

# Uplatnění akruálního principu v účetnictví subjektů soukromého a veřejného sektoru

Renáta Myšková

Univerzita Pardubice

*This article describes the accrual principle and accrual basis. It is significant for acquiring of true information in the accounting. The contribution discusses the problem of the application of the accrual principle in the firms and in the public sector.*

## Úvod

Hodnověrnost, objektivnost a srozumitelnost účetních informací – to jsou společné požadavky všech uživatelů účetnictví. Důvod je jednoduchý: tyto informace jsou využívány pro řízení podniků, institucí, ale i obcí, ministerstev nebo státu. Cílem tohoto příspěvku je seznámit čtenáře s akruálním principem, který významně napomáhá splnění uvedených požadavků, a současně popsat problematiku jeho aplikace v oblasti nejen podnikatelských subjektů, ale zejména ve veřejném sektoru.

## Akruální princip

Akruální princip lze definovat jako požadavek, aby se hospodářské operace vykazovaly v období, jehož se časově i věcně týkají – tedy nikoli v období, kdy došlo k výdaji nebo k příjmu peněžních prostředků. Tato zásada je jedním<sup>1</sup> ze základů výkaznictví v České republice, a to ve shodě s mezinárodními účetními standardy, které stanovují: důsledky transakcí nebo jiných událostí se v účetnictví uznávají v době, kdy se uskutečnily, nikoli až v době, kdy za ně byla přijata nebo uhrazena ekvivalentní částka peněz. Důvodem pro tento požadavek jsou účinky jednotlivých transakcí na peněžní toky:

- některé transakce nezpůsobují reálný pohyb peněz,
- jiné transakce jsou spojeny s nárůstem nebo poklesem peněžních toků, které se uskuteční v okamžiku transakce,
- další transakce sice mají dopad na výši peněžních prostředků, ovšem peněžní tok se uskuteční později.

Aplikace akruálního principu spočívá v uvedení nákladů a výnosů účetního období do vzájemné věcné shody a do časové souvislosti s vykazovaným obdobím – to znamená, že veškeré transakce je nutné časově rozlišovat ve vztahu k obdobím.

## Uplatňování akruálního principu v účetnictví soukromého ziskového sektoru

Zaměříme-li se na soukromý sektor, a to na podnikatelské subjekty (které provozující svou činnost za účelem dosažení zisku a které jsou účetními jednotkami [6]), lze říci, že akruální princip spočívá v samotných základech zjišťování hospodářského výsledku. Výkaz zisků a ztrát (který je sestavován na akruální bázi a zahrnuje náklady a výnosy věcně související s běžným obdobím) poskytuje informace nejen o dosaženém hospodářském výsledku, ale také o závazcích, které bude ekonomický subjekt hradit v budoucnosti, a o očekávaných budoucích příjmech peněžních prostředků. Navíc je důležitá návaznost výnosů a nákladů na výši aktiv

---

<sup>1</sup> Druhou základní zásadou je předpoklad trvání podniku (organizace) i v dohledné budoucnosti. Z této zásady vyplývá volba oceňovacího principu uplatňovaného v ČR, a to principu historických cen.

a pasiv (zaznamenaných v rozvaze ekonomického subjektu). Výnosy jsou spojeny s přírůstky aktiv, případně se snížením závazků; náklady snižují hodnotu aktiv nebo zvyšují závazky.

Na základě výše uvedeného lze proto tvrdit, že transakce, které nastanou v budoucnu, ovšem věcně souvisejí s vykazovaným obdobím, je nutné v účetních výkazech předjímat – a toto slovo významově odpovídá pojmu accrual.

Tak se ve výkazech promítají:

- akuální aktiva, která vyjadřují akuální pohledávky, a současně akuální výnosy,
- akuální pasiva, tedy akuální závazky, a současně akuální náklady.

Vzhledem k harmonizaci účetnictví je důležité podotknout, že v účetnictví založeném na akuálním principu jsou výnosy zahrnuty ve výkazu zisků a ztrát pouze tehdy, splňují-li vymezená kritéria pro uznání výnosu<sup>2</sup>. Rovněž vymezení nákladů a jejich zahrnutí je nutné věnovat dostatečnou pozornost.

Aplikace akuálního principu je dále spojena s vytvářením rezerv - důvodem je skutečnost, že mají povahu akuálních závazků, budoucích výdajů. Na budoucích výdajích se podílí běžné období tím, že odpovídající část budoucích výdajů zahrne do výsledovky.

### **Uplatňování akuálního principu ve veřejném sektoru**

V současné době je věnována velká pozornost procesu vývoje účetnictví (a rozpočtování) ve veřejném sektoru, a to se zohledněním specifík této oblasti. Analýza tohoto vývoje je doplňována poznatky vyplývajícími ze zkušenosti různých států týkajícími se aplikace nových metod a principů účtování v praxi.

Je možné konstatovat, že byly nalezeny důvody pro zavedení akuálního principu v účetnictví organizací veřejného sektoru, ovšem je nezbytné brát v úvahu i problematiku "specifických" aktiv, která se až na výjimky nevyskytují v soukromém sektoru a zpravidla patří výhradně do vlastnictví státu. Akuální princip by měl být zohledněn i v rozpočtování, ovšem právě tato oblast je předmětem sporů a možné varianty jsou diskutovány odborníky po celém světě.

V členských státech OECD byl v oblasti veřejných financí tradičně používán peněžní základ vedení účetnictví a rozpočtování, ovšem v poslední době dochází k přechodu od peněžního principu k akuálnímu - téměř polovina členských států OECD používá akuální princip na různých stupních jeho vývoje [7]. Podstatně širší uplatnění akuálního principu je patrné ve vedení účetnictví a v účetním výkaznictví než v rozpočtování.

Hlavní důvody, proč tomu tak je, lze vymežit takto:

- obava, že existuje riziko porušení rozpočtové kázně. Je nutné, aby výdaje státních peněžních prostředků odpovídaly příjmům vykázaným v rozpočtu - a toto zajistí pouze peněžní základ sestavování rozpočtu,
- v legislativních normách jsou ustanovení zabraňující uplatnění akuálního principu v rozpočtování.

Pod pojmy cash báze (peněžní základ) a akuální báze se rozumějí dva základní principy vedení účetnictví a sestavování rozpočtů ve světě. Akuální účetnictví má však podle prof. Chana z University of Illinois ještě několik modifikací (stupňů), které uvádí tab. č. 1.

---

<sup>2</sup> Blíže viz IAS 18

Tab. č. 1: Stupně akruálního účetnictví

1. stupeň	neexistence akruálního účetnictví
2. stupeň	slabé akruální účetnictví (mild accrual)
3. stupeň	mírné akruální účetnictví (moderate accrual)
4. stupeň	silné akruální účetnictví (strong accrual)
5. stupeň	supersilné akruální účetnictví (super-strong accrual)
6. stupeň	radikální akruální účetnictví (radical accrual)

Zdroj: [1]

Jednotlivé stupně akruálního účetnictví se liší ve vymezení položek zahrnovaných do výnosů a nákladů a do aktiv a pasiv. Volba stupně vychází z podmínky: výhody ze zavedení jsou větší než náklady na zavedení. Obecně se za nejvhodnější stupeň označuje druhý – mírné akruální účetnictví (moderate accrual). Ve stupni "mírné akruální účetnictví" jsou na straně aktiv zahrnuty i pohledávky státu vůči ostatním, přeměnitelné na hotovost v době delší než jeden rok. Do pasiv jsou zahrnovány i dlouhodobé závazky státu a nepřímé závazky státu.

### **Akruální princip a reformy ve veřejném sektoru**

Cílem přechodu na akruální účetnictví na úrovni státního rozpočtu je poskytnout pravdivý obraz o vládních výdajích – a tím je učinit průhlednějšími. Bez povšimnutí by neměl zůstat ani další argument: hodnověrnost takto získaných informací napomáhá k lepším politickým (konkrétněji vládním) rozhodnutím. Samozřejmě, že na druhé straně vykazování dluhů, státních záruk a dalších závazků na akruálním principu vyžaduje věnovat větší pozornost riziku nedodržení těchto závazků, ovšem cílem této změny je i zabezpečit zodpovědnost řídicích pracovníků za celkové výsledky (celkové náklady související s výsledky práce). Tohoto cíle je v zemích, které již přijaly akruální princip v účetnictví a rozpočtnictví, dosahováno – přestože se snížila kontrola na vstupu. Bylo konstatováno, že zaznamenání celkových nákladů na určitý proces podporuje růst efektivnosti rozhodnutí přijímaných řídicími pracovníky - a to rovněž ve veřejném sektoru.

Problémem, který se v souvislosti se zavedením akruálního principu objevuje, je stanovení okamžiku, kdy realizovat tuto změnu. Důvodů je několik:

- specifická aktiva, která se neobjevují v soukromém sektoru (kulturní dědictví, infrastruktura, vojenský potenciál atd).,
- stanovení vhodné účetní metody pro ocenění majetku,
- potřeba legislativních změn v souvislosti s uplatňováním mezinárodních účetních standardů nebo národních standardů.

Dva z výše uvedených důvodů se prolínají v problematice ocenění specifických složek státního majetku. Jak ocenit např. kulturní dědictví?

Již definovat, co je kulturní dědictví z hlediska aktiv, je velmi složité. Jedná se zejména o historické budovy, archeologické nálezy, muzea, galerie, muzejní sbírky atd. Specifickou vlastností je velmi dlouhý životní cyklus – navíc jejich hodnota neklesá, ovšem musí být vynaloženy značné náklady na jejich opravy a udržování. Hodnota těchto aktiv v průběhu času fakticky vzrůstá. V případě historických budov dochází i k jejich využití jako objektů

pro vládní účely (kanceláře a reprezentační prostory) – jedná se potom o provozní budovu nebo o kulturní objekt? Tento problém je obvykle řešen imaginárním rozdělením budovy na část zajišťující provoz a část historickou, ovšem otázku, zda zvolit ocenění historickou hodnotou nebo reálnou hodnotou, nelze jednoznačně zodpovědět. Na základě zkušeností ze zemí OECD lze ovšem konstatovat, že varianta oceňování těchto aktiv nemá výraznější dopad na státní finance.

Neméně důležitým druhem aktiv veřejného sektoru je infrastruktura. Její podstatnou část tvoří dálnice a jiné dopravní komunikace, vyznačující se vysokou cenou a dlouhou životností, takže je problematické určit časový horizont opotřeбен a stanovit odpovídající odpisový plán. Navíc je v případě starých silnic velmi složité odhadnout původní pořizovací náklady, takže při pokusech ocenit je historickou hodnotou nelze vymezit vlastní investiční náklady a odděleně náklady na udržování. Právě v případě infrastruktury má výběr metody oceňování podstatný vliv na cenu tohoto aktiva.

Také ocenění vojenského potenciálu má svá úskalí. V tomto případě je rozhodující přesná definice těchto aktiv. Často jsou vojenská aktiva členěna na aktiva pro všeobecné použití a na tzv. specifická vojenská aktiva. U specifických vojenských aktiv se předpokládá, že mohou být při konfliktu zničena nebo ponechána na nepřátelském území. Lze najít dva přístupy k ocenění těchto aktiv: podle prvního se proto tato specifická vojenská aktiva nekapitalizují a neodpisují, ale vykazují se rovnou v nákladech. Druhý přístup vyžaduje kapitalizaci a odpisování veškerého vojenského majetku, ovšem s možností jednorázového odpisu zničeného specifického vojenského majetku formou mimořádné opravné položky. Výhodou tohoto přístupu je, že veškerý majetek je jednoznačně zařazen – vyhýbáme se tak problémům se zařazováním diskutabilních druhů vojenského potenciálu.

Výše popsané problémy jsou aktuální i pro Českou republiku.

## **Závěr**

Významnost aktuálního principu je neoddiskutovatelná a jeho aplikace vyžadovaná mezinárodními účetními standardy je zakotvena i v základní právní normě upravující účetnictví v České republice – v zákoně č. 563/1991Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Rovněž prováděcí předpisy a české účetní standardy (ČÚS) tento princip respektují, a to zejména v oblasti účetnictví pro podnikatelské subjekty. Důkazem jsou např. vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění (§ 19) nebo ČÚS pro podnikatele č. 017 Zúčtovací vztahy (odst. 3.11) [2].

V oblasti veřejného sektoru je situace poněkud složitější. Prováděcí předpisy (tj. vyhlášky č. 504/2002 Sb. a č. 505/2002 Sb. [3],[4]) a české účetní standardy upravující účetnictví neziskových organizací, organizačních složek státu, samosprávných územních celků a příspěvkových organizací obsahují ustanovení aplikující aktuální princip, ovšem na úrovni státu není aktuální princip dostatečně aplikován. Jedním z důvodů je i výše popsaný problém volby metody oceňování státního majetku.

## **Literatura:**

- [1] Červený P. Pět stupňů aktuálního účetnictví pro státní (veřejný) sektor. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí. 2002, 2, str. 15-16 ISSN 1213-3493
- [2] Český účetní standard pro podnikatele č. 017 Zúčtovací vztahy

- [3] Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [4] Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů
- [5] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [6] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [7] [www.oecd.com](http://www.oecd.com)

**Kontaktní adresa:**

Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.  
Ústav ekonomiky a managementu, Fakulta ekonomicko-správní  
Univerzita Pardubice  
Studentská 84  
532 10 Pardubice  
e-mail:renata.myskova@upce.cz  
t el. 466 036 175

**Recenzovala:** Ing. Libuše Zákřavská, Ph.D., Ústav ekonomiky a managementu,  
Fakulta ekonomicko-správní, Univerzita Pardubice