

Požiadavky na finančné vykazovanie subjektov verejného sektora

Marianna Kicová¹

Abstrakt

Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC) prostredníctvom Rady pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSASB) sa usiluje zlepšiť kvalitu a porovnateľnosť finančného vykazovania vo verejnom sektore. IPSASB stanovila požiadavky na finančné vykazovanie vo verejnom sektore v Konceptnom rámci pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecné účely. Príspevok sa zaoberá požiadavkami, ktoré sa uplatňujú pri príprave a prezentácii finančných výkazov subjektov verejného sektora určených na všeobecné účely (výkazy GPFR). Jedná sa o základné charakteristiky finančného vykazovania vo verejnom sektore (ciele finančného vykazovania vo verejnom sektore, vymedzenie vykazujúceho subjektu, používatelia informácií z výkazov GPFR), kvalitatívne charakteristiky, ktoré musia spĺňať informácie vo výkazoch GPFR, vymedzenie, kritériá pre vykázanie a oceňovanie zložiek účtovnej závierky a prezentovanie informácií vo výkazoch GPFR. Uplatňovanie stanovených požiadaviek na finančné vykazovanie vo verejnom sektore umožňuje zabezpečiť transparentnosť finančného vykazovania subjektov verejného sektora. Výkazy GPFR pripravené v súlade s požiadavkami Konceptného rámca poskytujú transparentné informácie, ktoré sú užitočné pre používateľov za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.

Kľúčové slová

Verejný sektor, finančné vykazovanie, oceňovanie, konceptný rámec

Abstract

The International Federation of Accountants (IFAC) through the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) seeks to improve the quality and comparability of financial reporting in the public sector. The IPSASB established requirements for financial reporting in the public sector in the Conceptual Framework for general purpose financial reporting. The article deals with requirements that are to be applied to the preparation and presentation of general purpose financial reports of public sector entities (GPFRs). These are the common features of general purpose financial reporting in the public sector (the objectives of general purpose financial reporting, definition of the reporting entity, users of the GPFRs), qualitative characteristics of information in the GPFRs, definition, recognition criteria and measurement of elements in the financial statements and presentation in the GPFRs. The application of defined requirements provides transparency of financial reporting by public sector entities. GPFRs prepared in accordance with the Conceptual Framework requirements provide transparent information that is useful for accountability and decision-making purposes.

Key words

Public Sector, Financial Reporting, Measurement, Conceptual Framework

JEL classification

M40, M41, H83

¹ Ing. Marianna Kicová, PhD., Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, marianna.kicova@euba.sk.

1 Úvod

Globalizácia predstavuje proces, v dôsledku ktorého stále viac od seba závisia trhy rôznych krajín. Globalizácia vyžaduje odbúravanie hraníc nielen v ekonomickom, politickom a spoločenskom prostredí, ale vyžaduje aj voľný tok ekonomických informácií. Keďže základným zdrojom ekonomických informácií je práve účtovníctvo, jeho harmonizácia predstavuje významnú súčasť ekonomickej globalizácie. Harmonizácia účtovníctva predstavuje proces zblížovania účtovných zásad, metód, pravidiel účtovania, ale predovšetkým obsahu účtovnej závierky tak, aby bola porovnateľná a zrozumiteľná pre používateľa v ktoromkoľvek štáte.

Významnou súčasťou harmonizácie a regulácie účtovníctva je od roku 2000 aj účtovníctvo verejného sektora (Kovalčíková & Kordošová, 2004). V rámci harmonizácie vydáva Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSASB) súbor odporúčaných účtovných štandardov pre subjekty verejného sektora, označované ako Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (International Public Sector Accounting Standards – IPSASs). Uplatňovanie štandardov IPSAS pomáha skvalitniť finančné riadenie, zvýšiť zodpovednosť vo verejnom sektore, zlepšiť kvalitu a porovnateľnosť finančného vykazovania na celom svete.

Rozhodujúcim krokom pri harmonizácii účtovníctva verejného sektora bolo vydanie Konceptného rámca pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecné účely. Konceptný rámec predstavuje zásadný dokument, ktorý definuje a vysvetľuje kľúčové charakteristiky subjektov verejného sektora. Obsahuje spôsoby, ktoré majú byť použité pri tvorbe štandardov IPSAS a odporúčané princípy, ktoré majú byť aplikované pri zostavovaní finančných výkazov určených na všeobecné účely. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor od roku 2006 pracovala na projekte vývoja Konceptného rámca, ktorý bol rozdelený do štyroch fáz:

- Fáza 1 – Vývoj Konceptného rámca (History of the Conceptual Framework),
- Fáza 2 – Vymedzenie a kritériá pre vykázanie položiek v účtovnej závierke (Elements and Recognition in Financial Statements),
- Fáza 3 – Oceňovanie majetku a záväzkov v účtovnej závierke (Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements),
- Fáza 4 – Prezentovanie informácií vo finančných výkazoch určených na všeobecné účely (The Presentation of Information in General Purpose Financial Reports).

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

Fáza 1 – Vývoj Konceptného rámca obsahuje štyri oblasti, ktoré sú rozdelené do štyroch kapitol:

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

Postavenie a právomoc Konceptného rámca je vymedzená ustanovením spôsobov, ktoré sú základom pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecné účely zostavené na základe aktuálneho princípu účtovníctva. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor používa tieto spôsoby pri vyvíjaní štandardov IPSAS a Odporúčaných praktických návodov (RPG), ktoré sa vzťahujú na prípravu a prezentáciu finančných výkazov subjektov verejného sektora určených na všeobecné účely (ďalej len „výkazy GPF“).

Koncepčný rámec poskytuje návod na riešenie problémov súvisiacich s finančným vykazovaním, ktoré nie sú riešené v štandardoch IPSAS alebo v Odporúčaných praktických návodoch. V takýchto prípadoch sa môže subjekt verejného sektora pripravujúci výkazy GPFR odvolať na ustanovenia Koncepčného rámca a zväžiť použiteľnosť definícií, kritérií pre vykázanie, princípov oceňovania a ďalších ustanovení uvedených v Koncepčnom rámci.

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

Problematika požiadaviek na finančné vykazovanie subjektov verejného sektora je skúmaná z dôvodu jej aktuálnosti a dynamického vývoja. Táto problematika nebola komplexne riešená do roku 2014, pretože neexistoval koncepčný rámec pre finančné vykazovanie vo verejnom sektore. Informácie o skúmanej problematike sú čerpané z aktuálnej literatúry publikovanej v roku 2018, ktorá je v anglickom jazyku. Uvedenou problematikou sa zaoberá najmä Koncepčný rámec pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určený na všeobecné účely vydaný v roku 2014 (IFAC, 2014) a ustanovenia príslušných štandardov IPSAS uvedené v Príručke medzinárodných účtovných vyhlásení pre verejný sektor, ktorá bola zverejnená v roku 2018 na internetovej stránke IFAC a rozdelená do dvoch zväzkov (IFAC, 2017a) a (IFAC, 2017b). Podkladom pre spracovanie príspevku sú informácie z literárnych zdrojov (knihy, časopisy, zborníky z konferencií), ako aj poznatky z vedecko-výskumnej činnosti, konkrétne monografia týkajúca sa medzinárodnej harmonizácie finančného vykazovania vo verejnom sektore (Kršková, 2011) a články vo vedeckých časopisoch a zborníkoch z konferencií (Kicová, 2006), (Kicová, 2007), (Kovalčíková & Kordošová, 2004), (Kršková & Pakšiová, 2014), (Kršková & Pakšiová, 2015a), (Kršková & Pakšiová, 2015b), (Kršková, 2016), (Moscalu, 2011), (Pakšiová & Kubaščíková & Kršková, 2015), (Pakšiová & Kršková, 2014). Získané poznatky tvoria základ pre spracovanie príspevku a vyvodenie záverov.

Cieľom tohto príspevku je ucelene spracovať poznatky o požiadavkách na finančné vykazovanie subjektov verejného sektora v medzinárodnom kontexte, konkrétne o základných charakteristikách finančného vykazovania vo verejnom sektore (ciele finančného vykazovania vo verejnom sektore, vymedzenie vykazujúceho subjektu, používateľa informácií z výkazov GPFR), o kvalitatívnych charakteristikách, ktoré musia spĺňať informácie vykazované vo výkazoch GPFR, o vymedzení, kritériách pre vykázanie a oceňovaní zložiek účtovnej závierky a o prezentovaní informácií vo výkazoch GPFR.

Pri vedeckom skúmaní danej problematiky je aplikovaná gnozeológia ako základná metóda skúmania. Ďalej sa používajú štandardné vedecké metódy skúmania, ako je selekcia, analýza a syntéza, ktoré predstavujú základný metodický prístup k spracovaniu skúmanej problematiky. Na základe použitia kombinácie daných vedeckých metód skúmania je vytvorená nová, vyššia úroveň vedomostí v skúmanej oblasti. Za účelom pochopenia a vysvetlenia základných charakteristík finančného vykazovania vo verejnom sektore (ciele finančného vykazovania vo verejnom sektore, vymedzenie vykazujúceho subjektu, používateľa informácií z výkazov GPFR), kvalitatívnych charakteristík, ktoré musia spĺňať informácie vykazované vo výkazoch GPFR, vymedzenia, kritérií pre vykázanie a oceňovania zložiek účtovnej závierky a prezentovania informácií vo výkazoch GPFR sa aplikujú induktívno-deduktívne a analyticko-syntetické vedecké metódy skúmania. Vedeckým prínosom skúmania danej problematiky je

ucelený súbor poznatkov o požiadavkách na finančné vykazovanie subjektov verejného sektora v medzinárodnom kontexte.

V nasledujúcich kapitolách sú podrobne spracované poznatky týkajúce sa požiadaviek pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecné účely v medzinárodnom kontexte, konkrétne základné charakteristiky finančného vykazovania vo verejnom sektore (ciele finančného vykazovania vo verejnom sektore, vymedzenie vykazujúceho subjektu, používateľa informácií z výkazov GPFR), kvalitatívne charakteristiky, ktoré musia spĺňať informácie vykazované vo výkazoch GPFR, vymedzenie, kritériá pre vykazovanie a oceňovanie zložiek účtovnej závierky a prezentovanie informácií vo výkazoch GPFR.

2 Základné charakteristiky finančného vykazovania určeného na všeobecné účely

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

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

Kľúčové vlastnosti vykazujúceho subjektu verejného sektora sú (IFAC, 2017a):

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

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

Vlády a ostatné subjekty verejného sektora získavajú prostriedky od daňovníkov, darcov, veriteľov a ďalších poskytovateľov zdrojov, ktoré používajú pri poskytovaní služieb občanom a ďalším príjemcom služieb. Tieto subjekty sú zodpovedné za riadenie a využívanie prostriedkov, ktoré poskytujú formou zdrojov a súčasne závisia od použitia týchto zdrojov subjektom verejného sektora, ktorý im poskytuje služby. Subjekty, ktorí poskytujú zdroje a prijímajú služby, tiež požadujú informácie ako podklad pre prijímanie rozhodnutí. V dôsledku toho sú výkazy GPFR subjektov verejného sektora vyvíjané predovšetkým z toho dôvodu, aby reagovali na informačné potreby príjemcov služieb a poskytovateľov zdrojov, ktorí nemajú právomoc požadovať, aby subjekt verejného sektora zverejnil informácie, ktoré potrebujú za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí. Zákonodarcovia a členovia parlamentu sú takisto primárnymi používateľmi výkazov GPFR a používajú ich v prípade, keď konajú ako zástupcovia záujmov príjemcov služieb a poskytovateľov zdrojov. Z toho dôvodu je v Konceptnom rámci uvedené, že primárnymi používateľmi výkazov GPFR sú príjemcovia služieb a ich zástupcovia a poskytovatelia zdrojov a ich zástupcovia.

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

Príjemcovia služieb a poskytovatelia zdrojov potrebujú informácie na posúdenie týchto skutočností (IFAC, 2017a):

- výnosnosti subjektu v priebehu vykazovaného obdobia, napríklad plnenie poskytovania služieb a ďalších prevádzkových a finančných cieľov, zodpovednosť za riadenie zdrojov,
- likvidity a solventnosti subjektu, napríklad schopnosť plniť existujúce záväzky a schopnosť plniť záväzky v dlhodobom časovom horizonte,
- udržateľnosti poskytovania služieb subjektom a iných činností subjektu v dlhodobom časovom horizonte, vrátane zmien v dôsledku týchto činností v priebehu účtovného obdobia, napríklad schopnosť subjektu pokračovať vo financovaní svojich činností a plniť svoje operatívne ciele do budúcnosti (jeho finančná schopnosť) a fyzické alebo iné zdroje, ktoré sú v súčasnosti k dispozícii na podporu poskytovania služieb subjektom v budúcich obdobiach (jeho prevádzková schopnosť), a
- schopnosti subjektu prispôbiť sa meniacim sa okolnostiam, akými sú zmeny v demografickej štruktúre alebo zmeny domácich alebo globálnych ekonomických podmienok, ktoré majú vplyv na charakter alebo zloženie činností, ktoré subjekt prevádzkuje a služieb, ktoré poskytuje.

Príjemcovia služieb vyžadujú informácie ako podklad pre posúdenie týchto skutočností (IFAC, 2017a):

- či subjekt používa zdroje hospodárne, efektívne, účinne a či takéto použitie zdrojov je v jeho záujme,
- či rozsah, objem a náklady na služby poskytované v priebehu účtovného obdobia sú vhodné a aká je výška a zdroje krytia nákladov, a
- či súčasná úroveň daňového zaťaženia a iných zdrojov je dostatočná, aby bol zachovaný objem a kvalita služieb poskytovaných v súčasnosti.

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

Poskytovatelia zdrojov vyžadujú informácie ako podklad pre posúdenie týchto skutočností (IFAC, 2017a):

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

3 Kvalitatívne charakteristiky informácií uvedených vo výkazoch GPFR

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

Prehľad kvalitatívnych charakteristík a ich obmedzení je uvedený v Tab. 1.

Tab. 1: Prehľad kvalitatívnych charakteristík a ich obmedzení

Kvalitatívne charakteristiky	Obmedzenia kvalitatívnych charakteristík
Relevantnosť (Relevance)	Významnosť (Materiality)
Verná reprezentácia (Faithful Representation)	Rovnováha medzi úžitkom a nákladmi (Cost-Benefit)
Zrozumiteľnosť (Understandability)	Rovnováha medzi kvalitatívnymi charakteristikami (Balance between the Qualitative Characteristics)
Včasnosť (Timeliness)	
Porovnateľnosť (Comparability)	
Preukázateľnosť (Verifiability)	

Zdroj: vlastné spracovanie na základe Handbook IFAC, 2017

Relevantnosť informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, že informácie sú schopné vytvoriť rozdiely pri dosahovaní cieľa finančného vykazovania. Finančné a nefinančné informácie majú potvrdzujúcu hodnotu, ak potvrdzujú alebo menia minulé alebo súčasné očakávania. Informácia bude teda relevantná pre prijatie zodpovednosti a prijímanie rozhodnutí, ak potvrdzuje očakávania o rozsahu, v akom manažéri plnia povinnosti pre účinné a efektívne využívanie zdrojov a dosahujú ciele v oblasti poskytovania služieb, ako aj súlade s príslušnými rozpočtovými, legislatívnymi a inými požiadavkami. Výkazy GPFR môžu prezentovať informácie o očakávaných budúcich činnostiach v oblasti poskytovania služieb a o cieľoch a nákladoch a výške a zdrojoch, ktoré sú určené na pridelenie na poskytovanie služieb v budúcnosti. Takéto informácie orientované na budúcnosť budú mať prediktívnu hodnotu a budú relevantné za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.

Verná prezentácia informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, že užitočné informácie musia verne prezentovať ekonomické a ďalšie javy, ktoré majú v úmysle prezentovať. Verná prezentácia je dosiahnutá, keď je zobrazenie javov kompletné, neutrálne a bez významnej chyby. Informácie, ktoré verne prezentujú ekonomické a ostatné javy, znázorňujú podstatu uskutočnených transakcií. Informácie by mali byť čo najúplnejšie, neutrálne a bez významnej chyby v rozsahu, v akom je to možné.

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

Včasnosť informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, ktorá umožňuje mať informácie k dispozícii pre používateľa predtým, než stratia svoju schopnosť byť užitočné pre prijatie zodpovednosti a prijímanie rozhodnutí. Mať relevantné informácie k dispozícii čím

skôr, môže zvýšiť ich užitočnosť ako základu pre posúdenie zodpovednosti a ich schopnosti informovať a ovplyvniť rozhodnutie, ktoré je potrebné vykonať.

Porovnateľnosť informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, ktorá umožňuje používateľom identifikovať podobnosti a rozdiely medzi dvoma súbormi javov. Informácie o finančnej situácii, finančnej výnosnosti a peňažných tokoch subjektu, o súlade so schválenými rozpočtami a príslušnými právnymi predpismi upravujúcimi spôsob získavania a využívania zdrojov, o dosahovaní výsledkov v oblasti poskytovania služieb a o budúcich plánoch subjektu sa porovnávajú s predpokladanými finančnými a nefinančnými informáciami predtým prezentovanými za vykazované obdobie alebo ku dňu vykázania, s podobnými informáciami o rovnakom subjekte v rovnakom vykazovanom období alebo v rovnakom časovom úseku a s podobnými informáciami o iných subjektoch za rovnaké vykazované obdobie.

Preukázateľnosť informácií znamená takú kvalitatívnu charakteristiku, ktorá pomáha používateľom zabezpečiť, že informácie vo výkazoch GPFR verne prezentujú ekonomické a ďalšie javy, ktoré má zmysel prezentovať bez významných chýb a skreslení a zodpovedajúce kritériá pre vykázanie, spôsob oceňovania alebo metódy vykázania sú použité bez významných chýb a skreslení.

Významnosť predstavuje obmedzenie kvalitatívnych charakteristík informácií zahrnutých vo výkazoch GPFR. Informácia je významná, ak by jej vynechanie alebo chybné uvedenie mohlo ovplyvniť prijatie zodpovednosti subjektom alebo prijímanie rozhodnutí na základe výkazov GPFR pripravených za vykazované obdobie. Významnosť závisí od charakteru a množstva položiek, ktoré predstavujú špecifické okolnosti každého subjektu.

Rovnováha medzi úžitkom a nákladmi predstavuje obmedzenie kvalitatívnych charakteristík informácií zahrnutých vo výkazoch GPFR. Finančné vykazovanie spôsobuje vznik nákladov a úžitky z finančného vykazovania majú vyrovnať tieto náklady. Posudzovanie toho, či úžitky z poskytovania informácií vyrovnávajú náklady s tým spojené, je otázkou úsudku, pretože často nie je možné identifikovať a vyčíslit' všetky náklady a všetky úžitky informácií uvedených vo výkazoch GPFR. Vynechanie užitočných informácií tiež so sebou prináša náklady, vrátane nákladov, ktoré vzniknú používateľom pri získavaní potrebných informácií z iných zdrojov a nákladov, ktoré sú výsledkom rozhodnutí prijatých na základe použitia neúplných údajov uvedených vo výkazoch GPFR. Uplatňovanie obmedzenia rovnováhy medzi úžitkom a nákladmi obsahuje posúdenie, či úžitky z vykazovaných informácií budú vyrovnávať vynaložené náklady na poskytovanie a využívanie týchto informácií.

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

Kvalitatívne charakteristiky sa aplikujú na všetky finančné a nefinančné informácie zahrnuté vo výkazoch GPFR, vrátane historických a budúcich informácií a vysvetľujúcich informácií. Rozsah miery uplatnenia kvalitatívnych charakteristík sa môže líšiť v závislosti od stupňa neistoty a subjektívneho hodnotenia alebo stanoviska zahrnutého pri zostavovaní finančných a nefinančných informácií (Kršková, 2011).

4 Vymedzenie, kritériá pre vykázanie a oceňovanie zložiek účtovnej závierky

Obsahové vymedzenie zložiek účtovnej závierky subjektov verejného sektora je upravené v Konceptnom rámci.

Majetok (Assets) je prostriedok v súčasnosti pod kontrolou subjektu verejného sektora ako výsledok minulej udalosti.

Závazky (Liabilities) predstavujú súčasnú povinnosť subjektu verejného sektora ako výsledok minulej udalosti, ktorá vedie k úbytku prostriedkov.

Čistá finančná situácia (Net Financial Position) je rozdiel medzi majetkom a záväzkami po pripočítaní ďalších prostriedkov a odpočítaní ďalších povinností.

Náklad (Expense) predstavuje zníženie čistej finančnej situácie subjektu verejného sektora, iné ako zníženie súvisiace s výbermi vlastníkov.

Výnos (Revenue) predstavuje zvýšenie čistej finančnej situácie subjektu verejného sektora, iné ako zvýšenie súvisiace s vkladmi vlastníkov.

Kladný alebo záporný výsledok hospodárenia za účtovné obdobie (Surplus or Deficit for the Period) je rozdiel medzi výnosmi a nákladmi.

Za účelom dodržania verného a pravdivého obrazu účtovníctva musia jednotlivé zložky účtovnej závierky spĺňať uvedené obsahové vymedzenie a musia byť ocenené správnu oceňovacou veličinou pri dodržaní príslušných kvalitatívnych charakteristík so zohľadnením obmedzení kvalitatívnych charakteristík.

Oceňovanie majetku a záväzkov subjektov verejného sektora predstavuje spôsob vyjadrovania majetku a záväzkov v peňažných jednotkách. Pri vykázaní v účtovnej závierke musia byť jednotlivé zložky účtovnej závierky subjektov verejného sektora ocenené spôsobom uvedeným v Koncepčnom rámci.

Použitie správneho spôsobu ocenenia znamená výber vhodnej oceňovacej veličiny poskytujúcej verný a pravdivý obraz o majetku a záväzkoch subjektov verejného sektora, ako aj určenie, či ocenenie majetku a záväzkov spĺňa kvalitatívne charakteristiky informácií so zohľadnením obmedzení kvalitatívnych charakteristík. Ocenenie musí byť teda dostatočne relevantné a verne a pravdivo zobrazovať jednotlivé zložky, ktoré majú byť vykázané v účtovnej závierke subjektov verejného sektora.

Obsahové vymedzenie oceňovacích veličín používaných pri oceňovaní majetku a záväzkov je uvedené v Koncepčnom rámci. Prehľad oceňovacích veličín používaných pri oceňovaní majetku a záväzkov je uvedený v Tab. 2.

Tab. 2: Prehľad oceňovacích veličín

Oceňovacie veličiny	
pri oceňovaní majetku	pri oceňovaní záväzkov
Historická cena (Historical Cost)	Historická cena (Historical Cost)
Trhová hodnota (Market Value)	Trhová hodnota (Market Value)
Reprodukčné náklady (Replacement Cost)	Náklady na plnenie (Cost of Fulfillment)
Čistá predajná cena (Net Selling Price)	Náklady na vysporiadanie (Cost of Release)
Hodnota z používania (Value in Use)	Predpokladaná cena (Assumption Price)

Zdroj: vlastné spracovanie na základe Handbook IFAC, 2017

Historická cena (Historical Cost) majetku vyjadruje hodnotu, ktorá bola vynaložená za účelom obstarania alebo vytvorenia majetku, ktorá bola zaplatená peniazmi alebo inými peňažnými ekvivalentmi v čase jeho obstarania alebo vytvorenia.

Trhová hodnota (Market Value) majetku predstavuje sumu, za ktorú by mohol byť majetok vymenený medzi informovanými súhlasiacimi stranami v transakcii za obvyklých podmienok.

Reprodukčné náklady (Replacement Cost) majetku predstavujú najekonomickejšiu cenu (najúspornejšie náklady), ktorú subjekt potrebuje na to, aby nahradil využiteľný potenciál majetku poskytovať služby (vrátane sumy, ktorú subjekt dostane po jeho vyradení na konci jeho životnosti) ku dňu vykázania.

Čistá predajná cena (Net Selling Price) majetku predstavuje sumu, ktorú subjekt získa z predaja majetku po odpočítaní nákladov na predaj.

Hodnota z používania (Value in Use) majetku je súčasná hodnota schopnosti využitia majetku alebo schopnosti vytvárať ekonomické úžitky, ak sa pokračuje v používaní majetku, a tiež zostatková hodnota, ktorú subjekt dostane z vyradenia majetku na konci doby jeho životnosti.

Historická cena (Historical Cost) záväzkov znamená úhrady za prevzaté povinnosti ktoré boli zaplatené peniazmi alebo inými peňažnými ekvivalentmi, alebo hodnotu ostatných protihodnôt prijatých v čase vzniku záväzku.

Trhová hodnota (Market Value) záväzkov je suma, za ktorú by bol záväzok vyrovnaný medzi informovanými súhlasiacimi stranami v transakcii za obvyklých podmienok.

Náklady na plnenie (Cost of Fulfillment) záväzkov predstavujú hodnotu nákladov, ktoré vzniknú subjektu pri plnení záväzku za predpokladu, že pri plnení záväzku využije spôsob, ktorý je najmenej nákladný.

Náklady na vysporiadanie (Cost of Release) záväzkov predstavujú hodnotu okamžitého vysporiadania záväzku, je to suma, ktorú bude veriteľ akceptovať pri vyrovnaní svojho nároku alebo suma, ktorú bude tretia strana akceptovať pri prevzatí záväzku od dlžníka.

Predpokladaná cena (Assumption Price) záväzkov je suma, ktorú je subjekt ochotný racionálne akceptovať pri prebratí už existujúceho záväzku.

Základom oceňovania majetku a záväzkov je výber správnej oceňovacej veličiny, ktorá sa na ich ocenenie použije. Výber správnej oceňovacej veličiny ovplyvňuje vypovedaciu schopnosť všetkých informácií vykázaných v účtovnej závierke subjektov verejného sektora a z toho dôvodu má významný vplyv na finančnú situáciu subjektov verejného sektora.

5 Prezentácia vo finančných výkazoch určených na všeobecné účely

Prezentácia informácií je charakterizovaná ako výber, umiestnenie a usporiadanie informácií vykazovaných vo výkazoch GPFR. Úlohou prezentácie informácií je poskytovať informácie, ktoré pomáhajú k splneniu cieľa finančného vykazovania, ktorým je poskytovať informácie užitočné pre používateľov za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí pri dodržaní kvalitatívnych charakteristík so zohľadnením obmedzení kvalitatívnych charakteristík.

Rozhodnutie o výbere, umiestnení a usporiadaní informácií sa uskutočňuje s ohľadom na potreby používateľov. Výsledok rozhodnutia môže viesť k vývoju nového výkazu GPFR, k presúvaniu informácií medzi existujúcimi výkazmi GPFR, k zlúčeniu existujúcich výkazov GPFR alebo viesť k rozhodnutiu, pri ktorom sa detailne zväží výber, umiestnenie a usporiadanie informácií v rámci výkazov GPFR. Množstvo alebo typ vybraných informácií môže ovplyvniť rozhodnutie, či bude informácia začlenená do samostatného výkazu GPFR alebo usporiadaná v tabuľke. Výsledkom rozhodnutia o výbere informácií je určenie informácií, ktoré budú vykázané v účtovnej závierke alebo vo výkazoch GPFR mimo účtovnej závierky. Výber informácií ovplyvňuje charakter informácie a informácia má byť užitočná pre používateľov.

Koncepčný rámec vymedzuje pojmy zobrazenie informácie (Display of Information) a zverejnenie informácie (Disclosure of Information) vo výkazoch GPFR. Informácia vybraná na zobrazenie poskytuje kľúčové správy, zatiaľ čo informácia vybraná na zverejnenie pomáha používateľom lepšie pochopiť zobrazené informácie. Zobrazené informácie by mali byť stručné a zrozumiteľné a mali by byť prezentované pomocou použitia vhodných prezentačných techník, napríklad správne označenie informácií, tabuľky, grafy alebo vhodné usporiadanie informácií. Zverejnené informácie ako aj zobrazené informácie sú potrebné na dosiahnutie cieľov finančného vykazovania. Pri výbere informácií sa vyžaduje použitie profesionálneho úsudku a nepretržité a kritické preskúmanie informácií z hľadiska relevantnosti, významnosti a primeranosti nákladov k prínosom.

Umiestnenie informácie (Location of Information) pomáha k dosiahnutiu cieľov finančného vykazovania a dodržaniu kvalitatívnych charakteristík so zohľadnením obmedzení

kvalitatívnych charakteristík. Umiestnenie informácie môže ovplyvniť spôsob interpretácie používateľa a aj porovnateľnosť informácií. Vhodné umiestnenie informácie môže vyjadriť relatívnu dôležitosť informácie, jej charakter a spojenie s ďalšími údajmi. Informácie sú umiestnené buď v účtovnej závierke alebo v ďalších výkazoch GPFR podľa charakteru informácie, zákonnej špecifikácie (požiadavka na umiestnenie informácie je stanovená v právnych predpisoch) a prepojenia (vhodnosť umiestnenia dodatočných informácií blízko informácií už zverejnených v existujúcom výkaze). Informácie vybrané na zobrazenie, teda kľúčové informácie, sú uvedené v účtovnej závierke. Informácie určené na zverejnenie sú uvedené v poznámkach účtovnej závierky. Poznámky tvoria neoddeliteľnú súčasť účtovnej závierky a informácie v nich sú usporiadané tak, aby boli zrejmé ich vzťahy k položkám vykázaným v účtovnej závierke.

Usporiadanie informácií (Organization of Information) sa zaoberá spôsobmi ako usporiadať, zoskupiť a zoradiť informácie v rámci výkazov GPFR, ale aj celkovou štruktúrou výkazov GPFR. Usporiadanie informácií vyžaduje mnohé rozhodnutia, napríklad rozhodnutie o využití krížových odkazov, tabuliek, grafov, číslovania a usporiadania položiek v jednotlivých častiach výkazov GPFR. Spôsob usporiadania informácií môže ovplyvniť interpretáciu používateľa. Informácie zobrazené v rámci účtovnej závierky sú zvyčajne zatriedené do príslušných skupín vrátane súčtov a medzisúčtov, ktorých usporiadanie poskytuje štruktúrovaný prehľad o finančnej situácii, finančnej výnosnosti a peňažných tokoch vykazujúceho subjektu.

6 Záver

Cieľom tohto príspevku bolo ucelene spracovať poznatky o požiadavkách na finančné vykazovanie subjektov verejného sektora v medzinárodnom kontexte, konkrétne o základných charakteristikách finančného vykazovania vo verejnom sektore (ciele finančného vykazovania vo verejnom sektore, vymedzenie vykazujúceho subjektu, používateľa informácií z výkazov GPFR), o kvalitatívnych charakteristikách, ktoré musia spĺňať informácie vykazované vo výkazoch GPFR, o vymedzení, kritériách pre vykázanie a oceňovaní zložiek účtovnej závierky a o prezentovaní informácií vo výkazoch GPFR.

Tieto požiadavky sú ustanovené v Konceptnom rámci pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecné účely a podrobnejšie špecifikované v príslušných Medzinárodných účtovných štandardoch pre verejný sektor a Odporúčaných praktických návodoch.

Vedeckým prínosom skúmania danej problematiky je ucelený súbor poznatkov o požiadavkách na finančné vykazovanie subjektov verejného sektora v medzinárodnom kontexte.

Výsledkom skúmania požiadaviek na finančné vykazovanie subjektov verejného sektora je zistenie, že uplatňovanie požiadaviek na finančné vykazovanie subjektov verejného sektora v súlade s Konceptným rámcom pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecné účely umožňuje poskytovanie transparentných informácií finančnými výkazmi určenými na všeobecné účely subjektom verejného sektora za účelom splnenia cieľa finančného vykazovania poskytovať informácie užitočné pre používateľov za účelom prijatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí. Zverejňovanie informácií vo finančných výkazoch určených na všeobecné účely sa teda uskutočňuje za účelom zlepšenia a posilnenia vnímania transparentnosti finančného vykazovania vlád a ostatných subjektov verejného sektora, čo prispieva k väčšej presnosti oceňovania verejného dlhu.

Literatúra

- [1] International Federation of Accountants. (2014). *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. Retrieved February 28, 2018, from IFAC: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2014-Handbook-Vol-I.pdf>.
- [2] International Federation of Accountants. (2017). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Volume I. Retrieved February 28, 2018, from IFAC: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2017-Handbook-Vol-I.pdf>.
- [3] International Federation of Accountants. (2017). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Volume II. Retrieved February 28, 2018, from IFAC: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2017-Handbook-Vol-II.pdf>.
- [4] Kicová, M. (2006). Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS) ako základ medzinárodnej harmonizácie účtovníctva vo verejnom sektore. *AIESA 2006*, 1-7. Bratislava: EKONÓM.
- [5] Kicová, M. (2007). Medzinárodná harmonizácia účtovníctva verejného sektora. *Mezinárodní Bařova doktorandská conference*, 1-14. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně.
- [6] Kovalčíková, A., & Kordošová, A. (2004). Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor v procese medzinárodnej harmonizácie účtovníctva. *Ekonomické rozhl'ady*, 33 (5), 61-67. Bratislava: EKONÓM.
- [7] Kršeková, M. (2011). *Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor - IPSAS*. Bratislava: IURA EDITION.
- [8] Kršeková, M., & Pakšiová, R. (2014). Long-term fiscal sustainability of public sector entities' finances. *Finance and risk 2014*, (1), 115-124. Bratislava: EKONÓM.
- [9] Kršeková, M., & Pakšiová, R. (2015). Rámcová osnova pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecný účel - Fáza 1. *Ekonomika a informatika*, 14 (1), 59-73. Bratislava: EKONÓM. Retrieved February 28, 2018, from: http://www.fhi.sk/files/ekonomika_a_inform/Ekonomika_a_informatika_1_2015_ISSN.pdf.
- [10] Kršeková, M., & Pakšiová, R. (2015). Financial reporting on information about the financial position and financial performance in the financial statements of the public sector. *Finance and risk 2015*, 14 (1), 136-145. Bratislava: EKONÓM.
- [11] Kršeková, M. (2016). Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb z pohľadu poskytovateľa - subjektu verejného sektora. *Ekonomika a informatika*, 14 (1), 1-11. Bratislava: EKONÓM.
- [12] Moscalu, M. (2011). Financial integration in the euro area and SME's access to finance: evidence based on aggregate survey data. *Financial Studies*, 19 (2), 51-66. Retrieved February 28, 2018, from: <http://fs.icfm.ro/vol19i2p51-66.pdf>.
- [13] Pakšiová, R., & Kubaščíková, Z., & Kršeková, M. (2015). Valuation of all fungible items' assets reduction and its influence on measuring companys' performance. *Financial management of firms and financial institutions*, 921-928. Ostrava: VŠB - Technical university of Ostrava.
- [14] Pakšiová, R., & Kršeková, M. (2014). Ethical Principles in Distribution of Recognised Gain in a Company. *Ethics as an essential condition for sustainable economic development*, 69-74. Bratislava: EKONÓM.