajinách majú často právo a kompetenciu riadiť jednu alebo viacero účtovných jednotiek a majú právo ovplyvňovať ich aktivity a zároveň mať prínos z ich aktivít. Môže nastať aj opačný prípad a vláda bude stratová a finančne zaťažená z neprosperity ovládanej účtovnej jednotky.

Aj iné vykazujúce účtovné jednotky verejného sektora, ktorými sú napríklad ministerstvá, agentúry a programy tiež majú právomoci a kompetencie na to, aby mohli ovládať a riadiť aktivity ďalších účtovných jednotiek verejného sektora a mať prínos z ich aktivít alebo sa podieľať na ich strate.

Pod termínom prínos získavaný vládou alebo inými účtovnými jednotkami verejného sektora vyplývajúci z práva riadiť a ovládať iné účtovné jednotky sa chápe v inej podobe ako je chápaný u podnikateľských subjektov. Vláda a ostatne účtovné jednotky verejného sektora vznikli alebo boli zriadené za účelom poskytovať verejné služby a preto prínos môže mať podobu napríklad v schopnosti ovládať inú účtovnú jednotku tak, aby spolupracovala s vládou alebo inou účtovnou jednotkou verejného sektora. Ďalej schopnosť ovládať inú účtovnú jednotku tak, aby sa dosiahli ciele v oblasti poskytovania služieb verejnosti.

Výkazy a správy GPFRs o skupinovom vykazujúcom subjekte obsahujú informácie napríklad o všetkých zdrojoch subjektov, ktoré túto skupinu tvoria, nároky na tieto zdroje a iné aspekty finančných pozícií, výkonnosti a výsledkov týchto subjektov ako keby boli jediným subjektom.

## ZÁVER

Medzinárodná harmonizácia účtovníctva predstavuje neustále sa vyvíjajúci, dlhodobý a nekončiaci proces, ktorého existencia podporuje rozvoj globálneho ekonomického prostredia. Výsledkom procesného úsilia sú vydané medzinárodné účtovné štandardy, dosiahnutá najvyššia možná úroveň porovnateľnosti a transparentnosti účtovných závierok krajín a v neposlednom rade aj zblíženie účtovných pravidiel, metód a zásad účtovníctva.

Vo vývoji medzinárodnej harmonizácie účtovníctva zohráva dôležitú úlohu od roku 2000 aj harmonizácia účtovníctva verejného sektora. Piliermi účtovných profesných organizácií zastrešujúcich priebeh a vývoj harmonizácie účtovníctva verejného sektora, sú dve dôležité inštitúcie. Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC), zamestnávajúca účtovných odborníkov z celého sveta a ňou vytvorená Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSASB), vydávajúca štandardy vysokej kvality pre verejný sektor. Rada IPSASB pri príprave a vydávaní štandardov úzko spolupracuje s tvorcami národných štandardov a to prostredníctvom výmeny zdrojov, minimalizáciou duplicitných činností a snahou o dosahovanie zhôd už v začiatkových fázach tvorby štandardov.

V diplomovej práci bola riešená analýza harmonizácie účtovníctva verejného sektora, prebiehajúca na nadnárodnej úrovni, ktorá sa vykonáva prostredníctvom špecifickej vetvy Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor (IPSAS).

Výsledkom diplomovej práce je vypracovaný všeobecný prehľad všetkých, do dnešnej doby vydaných, štandardov IPSAS a následne je práca orientovaná na detailnejšie rozanalyzovanie dvoch vybraných špecifických štandardov IPSAS. Prvým analyzovaným štandardom bol IPSAS 22 – Zverejňovanie informácií o ústrednom vládnom sektore a následne bola vykonaná analýza štandardu IPSAS 24 – Presentovanie informácií o rozpočte v účtovnej závierke. Podkladom pre ich vytvorenie nebol žiadny zo štandardov IAS/IFRS, pretože boli zostavené len pre potreby verejného sektora.

Uplatnenia zverejnení finančných informácií v súlade so štandardom IPSAS 22 sa využijú v prípadoch, keď sa rozpočty vlády zostavujú len za vládny sektor, ktorý tvorí len jednu podmnožinu vlády ako celku. Ak sa rozpočty vlády zostavujú za vládu ako celok, bude sa postupovať pri zverejňovaní finančných informácií podľa štandardu IPSAS 24.

Tak ako IASB zostavilo koncepčný rámec pre štandardy IAS/IFRS, tak isto prišla snaha zo strany Rady IPSASB vytvoriť koncepčný rámec pre štandardy IPSAS, a preto za nový trend v oblasti vývoja harmonizácie účtovníctva verejného sektora sa považuje proces tvorby Koncepčného rámca.

Ďalším výsledkom diplomovej práce bolo poskytnúť základnú charakteristiku vyvíjajúceho sa Koncepčného rámca pre všeobecné použitie pre účtovné jednotky verejného sektora. Jedným z významov tohto rámca je zosúladenie terminologických pojmov, ktoré sú využívané v štandardoch IPSAS a tým zabezpečenie ich jednotného výkladu používateľmi. Pre každý IPSAS bude tento rámec predstavovať východiskový bod pre uskutočnenie jeho novelizácie, alebo bude rámec základňou pre tvorbu nových štandardov IPSAS.

Aktuálnym zámerom Rady IPSASB v najbližšom období je vydať ďalšie návrhy (Exposure Draft) pre zostávajúce fázy 2, 3, 4 Koncepčného rámca podobne, ako bol vydaný návrh k fáze 1. Finalizácia Koncepčného rámca sa určí v závislosti od reakcií na konzultačné štúdie jednotlivých fáz a návrhov rámca v pripomienkových konaniach.

Pre rok 2011 vyšiel návrh na zlepšenie a zdokonalenie štandardov IPSAS, ktorý je momentálne v štádiu pripomienkového konania. Komentáre k tomuto pripomienkovému konaniu sú žiadané do 30 júna 2011.

Návrh zlepšení obsahuje 3 časti. Prvá časť sa zaoberá návrhom vypustiť úvodnú časť z 21 štandardov IPSAS vzhľadom k tomu, že 10 štandardov IPSAS tento úvod neobsahuje. Druhá časť sa zaoberá návrhom vložiť odsek s cieľom do tých štandardov IPSAS, ktoré ho nemajú. V poslednej tretej časti sa Rada IPSASB chce pokúsiť zlepšiť terminológiu a štruktúru vyplývajúcu z priebehu revízie IPSAS, ktorá je prístupná k nahliadnutiu a bližšiemu štúdiu na stránke [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

Na záver tejto práce by sme si mohli položiť otázku. Aké medzinárodné účtovné štandardy by mali byť celosvetovo plátne a uznávané pre oblasť účtovníctva, zostavené pre podnikateľský alebo verejný sektor v budúcnosti?

Môžeme vyjadriť odvážny názor, že perspektívne by to nemali byť žiadne medzinárodné štandardy, ktoré poznáme dnes (IAS/IFRS, US GAAP, IPSAS).

Mali by to byť medzinárodné účtovné štandardy vyplývajúce z celosvetovej spolupráce všetkých členov IFAC. Štandardy budúcnosti by sa mali vyznačovať rovnakou spravodlivosťou pre ktorúkoľvek krajinu sveta, flexibilitou a splňaním tých najvyšších požiadaviek kladených na kvalitu. Najviac sa tejto predstave v súčasnosti približujú v podnikateľskom sektore štandardy IAS/IFRS a vo verejnom sektore štandardy IPSAS.

# ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

## **Knihy /Monografie**

IFAC. 2010. *Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010. 1576 p. ISBN 978-1-60815-058-8.

KOVALČÍKOVÁ, A. – KORDOŠOVÁ, A.: *Účtovníctvo rozpočtových organizácií, príspevkových organizácií a obcí*. Bratislava: IURA EDITION, 2008. str. 245. ISBN 978-80-8078-221-4.

Medzinárodná federácia účtovníkov. 2008. *Príručka Medzinárodných účtovníckych štandardov pre verejný sektor*. Medzinárodná federácia účtovníkov, Praha, 2008. 1232s. ISBN 978-80-254-3888-6.

SOUKUPOVÁ, B. a kol.: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava: SÚVAHA, 2008. str. 18. ISBN 978-80-89265-08-4.

## **Články zo zborníkov a monografie**

KICOVÁ, M. 2007. Harmonizácia účtovníctva vo verejnom sektore. In *Rozpis článkov z elektronických zdrojov : zborník študentov doktorandského štúdia*. Praha: Oeconomica, 2007. ISBN 978-80-245-1318-8, S.382-386.

STARÍČKOVÁ, Z. 2009. Medzinárodná harmonizácia účtovníctva. In *Rozpis článkov z elektronických zdrojov: zborník príspevkov z X. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2009. ISBN 978-80-225-2745-3, S.621-628.



## Články v časopise

KOVALČIKOVÁ, A.- KORDOŠOVÁ, A. 2005. Medzinárodná harmonizácia a regulácia účtovníctva vo verejnom sektore. In *Účtovníctvo – auditorstvo – daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2005, Roč. 13, č. 10, S. 345 - 348.

KRŠEKOVÁ, M. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor – základ harmonizácie účtovníctva subjektov verejného sektora. In *Ekonomika a informatika*. ISSN 1336-3514, 2010, Roč. 8, č. 2, S. 196- 199.

## Internetové zdroje

*IPSAS 22 – Disclosure of Financial Information about The General Government Sector*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

*IPSAS 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements*. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2010 – [www.ifac.org/Store](http://www.ifac.org/Store).

Slovenská komora audítorov. Etický kódex audítora SKAU. [online]. 2010.

[cit. 2011.02.01] Dostupné na internete:

<[www.skau.sk/data/files/dokumenty/Eticky\\_kodex\\_auditora\\_2010.pdf](http://www.skau.sk/data/files/dokumenty/Eticky_kodex_auditora_2010.pdf)>

[www.ifac.org/PublicSector/](http://www.ifac.org/PublicSector/)

[www.ipsas.org](http://www.ipsas.org)

[www.nku.cz](http://www.nku.cz)

[www.uctovnickyyweb.sk/medzinarodne-organizacie/](http://www.uctovnickyyweb.sk/medzinarodne-organizacie/)

[www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org)