EURÓPSKA
KOMISIA

V Bruseli 6. 3. 2013
COM(2013) 114 final

SPRÁVA KOMISIE RADE A EURÓPSKEMU PARLAMENTU

Smerom k vykonávaniu harmonizovaných účtovných štandardov pre verejný sektor v členských štátoch

Vhodnosť IPSAS pre členské štáty

{SWD(2013) 57 final}

SPRÁVA KOMISIE RADE A EURÓPSKEMU PARLAMENTU

Smerom k vykonávaniu harmonizovaných účtovných štandardov pre verejný sektor v členských štátoch

Vhodnosť IPSAS pre členské štáty

1. PRÁVNY ZÁKLAD A SÚVISLOSTI

Táto správa je splnením povinnosti Komisie podľa článku 16 ods. 3 smernice Rady 2011/85/EÚ z 8. novembra 2011 o požiadavkách na rozpočtové rámce členských štátov[1], podľa ktorého má Komisia do 31. decembra 2012 posúdiť primeranosť medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor (z anglického: International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) pre členské štáty. Je založená na informáciách získaných na základe konzultácie s útvarmi Komisie, medzinárodnými organizáciami ako MMF, odbornými pracovníkmi a ďalšími zainteresovanými stranami v rámci členských štátov a mimo členských štátov, ako aj s radou IPSAS (*z anglického:* International Public Sector Accounting Standards Board, rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor), ktorá tieto štandardy stanovuje.

Kríza štátneho dlhu zdôraznila potrebu toho, aby vlády jasne preukázali ich finančnú stabilitu, a tiež potrebu rigoróznejšieho a transparentnejšieho vykazovania fiškálnych údajov. Smernicou Rady 2011/85/EÚ (smernica o rozpočtových rámcoch) sa uznáva kľúčová úloha úplných a spoľahlivých fiškálnych údajov, ktoré je možné porovnať medzi členskými štátmi, z hľadiska rozpočtového dohľadu EÚ. Preto sa v nej stanovujú pravidlá týkajúce sa rozpočtových rámcov členských štátov, ktoré sú potrebné na zabezpečenie súladu s povinnosťou vyhýbať sa nadmernému štátnemu deficitu stanovenou v článku 126 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ). Na jednej strane fiškálna disciplína zohráva dôležitú úlohu pri zabezpečovaní hospodárskej a menovej únie a na druhej strane je finančná stabilita založená na dôvere. V tejto správe sa analyzuje jeden z nástrojov na budovanie tejto dôvery a na lepšie posudzovanie a predpovedanie fiškálnej situácie: harmonizované účtovné štandardy pre verejný sektor založené na akruálnom princípe.

V článku 3 smernice 2011/85/EÚ sa od členských štátov vyžaduje, aby mali zavedené „systémy účtovníctva verejných financií, ktoré budú úplne a dôsledne zahŕňať všetky nižšie odvetvia verejnej správy a ktoré budú obsahovať informácie nevyhnutné na tvorbu akruálnych údajov s cieľom pripraviť údaje založené na štandarde ESÚ 95[2]“. Uznáva sa tým zásadný nesúlad medzi účtami verejného sektora, v ktorých sa iba zaznamenávajú peňažné toky, a skutočnosťou, že rozpočtový dohľad EÚ je založený na akruálnych údajoch podľa európskeho systému účtov (ESÚ 95). To znamená, že údaje o peňažných tokoch musia byť prevedené na akruálne údaje prostredníctvom aproximácií a úprav zahŕňajúcich makroekonomické odhady. Okrem toho, ak na mikroekonomickej úrovni neexistujú akruálne účty, finančné transakcie a súvahy sa musia odvodiť z množstva rôznych zdrojov, čo vedie k „štatistickej diskrepancii“ medzi deficitom vypočítaným na základe nefinančných účtov a deficitom vypočítaným na základe finančných účtov.

Nedostatočná koherencia medzi primárnymi účtami verejného sektora a akruálnymi údajmi podľa ESÚ 95 je tiež uznaná v oznámení Komisie Európskemu parlamentu a Rade z 15. apríla

[1] Ú. v. EÚ L 306, 23.11.2011, s. 41.

[2] Nariadenie Rady (ES) č. 2223/96 z 25. júna 1996 o Európskom systéme národných a regionálnych účtov v Spoločenstve (Ú. v. ES L 310, 30.11.1996, s. 1).

2011 s názvom *Snaha o spoľahlivé riadenie kvality európskej štatistiky*[3]. V tomto oznámení sa upriamuje pozornosť na silnú závislosť kvality štatistických informácií na európskej úrovni od primeranosti celého procesu tvorby. Eurostat preto podporuje uplatňovanie systému harmonizovaných účtovných štandardov založených na akruálnom princípe, konzistentného s ESÚ, v prípade všetkých subjektov sektora verejnej správy.

Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS) sú v súčasnosti jediným medzinárodne uznávaným súborom účtovných štandardov pre verejný sektor. Sú založené na medzinárodných štandardoch finančného výkazníctva (*z anglického*: International Financial Reporting Standards – IFRS), ktoré sa bežne uplatňujú v súkromnom sektore a v súčasnosti pozostávajú zo súboru 32 účtovných štandardov založených na akruálnom princípe a jedného štandardu založeného na peňažných tokoch.

Práve v tejto súvislosti sa v článku 16 ods. 3 smernice 2011/85/EÚ vyžaduje posúdenie vhodnosti IPSAS pre členské štáty.

2. ÚVOD

Činnosť orgánov verejnej správy tvorí vo všetkých ekonomikách EÚ významnú časť hrubého domáceho produktu (HDP) a aktíva a pasíva verejnej správy sú významné vo všetkých krajinách EÚ. Preto je dôležité, aby boli účinne spravované a aby sa vlády za ich správu zodpovedali občanom, ich zástupcom, investorom a ďalším zainteresovaným stranám.

Štatistika verejných financií poskytuje informácie o účtoch jednotlivých subsektorov verejnej správy, aby tvorcovia politiky a ostatné zainteresované strany mohli analyzovať finančnú situáciu a fungovanie vlády a dlhodobú udržateľnosť verejných financií. Hlavnými zdrojmi tejto štatistiky sú účtovné záznamy a správy rôznych subjektov verejnej správy, doplnené o finančné informácie. Spoľahlivé finančné účty verejnej správy sú nevyhnutné z hľadiska vypracovania národných účtov, a samozrejme fiškálneho plánovania, koordinácie a dohľadu.

Dva z najdôležitejších ukazovateľov fiškálnej udržateľnosti sú dlh a deficit, ktoré sa v rámci EÚ používajú na monitorovanie súladu s ustanoveniami Paktu stability a rastu. V článku 126 ZFEÚ a Protokole č. 12 o postupe pri nadmernom deficite, ktorý je pripojený k zmluvám, sa uvádza, že pomer plánovaného alebo skutočného štátneho deficitu k HDP v zásade nesmie presahovať 3 %, a pomer štátneho dlhu k HDP v zásade nesmie presahovať 60 %. Komisia tieto obmedzenia vnútroštátnej fiškálnej politiky podrobne monitoruje s cieľom zabezpečiť efektívne fungovanie hospodárskej a menovej únie. Ak členský štát tieto obmedzenia nedodržiava a táto situácia sa považuje za viac ako výnimočnú a dočasnú, môže sa začať postup pri nadmernom deficite. Potom, ako Komisia vydá stanovisko, Rada na návrh Komisie rozhodne, či je deficit nadmerný. Ak áno, stanoví pre daný členský štát odporúčania a časový harmonogram na prijatie nápravných opatrení.

3. PREČO SÚ POTREBNÉ HARMONIZOVANÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY PRE VEREJNÝ SEKTOR ZALOŽENÉ NA AKRUÁLNOM PRINCÍPE

Akruálne účtovníctvo je jediným všeobecne akceptovaným informačným systémom, ktorý poskytuje úplný a spoľahlivý obraz o finančnej a hospodárskej situácii a fungovaní vlády prostredníctvom úplného zaznamenávania aktív a pasív, ako aj príjmov a výdavkov subjektu, počas obdobia, na ktoré sa účty vzťahujú, a vo chvíli, keď sa uzavierajú. V rámci akruálneho účtovníctva sa položky nezaznamenávajú vo chvíli, keď sa uskutočnia hotovostné platby, ale vo chvíli, keď sa vytvára, premieňa alebo zaniká ekonomická hodnota, alebo vo chvíli, keď

[3] KOM(2011) 211 v konečnom znení.

vznikajú, premieňajú sa alebo zanikajú pohľadávky a záväzky. V hotovostnom účtovníctve sa transakcie zaznamenávajú, keď je daná čiastka prijatá alebo zaplatená. Akruálne účtovníctvo je ekonomicky zdravšie ako hotovostné účtovníctvo, a preto je súčasný účtovný rámec na fiškálne monitorovanie v EÚ, ESÚ 95, založený na akruálnom princípe. Používanie akruálneho účtovníctva vo verejnom sektore je okrem toho potrebné na zabránenie určitému prikrášľovaniu, ktoré umožňuje hotovostné účtovníctvo a ktoré spočíva v tom, že platbu možno posunúť dopredu alebo odložiť na neskôr s cieľom zaznamenať ju v období, ktoré si vláda vyberie. Zámerom však nie je akruálnym účtovníctvom zrušiť alebo nahradiť hotovostné účtovníctvo, predovšetkým v prípade, keď sa hotovostné účtovníctvo používa na účely plánovania a kontroly rozpočtu. Akruálne účtovníctvo by sa v skutočnosti malo vnímať ako doplnok, a nie ako alternatíva čisto „hotovostného účtovníctva“. Tým, že akruálne účtovníctvo poskytuje úplný obraz o finančnej a hospodárskej situácii a výsledkoch hospodárenia subjektov, dáva hotovostné účtovníctvo do celkového kontextu.

Prijatie jednotného súboru účtovných štandardov založených na akruálnom princípe na všetkých úrovniach verejnej správy v celej EÚ by prinieslo jednoznačné výhody z hľadiska riadenia a správy verejného sektora. Očakáva sa, že akruálne účtovníctvo na mikroekonomickej úrovni vo verejnom sektore zlepší účinnosť a efektívnosť verejnej správy a uľahčí zabezpečenie likvidity, ktorá je nevyhnutnou podmienkou na udržanie a fungovanie verejnej služby. Tak, ako to je v prípade akejkoľvek inej ekonomickej činnosti, správa a kontrola účinnosti a efektívnosti verejného sektora závisí od riadenia a kontroly jeho ekonomickej a finančnej situácie a od výsledkov jeho hospodárenia. Podvojné akruálne účtovníctvo je jediným všeobecne akceptovaným systémom, ktorý poskytuje potrebné informácie spoľahlivo a včas. Harmonizované účtovníctvo verejnej správy založené na akruálnom princípe okrem toho zlepšuje transparentnosť, zodpovednosť a porovnateľnosť finančného výkazníctva vo verejnom sektore a môže slúžiť na zlepšenie účinnosti a efektívnosti verejného auditu.

3.1. Súčasná situácia, pokiaľ ide o účtovníctvo založené na akruálnom princípe v členských štátoch EÚ

Väčšina členských štátov už zaviedla akruálne účtovníctvo v sektore verejnej správy podľa svojich vnútroštátnych noriem, alebo je v procese jeho zavádzania. Jedenásť členských štátov má zmiešané systémy, t. j. má zavedené rôzne účtovné postupy na rôznych úrovniach verejnej správy[4]. Účtovný rámec a účtovné systémy Európskej komisie, ako aj ďalších inštitúcií a orgánov EÚ, sú založené na akruálnom princípe a inšpirované medzinárodnými účtovnými štandardmi pre verejný sektor. Rovnako je to aj v prípade rôznych ďalších medzinárodných organizácií.

Hoci sa v súčasnosti stále viac (ale nie jednomyseľne) uznáva potreba účtovníctva na akruálnom princípe pre verejnú správu v EÚ a jej členských štátoch, chýba harmonizovaný prístup.

3.2. Účtovný rámec na makroekonomickej úrovni

Európsky systém účtov poskytuje štatistický účtovný rámec na makroekonomickej úrovni pre sektory verejnej správy a neštátne sektory v EÚ a je založený na akruálnom princípe. Údaje o štátnom dlhu a deficite podľa metodiky ESÚ na účely postupu pri nadmernom deficite sú výsledkom konsolidácie jednotlivých účtov subjektov verejnej správy v členských štátoch a sú vymedzené v právnych predpisoch EÚ.

[4] „Prehľad a porovnanie verejného účtovníctva a jeho auditu v 27 členských štátoch“: ‘Overview and comparison of public accounting and auditing in the 27 Member States’

V súvislosti s fiškálnym dohľadom v EÚ a postupom pri nadmernom deficite má Komisia, v súlade s článkom 126 ZFEÚ, úlohu pravidelne posudzovať kvalitu tak aktuálnych údajov oznámených členskými štátmi, ako aj súvisiacich účtov sektora verejnej správy zostavených podľa ESÚ. Nedávne udalosti, najmä prípady neprimeraného finančného výkazníctva niektorých členských štátov, poukázali na to, že systém fiškálnej štatistiky dostatočne neznižuje riziko, že Eurostat dostane údaje podpriemernej kvality. Vplyv hospodárskej a finančnej krízy navyše zvýraznil potrebu posilnenia štruktúry správy ekonomických záležitostí v rámci eurozóny, ako aj celej Európskej únie. Komisia reagovala 29. septembra 2010 prijatím balíka legislatívnych návrhov, tzv. balíka o európskej správe ekonomických záležitostí (nazývaného aj „six-pack"), ktorý Európsky parlament a Rada prijali 16. novembra 2011[5]. Jeho cieľom je rozšíriť a zlepšiť dohľad nad fiškálnymi politikami, makroekonomickými politikami a štrukturálnymi reformami v záujme odstránenia nedostatkov v platných právnych predpisoch. Pre prípad, že členské štáty nebudú dodržiavať právne predpisy, sa plánujú nové mechanizmy presadzovania. Je jasné, že tieto mechanizmy sa musia opierať o kvalitné štatistické informácie, vytvárané na základe stabilných a harmonizovaných účtovných štandardov prispôsobených európskemu verejnému sektoru.

Predpokladom pre vysokú kvalitu údajov o dlhu a deficite na makroekonomickej úrovni účtovníctva založeného na akruálnom princípe je existencia a kvalita porovnateľných a koherentných zdrojových akruálnych údajov (t. j. primárnych účtovných údajov za subjekty verejnej správy) na mikroekonomickej úrovni účtovníctva. Mikroekonomické účtovníctvo vo verejnom sektore členských štátov má mnohé varianty, v dôsledku čoho je ťažké uskutočniť porovnanie tak v rámci členských štátov, ako aj medzi nimi. Súčasný prístup spočívajúci v zosúlaďovaní neharmonizovaných účtovných údajov verejného sektora na mikroekonomickej úrovni na účely postupu pri nadmernom deficite dosahuje hranice svojich možností.

Zdá sa, že jediným účinným spôsobom zostavenia údajov o dlhu a deficite na akruálnom princípe, spĺňajúcich najvyššie normy kvality, v súlade so súčasnými právnymi požiadavkami, sú harmonizované mikroekonomické účtovné systémy pre všetky subjekty verejného sektora (t. j. verejnej správy) vo všetkých členských štátoch EÚ, skombinované s internou kontrolou a externým auditom. To je tiež jedna z hlavných myšlienok smernice 2011/85/EÚ.

3.3. Potreba harmonizácie

Štatistické údaje potrebné na zostavenie makroekonomických štatistík týkajúcich sa verejnej správy, a tiež vo vzťahu k článku 338 ZFEÚ, by sa značne zlepšili, keby všetky subjekty verejnej správy používali harmonizované účtovné štandardy. To by umožnilo, aby sa na prevod účtov jednotlivých subjektov na účty ESÚ používali spoločné preklenovacie tabuľky, čo by značne uľahčilo postupy štatistického overovania.

[5] Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1173/2011 zo 16. novembra 2011 o účinnom presadzovaní rozpočtového dohľadu v eurozóne, Ú. v. EÚ L 306, s. 1; nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1174/2011 zo 16. novembra 2011 o opatreniach na presadzovanie vykonávania nápravy nadmernej makroekonomickej nerovnováhy v rámci eurozóny, Ú. v. EÚ L 306, s. 8; nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1175/2011 zo 16. novembra 2011, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie Rady (ES) č. 1466/97 o posilnení dohľadu nad stavmi rozpočtov a o dohľade nad hospodárskymi politikami a ich koordinácii, Ú. v. EÚ L 306, s. 12; nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1176/2011 zo 16. novembra 2011 o prevencii a náprave makroekonomických nerovnováh, Ú. v. EÚ L 306, s. 25; nariadenie Rady (EÚ) č. 1177/2011 z 8. novembra 2011, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (ES) č. 1467/97 o urýchľovaní a objasňovaní vykonania postupu pri nadmernom schodku (Ú. v. EÚ L 306, s. 33). smernica Rady 2011/85/EÚ z 8. novembra 2011 o požiadavkách na rozpočtové rámce členských štátov, Ú. v. EÚ L 306, s. 41.

Fiškálna transparentnosť je nevyhnutná na účely makroekonomickej stability, ako aj dohľadu a poradenstva v politických otázkach. Harmonizované štandardy pre účtovníctvo vo verejnom sektore by posilnili transparentnosť, porovnateľnosť a nákladovú efektívnosť a poskytli základ pre lepšiu správu vo verejnom sektore. Na makroekonomickej úrovni finančná kríza zdôrazňuje význam včasných a spoľahlivých finančných a fiškálnych údajov a svedčí o dôsledkoch nedostatočne úplného a porovnateľného finančného výkazníctva vo verejnom sektore.

Z dlhodobejšieho hľadiska by sa mohlo uvažovať o zdokonalení hlavných ukazovateľov v rámci postupu pri nadmernom deficite tým, že by sa makroekonomické účtovné výsledky verejného sektora (deficit/dlh) zakladali na oveľa priamejšej konsolidácii jednotných a úplných účtov na mikroekonomickej úrovni. Prijatie integrovaného rámca v oblasti účtovníctva a výkazníctva spolu s niektorými prispôsobeniami konceptom ESÚ 95 by umožnilo odvodiť údaje o dlhu a deficite priamo z uvedených systémov. Mohli by byť založené na skutočných a harmonizovaných účtovných údajoch verejného sektora, ktoré boli podrobené kontrole a auditu, pričom by sa priamo využívali kľúčové ukazovatele, alebo by sa nepriamo vychádzalo z finančných výkazov. To by tiež mohlo pomôcť znížiť čas potrebný na vypracovanie správ o výške deficitu a dlhu.

Vlády sú vo verejnom záujme povinné poskytovať účastníkom trhu – vlastníkom štátnych dlhopisov a potenciálnym investorom, včasné, spoľahlivé a porovnateľné informácie o svojich finančných výsledkoch a situácii, tak, ako spoločnosti kótované na burze majú záväzky voči účastníkom akciového trhu. Tiež je potrebné zabezpečiť minimálnu úroveň porovnateľnosti na medzinárodnej úrovni, a to najmä preto, že vládne dlhopisy medzi sebou súťažia na svetovom finančnom trhu, čo si vyžaduje systém založený na celosvetovo uznávaných všeobecných štandardoch používaných vo verejnom sektore. S odkazom na článok 114 ZFEÚ by harmonizované akruálne účtovníctvo zabezpečilo väčšiu transparentnosť pre riadne fungovanie vnútorného trhu v oblasti finančných služieb, pričom bez takejto transparentnosti existuje nebezpečenstvo, že vlastníci štátnych dlhopisov by vykonávali transakcie bez toho, aby si náležite uvedomili mieru s tým spojeného rizika. To by mohlo viesť k riziku nákazy, ktorá môže byť vážnou prekážkou pre finančnú stabilitu.

Čo platí pre účtovné štandardy v súkromnom sektore, ktoré sú v rámci EÚ harmonizované v prípade spoločností kótovaných na burze, platí i pre subjekty verejnej správy. Harmonizované akruálne účtovníctvo vo verejnom sektore by poskytlo pevnejší základ pre porozumenie ekonomickej situácii a fungovaniu vlád a subjektov verejnej správy na všetkých úrovniach. Nadradenosť akruálneho princípu je nesporná, a to tak s ohľadom na makroekonomické, ako aj mikroekonomické fiškálne monitorovanie. Makroekonomická úroveň je už založená na akruálnom princípe; harmonizované účtovníctvo na akruálnom princípe je však dôležité aj na mikroekonomickej úrovni.

Na úrovni jednotlivých subjektov by akruálny princíp priniesol výhody, pokiaľ ide o transparentnosť a zodpovednosť a tiež kvalitu rozhodovania, pretože dostupné informácie by odrážali všetky relevantné náklady a prínosy porovnateľným spôsobom. Okrem toho, vyhliadka na ďalšiu fiškálnu a rozpočtovú integráciu v rámci EÚ zdôrazňuje potrebu harmonizovaných účtovných štandardov pre verejný sektor, aby bolo možné rozpočtové rozhodnutia na vnútroštátnej úrovni posudzovať na úrovni EÚ. V záujme povinnosti zodpovedať sa a transparentnosti by mali subjekty verejnej správy podávať správy o tom, ako využívajú verejné prostriedky, a o svojom fungovaní v úplnej a porovnateľnej podobe.

3.4. Budúca správa rozpočtovej politiky EÚ

V nedávnej správe Van Rompuya, Barrosa, Junckera a Draghiho „*Smerom k skutočnej hospodárskej a menovej únii*“, sa zdôrazňuje potreba integrovaného rozpočtového rámca a rámca hospodárskej politiky. Uvádza sa v nej napríklad:

„Zdravé vnútroštátne rozpočtové politiky sú základným stavebným prvkom HMÚ

Prioritou pre najbližšiu budúcnosť je dokončiť a uskutočniť nové opatrenia na posilnenie správy ekonomických záležitostí. V niekoľkých uplynulých rokoch boli prijaté (balík šiestich právnych aktov, tzv. „six-pack“) alebo dohodnuté (Zmluva o stabilite, koordinácii a správe v hospodárskej a menovej únii) zásadné zlepšenia rámca pre fiškálne politiky v HMÚ založeného na pravidlách, ktoré sa vo väčšej miere zameriavajú na prevenciu rozpočtovej nerovnováhy, na vývoj dlhu, na lepšie mechanizmy presadzovania a na väčšiu zodpovednosť členských štátov za dodržiavanie pravidiel EÚ. Ďalšie prvky týkajúce sa posilnenia fiškálneho riadenia v eurozóne (tzv. two-pack), pri ktorých legislatívny proces stále prebieha, by mali byť urýchlene finalizované a dôkladne vykonané. Tento nový rámec pre správu ekonomických záležitostí umožní rozsiahlu *ex ante* koordináciu ročných rozpočtov členských štátov eurozóny a posilní sa ním dohľad nad tými, ktorí sa ocitnú vo finančných ťažkostiach.“

Mnohé z hlavných cieľov presadzovaných v smernici Rady 2011/85/EÚ, ako je väčšia transparentnosť a zodpovednosť verejného sektora, ako aj spoľahlivejšia, včasnejšia a lepšie porovnateľná fiškálna štatistika, si vyžadujú spoločný, harmonizovaný a podrobný nástroj v oblasti účtovníctva a výkazníctva.

Táto správa plne podporuje oznámenie Komisie s názvom *Koncepcia pre rozsiahlu a skutočnú hospodársku a menovú úniu – Zahájenie európskej diskusie*[6].

3.5. Potenciálne náklady na harmonizáciu

Je potrebné porovnať potenciálne prínosy a náklady, ktoré by prinieslo zavedenie harmonizovaných účtovných štandardov pre verejnú správu založených na akruálnom princípe v členských štátoch EÚ. Na základe informácií poskytnutých krajinami, ktoré už na akruálne účtovníctvo prešli, je možné náklady, ktoré by členským štátom EÚ mohli v tejto súvislosti vzniknúť, odhadnúť iba veľmi približne, napriek tomu, že tieto náklady budú pravdepodobne značné. Výšku nákladov značne ovplyvňuje rozsah a tempo zavedenia akruálneho účtovníctva, veľkosť a zložitosť sektora verejnej správy, ako aj úplnosť a spoľahlivosť existujúcich systémov. Okrem toho zo skúseností vyplýva, že členské štáty by mohli pri uplatňovaní nových účtovných štandardov považovať za vhodné zmodernizovať svoje systémy správy verejných financií .

Na základe skúseností z krajín, v prípade ktorých sú k dispozícii údaje o nákladoch, možno odhadnúť, že v prípade stredne veľkej krajiny EÚ by možné náklady na prechod z účtovného systému založeného na peňažných tokoch na systém účtovania založeného na akruálnom princípe mohli predstavovať rádovo až 50 miliónov eur, a to iba pre ústrednú vládu bez iných úrovní verejnej správy. Táto suma by napríklad zahŕňala výdavky na zavedenie nových štandardov a súvisiacich centrálnych účtovných nástrojov IT, nie však náklady spojené s úplnou reformou systému finančného výkazníctva. V prípade väčších členských štátov a, napríklad, v prípade štátov so systémami autonómnej regionálnej samosprávy alebo štátov so zložitejšími systémami verejnej správy a v prípade štátov, ktoré zatiaľ nedosiahli pokrok v oblasti účtovníctva na akruálnom princípe, by náklady mohli byť omnoho vyššie, najmä pokiaľ by bol prechod na harmonizovaný akruálny systém spojený s rozsiahlejšími reformami účtovných postupov a postupov finančného výkazníctva. Napríklad náklady na reformy

[6] COM(2012) 777 final.

súvisiace s účtovníctvom na akruálnom princípe a rozpočtové reformy vo Francúzsku v poslednom desaťročí boli odhadnuté na 1 500 miliónov eur. V prípade menšieho členského štátu, ktorý už má zavedené vnútroštátne systémy účtovníctva na akruálnom princípe, by mohli byť náklady nižšie ako 50 miliónov eur. Všetky odhadované náklady spadajú do rozmedzia od 0,02 do 0,1 % HDP. Zavedenie harmonizovaného účtovníctva na akruálnom princípe pre členské štáty by si okrem toho od Európskej komisie vyžadovalo značné investície, pokiaľ ide o jej vedúcu úlohu, odborné znalosti a zdroje.

Malo by sa tiež brať do úvahy, že napriek skutočnosti, že účtovníctvo na akruálnom princípe je zložitejším systémom ako čisté hotovostné účtovníctvo, na základe veľkého množstva rôznych účtovných štandardov, účtovných osnov, postupov účtovania, systémov IT, audítorských štandardov a postupov, ktoré často existujú súčasne, a to dokonca aj v rámci jedného subsektora verejnej správy jedného členského štátu, možno predpokladať, že ich harmonizáciou sa dosiahne zníženie byrokracie a nákladov, ktoré v strednodobom až dlhodobejšom horizonte viac než vykompenzuje očakávané investície. Skutočné a značné očakávané finančné náklady budú okrem toho vyvážené potenciálnymi prínosmi, najmä prínosmi v podobe lepšej správy, zodpovednosti, lepšej správy verejného sektora a transparentnosti potrebnej na riadne fungovanie trhov, čím sa pravdepodobne znížia výnosy vyžadované vlastníkmi štátnych dlhopisov (aj keď to nie je možné merať).

4. MEDZINÁRODNÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY PRE VEREJNÝ SEKTOR (INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS – IPSAS)

Ako už bolo uvedené, IPSAS sú v súčasnosti jediným medzinárodne uznávaným súborom účtovných štandardov pre verejný sektor. Zakladajú sa na myšlienke, že moderná správa verejného sektora, ktorá je v súlade so zásadami hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti, závisí od informačných systémov na správu verejných financií, ktoré poskytujú aktuálne, presné a spoľahlivé informácie o finančnej a ekonomickej situácii a fungovaní vlády, ako by to bolo v prípade akéhokoľvek iného hospodárskeho subjektu.

V súčasnosti sú s IPSAS určitým spôsobom prepojené vnútroštátne účtovné štandardy verejnej správy 15 členských štátov EÚ. Deväť štátov z nich má vnútroštátne štandardy založené na IPSAS alebo v súlade s IPSAS, päť z týchto štátov sa na IPSAS nejakým spôsobom odvoláva a jeden používa IPSAS pre niektoré časti miestnej samosprávy. Napriek tomu, že členské štáty uznávajú veľký význam, ktorý majú štandardy IPSAS, však žiadny z nich nezaviedol IPSAS v plnej miere.

Túto správu sprevádza pracovný dokument útvarov Komisie, v ktorom je zhrnutý systém IPSAS a súčasné systémy členských štátov pre účtovníctvo verejného sektora[7]. Eurostat okrem toho uskutočnil verejnú konzultáciu, ktorá prebehla medzi februárom a májom 2012 a ktorej cieľom bolo zhromaždiť názory na vhodnosť IPSAS, a k dispozícii je takisto zhrnutie prijatých odpovedí[8].

Z názorov, ktoré orgány členských štátov a ďalšie subjekty vyjadrili v rámci verejnej konzultácie, možno vyvodiť dvojaký celkový záver. Na jednej strane sa zdá zrejmé, že IPSAS v ich súčasnej podobe nemožno v členských štátoch EÚ jednoducho zaviesť. Na druhej strane IPSAS nesporne predstavujú referenčný rámec pre potenciálne harmonizované účty verejného sektora na úrovni EÚ. Na jednej strane bude potrebné riešiť tieto otázky:

---

7 Pracovný dokument útvarov Komisie sprevádzajúci dokument *Správa Komisie Rade a Európskemu parlamentu: Smerom k vykonávaniu harmonizovaných účtovných štandardov pre verejný sektor v členských štátoch.*

8 Public consultation — Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses.

- V súčasnej dobe štandardy IPSAS neopisujú dostatočne presne účtovné postupy, ktoré sa majú uplatňovať, pričom niektoré zo štandardov IPSAS ponúkajú možnosť voľby medzi rôznymi alternatívnymi postupmi účtovania, čo by v praxi obmedzovalo harmonizáciu.
- Na súčasnej úrovni vývoja nie je súbor štandardov úplný, pokiaľ ide o pokrytie alebo o praktickú použiteľnosť na niektoré dôležité typy peňažných tokov v rámci verejnej správy, ako sú dane a sociálne dávky, a neberie dostatočne do úvahy konkrétne potreby, charakteristiky a záujmy výkazníctva vo verejnom sektore. Významnou otázkou zostáva schopnosť IPSAS vyriešiť problém konsolidácie účtov na základe vymedzenia verejnej správy, čo je v súčasnosti základnou koncepciou fiškálneho monitorovania v EÚ.
- Tiež sa možno domnievať, že IPSAS v súčasnosti nie sú dostatočne stabilné, keďže sa očakáva, že niektoré štandardy bude po dokončení súčasného projektu zameraného na dokončenie koncepčného rámca IPSAS, ktoré sa očakáva v roku 2014, potrebné aktualizovať.
- Správa IPSAS v súčasne dobe trpí v dôsledku nedostatočného zapojenia účtovných orgánov verejného sektora EÚ. V priebehu roka 2012 bol preskúmaný rámec správy IPSAS s cieľom riešiť otázky, ktoré znepokojovali zainteresované strany. Akákoľvek takáto reforma by mala zabezpečiť zvýšenie nezávislosti procesu stanovovania štandardov pri súčasnom účinnom riešení osobitných potrieb verejného sektora. Okrem toho sa zdá, že rada pre IPSAS nemá v súčasnej dobe dostatok zdrojov na to, aby zabezpečila, že bude môcť s nevyhnutnou rýchlosťou a pružnosťou reagovať na dopyt po nových štandardoch a pokynoch týkajúcich sa otázok, ktoré vyvstali v meniacom sa fiškálnom prostredie, najmä v dôsledku krízy.

Na druhej strane väčšina zainteresovaných strán súhlasí s tým, že IPSAS by boli vhodným referenčným rámcom pre budúci vývoj súboru európskych účtovných štandardov pre verejný sektor, ktoré sú ďalej uvádzané ako „EPSAS“.

5. AKO POKROČIŤ SMEROM K HARMONIZOVANÝM EURÓPSKYM ÚČTOVNÝM ŠTANDARDOM PRE VEREJNÝ SEKTOR (EPSAS)

Konečné rozhodnutie o tom, či prejsť na EPSAS, si vyžaduje prijatie ďalších dôležitých krokov, ktoré nepatria do rozsahu pôsobnosti tejto správy, a preto ich tu nie je možné predpovedať. Nasledujúce odseky však ilustrujú, ako by bolo možné EPSAS uplatňovať, ak by sa príslušné rozhodnutie skutočne prijalo.

Vďaka EPSAS by EÚ mala možnosť vyvinúť vlastné štandardy, ktoré by jej umožnili splniť svoje vlastné požiadavky, a to s potrebnou rýchlosťou. Išlo by o súbor harmonizovaných účtovných štandardov pre verejný sektor založených na akruálnom princípe, prispôsobených špecifickým požiadavkám členských štátov EÚ, ktoré by bolo možné použiť v praxi. Zavedenie EPSAS v celej EÚ by výrazne znížilo zložitosť metód a postupov zostavovania údajov používaných na prevod týchto údajov na takmer harmonizovaný základ a znížilo na minimum riziká, pokiaľ ide o spoľahlivosť údajov oznámených členskými štátmi a zverejnených Eurostatom.

Je možné predpokladať, že prvým krokom by bolo zavedenie správy tohto projektu na úrovni EÚ na účely vyjasnenia koncepčného rámca a s cieľom spoločného účtovníctva pre verejný sektor EÚ. EPSAS by mohli byť spočiatku založené na prijatí súboru kľúčových zásad IPSAS. EPSAS by tiež mohli využívať štandardy IPSAS, ktoré boli spoločne dohodnuté

členskými štátmi. EPSAS by sa však na IPSAS nemali pozerať ako na prekážku rozvoja vlastných štandardov.

Je však potrebné poznamenať, že vypracovanie súboru harmonizovaných účtovných štandardov pre európsky verejný sektor by samé osebe nebolo zárukou včasných a vysoko kvalitných údajov účtovníctva verejného sektora. Museli by byť splnené ďalšie podmienky, ktoré zahŕňajú:

- silnú politickú podporu a spoločnú zodpovednosť za projekt;
- verejnú správu, ktorá je schopná prevádzkovať komplexnejší účtovný systém v každom jednotlivom verejnom subjekte;
- integrované IT systémy pre rozpočet, platby, správu zmlúv, podvojné účtovníctvo, správu faktúr a štatistické výkazníctvo;
- včasné podávanie správ (napr. mesačne) o všetkých hospodárskych udalostiach v integrovanom účtovnom systéme verejných subjektov; a
- dostupnosť ľudských zdrojov a moderných IT technológií;
- účinnú internú kontrolu a externý finančný audit účtovníctva verejného sektora.

V prípade všetkých členských štátov, ale predovšetkým v prípade tých, ktoré v súčasnosti používajú iba hotovostné účtovníctvo, by zavedenie akruálneho účtovníctva EPSAS predstavovalo zásadnú reformu. Možné problémy sa týkajú týchto otázok:

- koncepčných a technických otázok vo vzťahu k účtovníctvu;
- odborných znalostí personálu a poradcov, odbornej prípravy;
- komunikácie s riadiacimi pracovníkmi a osobami s rozhodovacími právomocami a ich vzdelávanie;
- kontakt s audítormi a ich odborná príprava;
- prispôsobenie alebo modernizácia IT systémov; a
- prispôsobenie existujúcich vnútroštátnych regulačných rámcov.

Ak by boli prijaté zásady EPSAS, Komisia by mohla zvážiť poskytovanie pomoci v súvislosti s niektorými z týchto oblastí, napríklad tým, že by sa zúčastňovala na organizácii spoločného využívania vzdelávacích činností a odborných znalostí, alebo tým, že by poskytovala pomoc vládam členských štátov, pokiaľ ide o koncepčné a technické záležitosti, alebo tým, že by sa podieľala na plánovaní reforiem účtovníctva verejného sektora členských štátov a že by ich koordinovala.

V prípade, že by členský štát vykazoval významné a evidentné nedostatky, slabé stránky alebo nezrovnalosti vo svojich informačných systémoch na správu verejných financií, bolo by vhodné zohľadniť ich v plánoch na zavedenie EPSAS, pričom by sa to muselo takisto odrážať v časovom pláne zavádzania.

5.1. Štruktúry EPSAS

V záujme vypracovania a prijatia štandardov EPSAS by bola potrebná silná správa na úrovni EÚ. V rámci systému rozvoja a správy EPSAS by bol vymedzený program rozvoja pre každý štandard, pričom by boli potrebné jasné postupy schvaľovania štandardov. Štruktúra správy EPSAS by musela zahŕňať nevyhnutné úlohy týkajúce sa právnych predpisov, stanovovania štandardov a poskytovania technického a účtovného poradenstva.

Vzhľadom na špecifickosť verejného sektora a dôraz kladený na porovnateľnosť v rámci EÚ by sa štruktúra správy EPSAS mala riadiť modelom použitým Komisiou pri zavádzaní správy IFRS v kontexte EÚ, ale nemala by tento model absolútne nasledovať. V prípadoch, kde je to možné, by sa mala snažiť o využívanie skúseností a odborných znalostí v rámci vnútroštátnych štruktúr správy účtovníctva verejného sektora v členských štátoch.

EPSAS by však mali vytvoriť a udržovať úzke väzby s radou pre IPSAS, aby mohli získané informácie zohľadniť vo svojom programe a rozhodovacích procesoch, a tiež preto, že v niektorých prípadoch môže byť potrebné, aby sa štandardy EPSAS líšili od štandardov IPSAS. Vzhľadom na to, že od subjektov pod kontrolou vlády sa už môže považovať vykazovanie údajov na základe IFRS alebo podľa vnútroštátnych obchodných účtovných štandardov, je dôležité, aby sa nevytvárali zbytočné rozdiely medzi EPSAS a IPSAS a medzi EPSAS a IFRS.

EPSAS by sa tiež mali vypracovávať s cieľom minimalizovať rozdiely oproti ESÚ, aby bolo možné v konečnom dôsledku ponúknuť perspektívu úplných a integrovaných systémov uplatniteľných na mikroekonomickej a makroekonomickej úrovni.

5.2. Prijatie EPSAS

Vypracovanie, schválenie a vykonávanie EPSAS by muselo byť postupným procesom, ktorý sa odohral v priebehu určitého obdobia. EPSAS by boli zavádzané postupne v priebehu stredne dlhého obdobia, pričom by sa najprv zamerali na účtovné otázky, pri ktorých je harmonizácia najdôležitejšia, ako sú príjmy a výdavky – dane a sociálne dávky, pasíva a finančné aktíva – a v neskoršom štádiu tiež na nefinančné aktíva atď.

Postup by mal byť selektívny a mal by zohľadňovať najmä perspektívu malých a stredných subjektov a aspekt významnosti. V rámci stratégie by bolo potrebné vymedziť priority, stanoviť najdôležitejšie lehoty a teda navrhnúť konkrétny akčný plán. Aby sa projekt na zavedenie EPSAS urýchlil, Komisia by v spolupráci s členskými štátmi vypracovala návrh dohodnutého súboru základných európskych účtovných zásad pre verejný sektor s cieľom začleniť ich do návrhu rámcového nariadenia. Rámcové nariadenie by malo takisto stanoviť systém správy EPSAS a postup na vypracovávanie špecifických štandardov EPSAS.

S cieľom zabezpečiť vhodné zavedenie na vnútroštátnej úrovni by bol podrobný obsah každého štandardu EPSAS vypracovaný s pomocou členských štátov, aby sa zohľadnili tieto požiadavky:

- účtovníctvo založené na akruálnom princípe;
- podvojné účtovníctvo;
- medzinárodne harmonizované finančné výkazníctvo;
- zohľadnenie zlučiteľnosti so zásadami ESÚ;

5.3. Aký by mohol byť prvý súbor EPSAS?

Prvým prvkom by mohol byť návrh rámcového nariadenia, v ktorom sa vyžaduje uplatňovanie akruálneho princípu.

Subjekt zaoberajúci sa stanovovaním štandardov EPSAS by potom mohol klasifikovať 32 účtovných štandardov IPSAS založených na akruálnom princípe do troch kategórií:

- štandardy, ktoré by mohli byť zavedené s drobnými alebo žiadnymi úpravami;

- štandardy, ktoré si vyžadujú úpravu, alebo pri ktorých by bol potrebný selektívny prístup; a
- štandardy, ktoré je v záujme zavedenia potrebné zmeniť.

Členské štáty by boli vyzvané, aby prijali plán zavádzania pre všetky subsektory verejnej správy. Napríklad základný súbor EPSAS by mal byť uplatniteľný na všetky verejné subjekty a mal by, s prihliadnutím na významnosť, pokrývať značnú časť výdavkov sektora verejnej správy v členských štátoch.

6. Ďalší postup

Komisia sa domnieva, že pred rozhodnutím o skutočnom projekte vytvorenia EPSAS a jeho zavedením v členských štátoch sú potrebné niektoré ďalšie prípravné opatrenia. Stále je potrebné vyriešiť niekoľko dôležitých otázok týkajúcich sa problémov spadajúcich mimo rámca tejto správy, ako napríklad vytvorenie rámca EPSAS a stanovenie prvého súboru základných štandardov EPSAS, ako aj plánovanie zavádzania. Komisia by okrem toho potrebovala opísať potrebné míľniky budúceho projektu a zohľadniť posúdenie vplyvu. Rozhodnutie možno uskutočniť iba na základe prieskumu výhod a nevýhod a pravdepodobných nákladov a prínosov, uskutočneného *ex ante*.

Po prijatí takéhoto rozhodnutia: na základe skúseností krajín, ktoré v nedávnych rokoch zaviedli účtovné systémy pre verejný sektor založené na akruálnom princípe, by bol proces zavádzania postupný. Mal by byť stanovený po starostlivom posúdení východiskovej pozície každého členského štátu, napríklad v súvislosti so stavom rozvoja jeho existujúcich vnútroštátnych účtovných štandardov a dostupnosťou súvahových údajov. V niektorých členských štátoch by mohlo byť najvhodnejšie, aby sa zavádzanie začalo na vnútroštátnej úrovni a až neskôr pokračovalo na regionálnej a miestnej úrovni. Rovnako možno očakávať, že rozsah zavedenia by bol v prípade menších subjektov obmedzený alebo aspoň že by väčšie subjekty dostali s prihliadnutím na ich významnosť prioritu.

Postup by sa mohol uskutočniť v troch fázach:

(1) Prípravná fáza s cieľom získať viac informácií a názorov a vypracovať akčný plán. Táto fáza by začala v roku 2013 a zahŕňala by ďalšie konzultácie, konferenciu na vysokej úrovni a prípravu ďalších podrobnejších návrhov;

(2) Fáza s cieľom vypracovať a zaviesť praktické opatrenia, ktorými by sa riešili otázky ako financie, správa, možné synergie a obavy menších subjektov verejnej správy. Táto fáza by mala byť zavŕšená uverejnením návrhu rámcového nariadenia. Rámcové nariadenie by si vyžadovalo uplatňovanie akruálneho princípu a stanovilo by plány na postupný ďalší rozvoj špecifických účtovných štandardov; a

(3) Fáza zavádzania: postup zavádzania by mal byť postupný a mal by poskytnúť viac času, ak sa existujúce účtovné štandardy členského štátu od EPSAS v podstatnej miere líšia, hoci by sa počítalo s tým, že zavedenie by sa malo vo všetkých členských štátoch dosiahnuť v strednodobom horizonte.

Navrhovaná stratégia spočíva vo vyváženom prístupe, ktorý stavia na doterajších úspechoch a zabezpečuje, aby Európsky štatistický systém mohol fungovať samostatne, ale stále v úzkej spolupráci so svojimi hlavnými poskytovateľmi údajov a inštitucionálnymi používateľmi. Tiež je dôležité zdôrazniť, že EPSAS by nemali viesť k ďalším byrokratickým požiadavkám, zvýšenej administratívnej záťaži respondentov alebo oneskoreniam v tvorbe štatistiky.

Komisia bude ďalej rozvíjať stratégiu načrtnutú v tejto správe s ohľadom na rozpočtové obmedzenia a v súlade so záväzkami, ktoré jej vyplývajú zo zmlúv.

Vzhľadom na množstvo riešených problémov je potrebné dosiahnuť rýchly pokrok, a pritom konzultovať s hlavnými zainteresovanými stranami, aj pokiaľ ide o oblasti, v ktorých sú potrebné legislatívne iniciatívy. V ďalších krokoch, ktoré začnú v roku 2013, sa zohľadní posúdenie vplyvu, pričom tieto kroky budú zahŕňať akčný plán podrobnejšie stanovujúci kroky, ktoré treba uskutočniť, vrátane legislatívnych iniciatív, s cieľom dosiahnuť harmonizované účtovné štandardy pre verejný sektor v celej Únii.