

prosinec 2006

IPSAS 22— ZVEŘEJNĚNÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ O VLÁDNÍM SEKTORU

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1–IN8
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–14
Vykazování podle segmentů	7–8
Finanční výkaznictví založené na statistickém základě	9–11
Účetní pravidla	12–14
Definice	15–22
Podniky veřejné správy	16
Vládní sektor	17–22
Sektor veřejných finančních podniků	19
Sektor veřejných nefinančních podniků	20–22
Účetní pravidla	23–34
Další disagregace	33–34
Zveřejnění	35–46
Odsouhlasení s konsolidovanou účetní závěrkou	43–44
Odsouhlasení s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě.....	45–46
Datum účinnosti	47–48
Implementační příručka—Ilustrativní struktura účetního výkazu	
Zdůvodnění závěrů	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 22, „Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru“ je obsažen v odstavcích 1-48 a v dodatku. Všechny odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 22 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby“.

Úvod

Důvody pro vydání tohoto standardu

- IN1. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě, jako jsou *Systém národních účtů 1993* (SNA 93 a novější), *Manuál vládní finanční statistiky 2001* (GFSM 2001) a *Evropský systém účtů 1995* (ESA 95), vyžadují, aby vlády shromažďovaly finanční informace o vládním sektoru (VS). Pro statistické účely je vládní sektor představován jednotkami, které jsou ovládané vládou a primárně působí v netržních činnostech. VS je také někdy popisován jako souhrn jednotek, které v rámci své hlavní činnosti zajišťují základní funkce vlády.
- IN2. Současné IPSAS vyžadují, aby účetní jednotky sestavovaly účetní závěrku obsahující informace o prostředcích ovládaných vykazující účetní jednotkou, a stanovují pravidla pro konsolidaci všech ovládaných účetních jednotek. IPSAS také vyžadují, aby v účetní závěrce byly zveřejněny informace o segmentech. Segment je definován jako odlišitelná činnost nebo skupina činností účetní jednotky, za kterou je vhodné samostatně vykazovat účetní informace pro účely vyhodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a pro rozhodování o budoucí alokaci prostředků. IPSAS nevyžadují, aby účetní jednotky veřejného sektoru zveřejňovaly ve svých účetních výkazech informace o vládním sektoru.
- IN3. Tento standard zavádí požadavky pro vlády, které se rozhodnou zveřejňovat informace o VS a sestavovat akruálně založenou účetní závěrku dle IPSAS. Zveřejnění vyžadovaná tímto standardem jsou užitečným spojovacím můstkem k výkaznictví založenému na statistickém základě.

Hlavní rysy tohoto standardu

- IN4. Tento standard stanovuje požadavky pro sestavování a zveřejňování informací o vládním sektoru. Standard se vztahuje pouze na konsolidované účetní závěrky vlády. Informace zveřejňované dle tohoto standardu rozkládají konsolidované účetní závěrky na části, a to podle hranic vládního sektoru tak, jak jsou určeny ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě. Standard neumožňuje, aby vykazující účetní jednotky konsolidovaly informace o takových jednotkách, které nejsou předmětem společného ovládnání, i když ve statistickém pojetí by se tyto informace o vládních financích konsolidovaly.
- IN5. Tento standard vyžaduje, aby účetní jednotky, které se rozhodnou zveřejňovat informace o VS, aplikovaly na tato zveřejnění všechny IPSAS s výjimkou IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“. Výkaznictví založené na statistickém základě využívá odlišných konsolidačních pravidel než IPSAS 6; aplikování IPSAS 6 by neumožňovalo srovnávat informace z účetní závěrky s informacemi o vládním sektoru.

- IN6. Tento standard vyžaduje, aby s investicemi do sektoru veřejných podniků bylo nakládáno odlišným způsobem oproti tomu, který by obvykle vyžadovaly IPSAS. IPSAS 6 vyžaduje plnou konsolidaci všech účetních jednotek, avšak tento standard vyžaduje, aby sektor veřejných finančních podniků a sektor veřejných nefinančních podniků byly vykazovány jako investice vládního sektoru.
- IN7. Zveřejňování informací o vládním sektoru dle tohoto IPSAS nevyjímá účetní jednotky z působnosti standardu IPSAS 18 „Vykazování dle segmentů“.
- IN8. Tento standard se vztahuje na roční období začínající 1. lednem 2008 nebo později, dřívejší uplatnění standardu se doporučuje.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky na zveřejňování těm vládám, které se rozhodnou předkládat informace o vládním sektoru (VS) ve svých konsolidovaných účetních závěrkách. Zveřejnění odpovídající informace o VS může podpořit transparentnost finančních výkazů a napomoci lepšímu porozumění vztahu mezi tržními a netržními (nepodnikatelskými) činnostmi vlády a mezi účetní závěrkou a statisticky založenými finančními výkazy.

Rozsah působnosti

2. **Vláda, která sestavuje a předkládá aktuálně založenou konsolidovanou účetní závěrku a která se rozhodne v této závěrce zveřejnit informaci o vládním sektoru, tak učiní v souladu s požadavky tohoto standardu.**
3. Vlády za účelem financování svých aktivit získávají prostředky z daní, transferů a různých tržních a netržních činností. K poskytování služeb a zboží svým voličům využívají množství účetních jednotek. Financování služeb a aktivit některých z těchto účetních jednotek primárně závisí na rozpočtovém určení nebo přidělu prostředků vybraných z daní nebo jiných výnosů vlády, přičemž za účelem získání zdrojů výnosů mohou tyto účetní jednotky vyvíjet také vlastní aktivity, včetně aktivit komerčně založených. Jiné účetní jednotky mohou prostředky získávat primárně nebo z podstatné části z komerčně založených aktivit; těmito jednotkami jsou i podniky veřejné správy (PVS) definované v odstavci 15 tohoto standardu.
4. Účetní závěrka vlády sestavená v souladu s IPSAS podává přehled aktiv ovládaných vládou, závazků vzniklých vládě, nákladů vyvolaných poskytováním služeb vládou a výnosů v podobě daní a jiných druhů výnosů získaných za účelem financování těchto služeb. Účetní závěrka vlády, jež poskytuje služby prostřednictvím ovládaných jednotek (bez ohledu na to, zda jsou tyto jednotky závislé na financování z vládního rozpočtu či nikoliv), je konsolidovanou účetní závěrkou.
5. V některých jurisdikcích mohou být účetní závěrky a rozpočty vlády nebo sektorů vydávány v souladu s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě. Tyto systémy výkaznictví odrážejí požadavky konzistentní a odvozené ze Systému národních účtu 1993 (SNA 1993) vydané Organizací spojených národů a dalšími mezinárodními organizacemi. Tyto systémy finančního výkaznictví založené na statistickém základě se zaměřují na poskytování finančních informací o VS. Vládní sektor obsahuje ty neziskové jednotky, které provádějí netržní činnosti a pro potřeby financování svých činností souvisejících s poskytováním služeb se spoléhají na rozpočtová určení nebo přiděly prostředků z rozpočtu vlády (označovány jako nepodnikatelské jednotky nebo činnosti). Finanční výkaznictví založené na statistickém základě může také poskytovat informace o veřejném sektoru jako celku a informace o těch sektorech podniků vlády, které jsou primárně činné

v tržních aktivitách (obvykle označovány jako sektory veřejných finančních podniků (VFP) a sektory veřejných nefinančních podniků (VNFP)). Základní rysy VFP a VNFP jsou nastíněny v odstavcích 19 a 20 tohoto standardu.

6. Účetní závěrka konsoliduje pouze ovládané jednotky. Takovéto omezení není uvedeno ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě. V některých jurisdikcích mají ústřední vlády pod kontrolou další úroveň vlády, jako jsou vlády vnitrostátní/krajské a místní, a z toho důvodu jsou konsolidovány i tyto jiné úrovně vlády, v jiných jurisdikcích však ústřední vláda tyto jiné úrovně vlády neovládá a proto je nekonsoliduje. Podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě se do vládního sektoru, ve všech jurisdikcích, slučují veškeré úrovně vlády, takže v některých jurisdikcích bude vládní sektor obsahovat i účetní jednotky, jejichž účetní závěrky se nekonsolidují do jedné konsolidované účetní závěrky. Tento standard rozkládá na části účetní závěrku vlády; z toho důvodu není možné předkládat v konsolidované účetní závěrce informace o účetní jednotce, která je sice částí vládního sektoru, ale není konsolidována v rámci účetní závěrky vlády.

Vykazování podle segmentů

7. IPSAS 18 vyžaduje zveřejňovat určité informace o činnostech týkajících se poskytování služeb účetní jednotkou a o prostředcích určených na podporu těchto činností, a to z důvodu možnosti vyvozovat odpovědnost a za účelem rozhodovacích procesů. Na rozdíl od „sektorů“ vykazovaných ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě nejsou „segmenty“ zveřejňované dle IPSAS 18 založeny na rozlišení tržních a netržních (nepodnikatelských) činností.
8. Zveřejnění informací o vládním sektoru nenahrazuje potřebu zveřejnit informace o segmentech v souladu s IPSAS 18. Důvodem je, že informace o vládním sektoru sama o sobě neposkytuje dostatečně detailní informaci, která by uživatelům umožnila ohodnotit minulou výkonnost účetní jednotky vztahující se k dosažení cílů při poskytování služeb v případě, kdy je těchto cílů dosahováno prostřednictvím jednotek nespádajících pod definici vládního sektoru. Bude-li například vládní sektor identifikován jako segment, pak prostřednictvím tohoto segmentu nebude zajištěno podání informace o výkonnosti vlády při dosahování cílů v telekomunikační, zdravotní či vzdělávací oblasti tam, kde tyto služby poskytují vládní podniky či kvazi-podniky. Pokud by vláda ve své konsolidované účetní závěrce nepředložila informaci o segmentech a zveřejnila by informaci pouze o vládním sektoru, došlo by tím k vynechání důležité informace, neboť vládní sektor je pouze podmožinou vlády jako celku.

Finanční výkaznictví založené na statistickém základě

9. Cíl účetní závěrky sestavené v souladu s IPSAS a cíl výkazů sestavených v souladu s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě se v některých ohledech liší. Smyslem účetních výkazů sestavených v souladu s IPSAS je poskytnout informace vhodné pro rozhodování a informace vhodné pro to, aby účetní jednotka mohla skládat účty za nakládání s prostředky, se kterými hospodáří a které ovládá. Cílem finančních výkazů sestavených v souladu s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě je poskytnout informaci vhodnou pro analýzu a ohodnocení fiskální politiky, zejména pro hodnocení a analýzu výsledků vládního a širšího veřejného sektoru příslušné země. Navíc lze konstatovat, že i když je finanční výkaznictví založené na statistickém základě popsáno v účetních termínech, přeci jen se může v důležitých ohledech lišit od systému finančního účetnictví, ze kterého se statistické údaje o vládních financích získávají. I přesto však platí, že IPSAS a finanční výkaznictví založené na statistickém základě jsou si v mnohém podobné, co se týče řešení (zachycování) transakcí a událostí. Vycházejí například z aktuální báze účetnictví, zabývají se obdobnými transakcemi a událostmi a v některých případech vyžadují obdobnou strukturu výkazů.
10. Zveřejnění vhodné informace o vládním sektoru v účetních výkazech může v některých jurisdikcích podpořit a zlepšit rozhodování uživatelů těchto výkazů a možnost skládat těmto uživatelům účty. Například zveřejnění informace o vládním sektoru je v souladu se zvyšováním transparentnosti finančního vykazování a napomáhá uživatelům účetní závěrky lepšímu porozumění:
- (a) prostředků, které byly určeny na podporu aktivit souvisejících s poskytováním služeb vládním sektorem, a porozumění finanční výkonnosti vlád související s poskytováním těchto služeb; a
 - (b) vztahu mezi vládním sektorem a sektory podniků a dopadu, který má každý z nich na celkovou finanční výkonnost.
11. V těch jurisdikcích, ve kterých jsou sestavovány a zveřejňovány finanční výkazy vlád v souladu s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě a tyto výkazy jsou veřejně publikovány, bude zveřejnění informace o vládním sektoru v účetních výkazech představovat užitečný můstek mezi účetními výkazy sestavenými dle standardů IPSAS a výkazy, které byly sestaveny dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě. To napomůže jejich uživatelům při odsouhlasování informací uvedených v účetních výkazech s informacemi uvedenými ve statistických výkazech. IPSAS 24, „Zveřejňování rozpočtových informací v účetní závěrce“ vyžaduje, aby účetní výkazy obsahovaly porovnání rozpočtovaných údajů na skutečně dosažené hodnoty, a aby k tomuto srovnání bylo použito východisek konzistentních s těmi, které byly přijaty pro sestavování rozpočtu. Tam, kde jsou rozpočty vlády sestavovány spíše pro

vládní sektor než pro vládu jako celek, tam bude finanční informace o vládním sektoru, zveřejněná v souladu se standardem IPSAS 22, relevantní i pro ta porovnání, jež jsou vyžadována zmiňovaným standardem IPSAS 24.

Účetní pravidla

12. IPSAS 3 vyžaduje vytvoření takových účetních pravidel, které zajišťují, aby účetní závěrka poskytovala informace splňující řadu kvalitativních charakteristik. Vykazování takových údajů o vládním sektoru, které splňují kvalitativní charakteristiky informací v účetních výkazech a naplní požadavky auditu, mohou v mnoha jurisdikcích významně přidat na množství práce provedené auditory a osobami sestavujícími účetní výkazy a mohou vést k větší složitosti účetní závěrky. Tak tomu bude zejména v těch jurisdikcích, kde sestavované účetní závěrky nejsou založené na zveřejnění údajů o vládním sektoru podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě nebo tyto informace o vládním sektoru neobsahují. Navíc lze konstatovat, že potřebují-li někteří uživatelé informace o vládním sektoru, pak v některých jurisdikcích nemusejí být tito uživatelé pro získání těchto informací závislí právě na účetní závěrce. V takových jurisdikcích pak mohou být náklady vynaložené na přípravu a sestavování údajů o vládním sektoru v rámci účetní závěrky vyšší než přínosy z toho vyplývající. Z toho důvodu tento standard umožňuje, avšak nevyžaduje, zveřejnění informací o vládním sektoru v rámci účetní závěrky. To, zda zveřejnění údajů o vládním sektoru bude součástí účetní závěrky, si v rámci své jurisdikce stanoví sama vláda nebo jiný příslušný úřad.
13. Tento standard vyžaduje, pokud se v rámci účetní závěrky zveřejňují informace o vládním sektoru, aby byly tyto informace zveřejněny v souladu s požadavky stanovenými v tomto standardu. To zajistí, aby byly o vládním sektoru v účetní závěrce podány vhodné informace a aby tyto informace naplňovaly kvalitativní charakteristiky finančních informací, včetně srozumitelnosti, relevantnosti, spolehlivosti a srovnatelnosti.
14. IPSAS platí obecně pro všechny účetní jednotky veřejného sektoru. Je však možné zveřejňovat smysluplné údaje o vládním sektoru jen ve vztahu k vládě, nikoliv ve vztahu k jednotlivým ovládaným účetním jednotkám. Z toho důvodu tento standard stanovuje požadavky pro aplikaci pouze ve vztahu k vládám sestavujícím konsolidované účetní závěrky na aktuální bázi účetnictví tak, je předepsáno ve standardech IPSAS. Těmito vládami mohou být ústřední vlády států, vlády vnitrostátní (například kraje, provincie apod.) a místní samosprávy (města, obce).
- 15.

Definice

16. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

Vládní sektor zahrnuje všechny organizační jednotky vládního sektoru tak, jak jsou vymezeny ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě.

Podnik veřejné správy představuje účetní jednotku, která splňuje všechny následující charakteristiky:

- (a) jedná se o účetní jednotku s právem uzavírat smlouvy svým vlastním jménem;
- (b) byla jí postoupena finanční a provozní pravomoc podnikat;
- (c) v běžném podnikání prodává zboží, výrobky a služby jiným jednotkám se ziskem nebo s úplným pokrytím nákladů;
- (d) není závislá na trvalém vládním financování pro dodržení předpokladu trvání (s výjimkou nákupů jejích výkonů za tržních podmínek); a
- (e) je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny ve Významovém slovníku termínů vydaném samostatně.

Podniky veřejné správy

17. Podniky veřejné správy (PVS) zahrnují jak obchodní podniky, jako jsou veřejné služby, tak i finanční podniky, jako jsou finanční instituce. PVS se v podstatě neliší od účetních jednotek provádějících podobné aktivity v soukromém sektoru. PVS jsou obvykle provozovány pro dosažení zisku, i když některé mohou mít omezené povinnosti v oblasti veřejných služeb, na jejichž základě je na nich požadováno, aby poskytovaly některým jednotlivcům a organizacím zboží a služby, a to buď zdarma nebo za podstatně sníženou sazbu.

Vládní sektor

18. Podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě se veřejný sektor skládá z vládního sektoru, sektoru veřejných finančních podniků (VFP) a sektoru veřejných nefinančních podniků (VNFP). Pro účely statistické analýzy mohou vznikat další podskupiny těchto sektorů.
19. Vládní sektor je v SNA 93 (a jeho novelách) definován jako soubor všech rezidentních vládních ústředních, vnitrostátních a místně samosprávných

jednotek, fondů sociálního zabezpečení na každé úrovni vlády a netržních neziskových institucí ovládaných vládními jednotkami. Dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě se vládní sektor týká hlavních operací vlády a typicky obsahuje všechny rezidentní netržní neziskové jednotky, jejichž činnosti jsou financovány zejména z prostředků vlády a vládních jednotek. Z toho důvodu je financování těchto jednotek založeno primárně na rozpočtovém určení nebo přidělu prostředků z daní, dividend získaných vládou z podniků, jiných výnosů a půjček. Vládní sektor typicky představují jednotky jako jsou vládní ministerstva, soudy, veřejné vzdělávací instituce, organizace veřejného zdravotnictví a jiné vládní agentury. Vládní sektor neobsahuje VFP a VNFP. Zveřejnění informací o vládním sektoru se bude provádět v těch jurisdikcích, kde je posílení spojení mezi IPSAS a finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě považováno za užitečné a relevantní pro uživatele účetních výkazů. Vlády, které se rozhodnou, že ve své účetní závěrce budou zveřejňovat informace o vládním sektoru, budou potřebovat zajistit, aby informace o vládním sektoru, obsažené v účetní závěrce, byly konzistentní s definicí (a interpretací) vládního sektoru platnou v jejich jurisdikci pro finanční výkaznictví založené na statistickém základě.

Sektor veřejných finančních podniků

20. Sektor VFP obsahuje rezidentní, vládou ovládané finanční podniky, kvazi-podniky a neziskové instituce, jež se primárně zabývají finančním zprostředkováním a poskytováním finančních služeb pro trh. Do tohoto sektoru jsou zahrnuty vládou ovládané banky, včetně bank centrálních, a další vládní finanční instituce, které podnikají na tržní bázi.

Sektor veřejných nefinančních podniků

20. Sektor VNFP obsahuje rezidentní, vládou ovládané nefinanční podniky, kvazi-podniky a neziskové instituce, které vyrábějí zboží nebo poskytují nefinanční služby pro trh. Do tohoto sektoru jsou zahrnuty účetní jednotky jako jsou podniky veřejných služeb a další jednotky, které obchodují se zbožím, výrobky a službami.
21. Finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě definuje:
 - (a) podniky jako právnické osoby vytvořené za účelem produkce zboží, výrobků a služeb pro trh;
 - (b) kvazi-podniky jako subjekty, které nejsou právnickou osobou nebo nejsou právně zřízené, přitom však působí tak, jako by byly podniky; a
 - (c) neziskové instituce jako právnické nebo jiné osoby a subjekty, které sice produkují zboží, výrobky a služby, avšak pro svou ovládající jednotku nevytvářejí finanční zisk.

22. PVS definovaný v tomto standardu má podobné charakteristiky jako veřejné (finanční a nefinanční) podniky nebo veřejné kvazi-podniky definované ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě. Přesto se však identifikace PVS a sektorů VFP a VNFP může lišit. Nebude-li například některý PVS považován za rezidenta, pak nebude klasifikován jako VFP nebo VNFP.

Účetní pravidla

23. **Finanční informace o vládním sektoru budou zveřejněny plně v souladu s účetními pravidly přijatými pro sestavování a předkládání konsolidovaných účetních závěrek vlád, s výjimkami uvedenými v odstavcích 24 a 25.**
24. **Účetní jednotky při předkládání finančních informací o vládním sektoru nebudou v případě jednotek ze sektorů VFP a VNFP aplikovat požadavky IPSAS 6.**
25. **Vládní sektor uzná své investice v sektorech veřejných finančních podniků a veřejných nefinančních podniků jako aktivum a zachytí toto aktivum v účetní hodnotě odpovídající čistým aktivům podniků, do nichž bylo investováno.**
26. Tento standard bere v potaz názor, že konsolidovaná účetní závěrka vlády (která se rozhodne zveřejňovat informace o vládním sektoru) má být rozčleněna na části (disagregována) tak, aby vládní sektor byl vykazován jako jeden sektor vykazující vládní účetní jednotky. V souladu s tímto názorem tento standard požaduje, aby při sestavování konsolidované účetní závěrky byly použity stejné definice a stejná kritéria pro vykazání, oceňování a předkládání i pro údaje zveřejňované o vládním sektoru, a to s jednou výjimkou. Tou výjimkou je, že v případě vztahu vládního sektoru a jednotek ze sektorů VFP a VNFP nebudou uplatňovány požadavky IPSAS 6.
27. IPSAS 6 vyžaduje, aby ovládající jednotky sestavovaly účetní závěrky, v nichž budou ovládané účetní jednotky konsolidovány na základě metody řádek po řádku. IPSAS 6 také obsahuje detailní popis pojetí „ovládání“ tak, jak se aplikuje ve veřejném sektoru, a obsahuje návod k rozhodování se o tom, zda kontrola (ovládání) pro potřeby vykazání existuje. V souladu s požadavky IPSAS 6 budou účetní jednotky ze sektorů VFP a VNFP, definované dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě a ovládané vládou, konsolidovány v účetní závěrce vlády.
28. Výkazy sestavené konzistentně s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě zobrazují dopad vládního sektoru na veřejný sektor jako celek a, v kontextu SNA 93 (a novelizací), na národní hospodářství. Konzistentně s tím finanční výkaznictví založené na statistickém základě vyžaduje, aby finanční výkazy vládního sektoru zveřejňovaly ty jednotky veřejného sektoru, jež nejsou součástí vládního sektoru, jako investice v

- jiných sektorech. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě dále vyžaduje, aby transakce vládního sektoru s jednotkami z jiných sektorů nebyly předmětem úpravy (eliminace) ve výkazu vládních operací či obdobném výkazu.
29. Aplikace požadavků na konsolidaci dle IPSAS 6 by vedla k opakovanému sestavení konsolidované účetní závěrky vlády namísto k sestavení finančních výkazů vládního sektoru.
 30. Z toho důvodu se při zveřejňování finančních údajů o vládním sektoru eliminují zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami vládního sektoru, a to dle IPSAS 6, avšak zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami vládního sektoru a jednotkami z jiných sektorů se neeliminují.
 31. Tento standard vyžaduje, aby vládní sektor zachycoval své investice do podniků v sektorech VFP a VNFP v účetní hodnotě odpovídající čistým aktivům těchto podniků. To zajistí, aby údaje zveřejněné o vládním sektoru odrážely disagregaci finančních informací zveřejňovaných v konsolidované účetní závěrce vlády, jejíž součástí vládní sektor je. Vzhledem k tomu, že vládní sektor je disagregací konsolidované účetní závěrky vlády, budou změny v účetní hodnotě čistých aktiv těchto jednotek zachyceny stejným způsobem, jakým jsou zachyceny v konsolidované účetní závěrce vlády.
 32. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě vyžaduje, aby všechna aktiva a všechny závazky (s výjimkou půjček) byly k datu vykazání přeceněny na tržní hodnotu. IPSAS obsahují jiné požadavky na oceňování a pro určité druhy aktiv a závazků vyžadují nebo povolují ocenění v historických cenách nebo současných hodnotách. Nevyžadují, aby všechna aktiva a všechny závazky byly přeceněny na tržní hodnotu. Z toho důvodu se může ocenění aktiv a závazků vládního sektoru zveřejněných v účetní závěrce, včetně investic do sektorů VFP a VFNP, lišit od způsobu oceňování přijatého ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě.

Další disagregace

33. V některých jurisdikcích mohou ústřední vlády ovládat vnitrostátní vlády či místní vlády, v důsledku čehož jsou v účetní závěrce ústřední vlády konsolidovány tyto odlišné úrovně vlády. Pokud se v účetní závěrce konsolidují různé úrovně vlády, pak v souladu s požadavky tohoto standardu může dojít k další disagregaci konsolidované účetní závěrky, a to za účelem odděleného zveřejnění údajů o vládním sektoru na každé úrovni vlády.
34. Tato další disagregace není tímto standardem vyžadována. Může však být provedena a zveřejněna s cílem pomoci uživatelům lepšímu porozumění vztahu mezi aktivitami vládního sektoru na každé úrovni vlády, jež jsou v účetní závěrce konsolidovány, a lepšímu porozumění vztahu mezi účetní závěrkou a finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě v těchto jurisdikcích.

Zveřejnění

35. **Zveřejnění učiněná s ohledem na vládní sektor obsahují alespoň následující:**
- (a) **aktiva podle hlavních tříd, investice v jiných sektorech se zveřejnění odděleně;**
 - (b) **závazky podle hlavních tříd;**
 - (c) **čistá aktiva/vlastní kapitál;**
 - (d) **celkový přírůstek či úbytek hodnoty z přecenění a další položky výnosů a nákladů, které byly zachyceny přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu;**
 - (e) **výnosy podle hlavních tříd;**
 - (f) **náklady podle hlavních tříd;**
 - (g) **přebytek nebo schodek;**
 - (h) **peněžní toky z provozní činnosti podle hlavních tříd;**
 - (i) **peněžní toky z investiční činnosti; a**
 - (j) **peněžní toky z financování.**

Způsob předkládání informací zveřejněných o vládním sektoru nebude mít přednostní postavení před účetní závěrkou vlády sestavenou dle standardů IPSAS.

36. IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“ popisuje kompletní sadu účetních výkazů, kterými jsou (v aktuální účetní bázi) Výkaz o finanční situaci, Výkaz o finanční výkonnosti, Výkaz o změnách v čistých aktivech/ vlastním kapitálu, Výkaz peněžních toků a poznámky k účetním výkazům a účetní pravidla.
37. Tento standard vyžaduje zveřejňovat hlavní třídy aktiv, závazků, výnosů, nákladů a peněžních toků zachycených v účetní závěrce. Tento standard nekonkretizuje způsob, jakým má být provedeno zveřejnění informací o vládním sektoru. Vlády, které se v souladu s tímto standardem rozhodnou zveřejnit informace o vládním sektoru, tak mohou učinit formou zveřejnění poznámek k účetním výkazům, oddělených sloupců v hlavních výkazech, popř. jinak, je-li to v dané jurisdikci považováno za vhodné. Způsob předkládání informací zveřejněných o vládním sektoru však nebude mít přednostní postavení před konsolidovanou účetní závěrkou sestavenou dle standardů IPSAS.
38. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě vyžaduje, a to za účelem pomoci uživatelům porozumět vztahu finančních informací

předkládaných o vládním sektoru k vládním operacím, aby celkové náklady vlády byly disagregovány a zveřejněny podle tříd rozčleněných dle ekonomického druhu těchto nákladů nebo podle Klasifikace funkcí vlády (COFOG). Tento standard nevyžaduje ani nezakazuje, aby vykazující jednotky zveřejňovaly disagregované informace o vládním sektoru tříděné podle ekonomického druhu těchto nákladů nebo tříděné v souladu s báží klasifikace COFOG. V některých jurisdikcích může být klasifikace COFOG, přijatá ke zveřejňování informací o vládním sektoru, velmi podobná klasifikaci přijaté v souladu s IPSAS 18.

39. Jednotky zveřejní také další informace, které jsou potřebné k tomu, aby uživatelé porozuměli povaze předkládaných informací.
40. **Vykazující jednotky, které zveřejňují informace o vládním sektoru, zveřejní informace o významných ovládaných jednotkách zahrnutých do vládního sektoru a informace o všech změnách, ke kterým u těchto jednotek došlo od předchozího období, a to spolu s uvedením důvodů, proč některé jednotky původně byly zahrnuty do vládního sektoru a nyní již nejsou.**
41. Tento standard vyžaduje, aby vykazující jednotky, které se rozhodly zveřejňovat informace o vládním sektoru, zveřejnily soupis významných ovládaných jednotek zahrnutých do vládního sektoru. IPSAS 6 vyžaduje, aby účetní jednotky, které sestavují konsolidované účetní závěrky, zveřejnily soupis významných ovládaných jednotek zahrnutých do konsolidované účetní závěrky. Zveřejnění informace o jednotkách, které, v souladu s IPSAS 6, jsou konsolidovány a zároveň jsou součástí vládního sektoru, napomůže uživatelům rozvinout jejich porozumění vztahu mezi informacemi o vládě a jejím vládním sektoru a celkově zlepšit jejich porozumění ve vztahu k informacím o vládním sektoru.
42. Obdobně platí, že zveřejnění informací o změnách týkajících se ovládaných jednotek zahrnutých do vládního sektoru umožní uživatelům v průběhu času monitorovat vztah mezi konsolidovanou účetní závěrkou a informacemi o vládním sektoru.

Odsouhlasení s konsolidovanou účetní závěrkou

43. **Zveřejnění údajů o vládním sektoru bude odsouhlaseno s konsolidovanou účetní závěrkou vlády, a to tak, že se odděleně uvedou úpravy pro každou odpovídající položku z účetní závěrky.**
44. Tento standard vyžaduje, aby částky zveřejněné ve vztahu k vládnímu sektoru byly odsouhlaseny s jejich odpovídajícími hodnotami uvedenými v konsolidované účetní závěrce vlády. Vykazující jednotky zveřejní, a to odděleně, úpravy hodnoty investic do aktiv v sektorech VFP a VNFP určených dle odstavce 23 a zveřejní úpravy provedené u každé z položek zveřejněných odděleně dle odstavce 35. Vykazující jednotky dále mohou,

ale není to jejich povinnost, zveřejnit odděleně informace o částce úpravy provedené u každé položky přiřaditelné do sektorů VFP a VNFP. Toto odsouhlasení napomůže vládě lepšímu splnění povinnosti skládat ze své činnosti účty, a to prostřednictvím demonstrování vztahu mezi hodnotou částky každé z položek týkajících se vládního sektoru a celkové hodnoty těchto položek za vládu jako celek.

Odsouhlasení s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě

45. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě a IPSAS velmi obdobně řeší řadu konkrétních transakcí a událostí. Přesto však existují některé rozdíly. Například nad rámec odlišností v oceňování aktiv a závazků výše uvedených v odstavci 32 finanční výkaznictví založené na statistickém základě pokládá dividendy za náklady, zatímco IPSAS je považují za výběry vlastníků. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě dále pro potřeby předkládání finančních informací rozlišuje mezi transakcemi a jinými ekonomickými toky, což v konsolidované účetní závěrce není rozlišováno, a zaměřuje se na určitá měřítka relevantní pro analýzu fiskální politiky, jako jsou čisté půjčky/výpůjčky a peněžní přebytek/schodek.
46. Tento standard nevyžaduje, aby bylo provedeno odsouhlasení informací zveřejněných o vládním sektoru v konsolidované účetní závěrce s informacemi zveřejněnými o vládním sektoru dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě. Je tomu tak z důvodu obav o praktickou realizovatelnost a ekonomickou racionalitu (náklady versus přínosy) takového požadavku ve všech jurisdikcích. Provedení takového odsouhlasení formou zveřejněných poznámek však není vyloučeno.

Datum účinnosti

47. **Účetní jednotka, která se rozhodne zveřejňovat finanční informace o vládním sektoru, uplatní tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
48. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou IPSAS, po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později. V souladu s požadavky IPSAS 1 není zveřejnění srovnatelných údajů vyžadováno za období, ve kterém je tento standard použit poprvé.

Implementační příručka – Ilustrativní struktura účetního výkazu

Tato příručka doplňuje IPSAS 22, není však jeho součástí.

VLÁDA A – VÝŇATEK Z ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Výňatek z Poznámek k účetním výkazům

Poznámka: Zveřejnění informací o vládním sektoru

K vládnímu sektoru se zveřejňují dále uvedené informace, jež odrážejí účetní pravidla přijatá pro konsolidovanou účetní závěrku s tou výjimkou, že konsolidační pravidla byla pozměněna s ohledem na sektor veřejných finančních podniků (VFP) a sektor veřejných nefinančních podniků (VNFP). V souladu s požadavky IPSAS 22 „Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru“ nejsou VFP a VNFP konsolidovány v údajích zveřejněných o vládním sektoru, nýbrž jsou zachyceny jako investice vládního sektoru. Investice ve VFP a VNFP jsou vykazovány prostřednictvím údaje na samostatném řádku a jsou oceněny v účetní hodnotě odpovídající čistým aktivům podniků, do nichž bylo investováno.

Vládní sektor obsahuje všechna ministerstva ústřední vlády a další jednotky ovládané vládou, které se primárně zabývají netržními činnostmi. Těmito jednotkami jsou:

Ministerstvo	x
	y
	z.

Během účetního období byly činnosti spojené s poštovními službami, původně poskytované prostřednictvím Ministerstva telekomunikací, reorganizovány na komerční bázi a nejsou již proto zahrnuty do finančních informací předkládaných o vládním sektoru.

VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI VLÁDNÍHO SEKTORU – PODLE STAVU K 31. PROSINCI 20X2

(v tisících měnových jednotek)

	Vládní sektor		VFP a VNFP		Úpravy		Celkem za vládu jako celek	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
AKTIVA								
Krátkodobá aktiva								
Hotovost a peněžní ekvivalenty	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pohledávky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Zásoby	X	X	X	X			X	X
Poskytnuté zálohy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Investice	X	X	X	X			X	X
Ostatní krátkodobá aktiva	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Dlouhodobá aktiva								
Pohledávky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Investice	X	X	X	X			X	X
Investice v jiných sektorech	X	X			(X)	(X)		
Ostatní finanční aktiva	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Infrastruktura, stroje a zařízení	X	X	X	X			X	X
Pozemky a budovy	X	X	X	X			X	X
Nehmotná aktiva	X	X	X	X			X	X
Ostatní nefinanční aktiva	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
AKTIVA CELKEM	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ZÁVAZKY								
Krátkodobé závazky								
Závazky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Krátkodobé výpůjčky	X	X	X	X			X	X
Krátkodobá část půjček	X	X	X	X			X	X
Rezervy	X	X	X	X			X	X
Zaměstnanecké požitky	X	X	X	X			X	X
Ostatní krátkodobé závazky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

ZVEŘEJNĚNÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ O VLÁDNÍM SEKTORU

	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Dlouhodobé závazky								
Závazky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výpůjčky	X	X	X	X			X	X
Rezervy	X	X	X	X			X	X
Zaměstnanecké požitky	X	X	X	X			X	X
Ostatní závazky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ZÁVAZKY CELKEM	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ČISTÁ AKTIVA	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ČISTÁ AKTIVA/VLASTNÍ KAPITÁL								
Fondy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Kumulované přebytky/ (schodky)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ČISTÁ AKTIVA/VLASTNÍ KAPITÁL CELKEM	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**VÝKAZ O FINANČNÍ VÝKONNOSZI VLÁDNÍHO SEKTORU – ZA ROK KONČÍCÍ
31. PROSINCEM 20X2 – ČLENĚNÍ PODLE FUNKCÍ VLÁDY**

(v tisících měnových jednotek)

	Vládní sektor		VFP a VNFP		Úpravy		Celkem za vládu jako celek	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Výnosy								
Daně	X	X			(X)	(X)	X	X
Poplatky, pokuty, penále	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výnosy z jiných sektorů	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transfery od jiných vlád	X	X	X	X			X	X
Jiné provozní výnosy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výnosy celkem	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Náklady								
Všeobecné veřejné služby	X	X					X	X
Obrana	X	X					X	X
Veřejný pořádek a bezpečnost	X	X	X	X			X	X
Ekonomické záležitosti	X	X					X	X
Ochrana životního prostředí	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Bytová a občanská vybavenost	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Zdravotnictví	X	X	X	X			X	X
Rekreace, kultura a náboženství	X	X					X	X
Vzdělávání	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sociální zabezpečení	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Náklady celkem	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Přebytek/(schodek) za období	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**VÝKAZ O FINANČNÍ VÝKONNOSTI VLÁDNÍHO SEKTORU – ZA ROK KONČÍCÍ
31. PROSINCEM 20X2 -
ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE EKONOMICKÝCH DRUHŮ
(Alternativní metoda)**

(v tisících měnových jednotek)

	Vládní sektor		VFP a VNFP		Úpravy		Celkem za vládu jako celek	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Výnosy								
Daně	X	X			(X)	(X)	X	X
Poplatky, pokuty, penále	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výnosy z jiných sektorů	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transfery od jiných vlád	X	X	X	X			X	X
Jiné provozní výnosy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výnosy celkem	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Náklady								
Náhrady zaměstnancům	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Užití zboží a služeb	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Spotřeba fixního kapitálu	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Úroky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Dotace	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sociální podpory	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Jiné náklady	X	X	X	X			X	X
Náklady celkem	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Přebytek/(schodek)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

VÝKAZ O ZMĚNÁCH V ČISTÝCH AKTIVĚCH /VLASTNÍM KAPITÁLU VLÁDNÍHO SEKTORU - ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCEM 20X2

(v tisících měnových jednotek)

	Vládní sektor			VFP a VNFP	Úpravy	Celkem za vládu jako celek
	Přeceňovací rezervní fondy	Rezerva na kursové ztráty	Kumulované přebytky/(schodky)			
Zůstatek k 31. prosinci 20X0	X	(X)	X	X	X	X
Přebytek z přecenění majetku	X			X		X
Schodek z přecenění investic	(X)			(X)	X	(X)
Rozdíly z přepočtu měn		(X)		(X)		(X)
Čisté přínosy a újmy nevykázané ve Výkazu o finanční výkonnosti	X	(X)		X	(X)	X
Čistý přebytek za období			X	X	(X)	X
Zůstatek k 31. prosinci 20X1	X	(X)	X	X	(X)	X
Schodek z přecenění majetku	(X)			(X)	X	(X)
Přebytek z přecenění investic	X			X	(X)	X
Rozdíly z přepočtu měn		(X)		X		X
Čisté přínosy a újmy nevykázané ve Výkazu o finanční výkonnosti	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Čistý schodek za období			(X)	(X)	(X)	(X)
Zůstatek k 31. prosinci 20X2	X	(X)	X	X	(X)	X

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ VLÁDNÍHO SEKTORU – ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCEM 20X2

(v tisících měnových jednotek)

	Vládní sektor		VFP a VNFP		Úpravy		Celkem za vládu jako celek	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
PENĚŽNÍ TOKY Z PROVOZNÍ ČINNOSTI								
Příjmy								
Zdanění	X	X			(X)	(X)	X	X
Prodeje zboží a služeb			X	X	(X)	(X)	X	X
Dotace			X	X	(X)	(X)	X	X
Přijatý úrok			X	X			X	X
Dividendy přijaté z jiných sektorů	X	X			(X)	(X)		
Jiné příjmy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výdaje (peněžní úhrady)								
Náklady na zaměstnance	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Penzijní požitky	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dodavatelé	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Placený úrok	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dividendy vyplacené do jiných sektorů			(X)	(X)	X	X		
Jiné výdaje	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
Čisté peněžní toky z provozní činnosti	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PENĚŽNÍ TOKY Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI								
Nákup zařízení a vybavení	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Příjmy z prodeje zařízení a vybavení	X	X	X	X			X	X
Příjmy z prodeje investic	X	X	X	X			X	X
Nákup cenných papírů v cizích měnách	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Čisté peněžní toky z investiční činnosti	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ								
Příjmy z výpůjček	X	X	X	X			X	X

Splátky výpůjček	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Čisté peněžní toky z financování	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<i>ČISTÉ ZVÝŠENÍ/(SNÍŽENÍ) PENĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ A PENĚŽNÍCH EKUIVALENTŮ</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY A PENĚŽNÍ EKUIVALENTY K POČÁTKU OBDOBÍ	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty ke konci období	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů doprovází tento standard IPSAS, není však jeho součástí.

Úvod

- BC1. *Systém národních účtů (SNA 93) (a jeho novely), Manuál vládní finanční statistiky 2001 (GFSM 2001), a Evropský systém účtů 1995 (ESA 95)* požadují, aby vlády zveřejňovaly finanční informace o vládním sektoru. Vládní sektor je pro statistické účely představován jednotkami ovládanými vládou, které primárně působí v netržních (nepodnikatelských) činnostech. Vládní sektor je někdy popisován jako souhrn jednotek, které v rámci své hlavní činnosti zajišťují základní funkce vlády. Součástí vládního sektoru nejsou veřejné podniky-korporace, i když by veškerá čistá aktiva těchto podniků byla ve vlastnictví vlády nebo vládních jednotek.
- BC2. Současné IPSAS nevyžadují, aby účetní jednotky ve svých účetních závěrkách zveřejňovaly informace o vládním sektoru. IPSAS vyžadují, aby účetní jednotky sestavovaly účetní závěrky obsahující informace o prostředcích ovládaných vykazující účetní jednotkou, a stanovují pravidla pro konsolidaci všech ovládaných účetních jednotek. IPSAS 18 „Vykazování podle segmentů“ dále vyžaduje, aby účetní jednotky identifikovaly segmenty a předkládaly o nich informace.
- BC3. Některé vlády sestavují, předkládají a široce publikují jak účetní závěrky, tak informace o finančních charakteristikách a výkonnosti veřejného sektoru sestavené podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě.
- BC4. IPSASB podporuje sblížování standardů IPSAS s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě tam, kde je to vhodné. Statistická komunita podpořila IPSASB v rozvoji standardu IPSAS věnujícího se předkládání informací o vládním sektoru v rámci konsolidované účetní závěrky, což je způsob vedoucí k usnadnění tohoto sblížování.
- BC5. Zveřejnění informací o vládním sektoru může uživatelům účetní závěrky poskytnout užitečné informace, zejména v těch jurisdikcích, ve kterých ústřední či jiné vlády vydávají účetní závěrky v souladu s IPSAS a zároveň vydávají finanční informace v souladu s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě. IPSASB je toho názoru, že zveřejnění takových informací může uživatelům napomoci k lepšímu porozumění vztahu mezi tržními a netržními činnostmi vlády. IPSASB však není přesvědčena, že přínosy z tvorby a zveřejnění těchto informací mohou významně převýšit vynaložené náklady v těch jurisdikcích, ve kterých výkazy, sestavované dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě, nejsou běžně sestavovány a poskytovány veřejnosti. Důsledkem je, že zveřejňování těchto informací není povinné.

BC6. Tento standard uvádí požadavky pro použití pouze ve vztahu k vládám. Je to z toho důvodu, že zveřejňování smysluplných údajů o vládním sektoru je možné pouze na úrovni vlády jako celku. V některých jurisdikcích mohou mít ústřední vlády pod kontrolou (ovládat) jiné úrovně vlády, jako jsou vnitrostátní vlády či místní vlády. Tam, kde k tomu dochází, může být účetní závěrka dále disagregována tak, aby se v ní odděleně zveřejnily informace o vládním sektoru odpovídajícímu každé z těchto úrovní vlády. Takto zveřejněné údaje pravděpodobně napomohou uživatelům k lepšímu porozumění vztahu mezi činnostmi vládního sektoru na každé z těchto úrovní vlády. V některých jurisdikcích však může zveřejňování těchto informací vytvořit zvýšený tlak na účetní systém a na osoby odpovědné za sběr těchto dat a jejich agregaci, a není proto zřejmé, zda přínosy plynoucí uživatelům z takového zveřejňování převýší náklady tímto vyvolané. Z toho důvodu tento standard po účetních jednotkách, které se rozhodnou zveřejňovat informace o vládním sektoru, nevyžaduje zveřejňovat údaje o vládním sektoru odděleně za každou úroveň vlády konsolidovanou v účetní závěrce. Zveřejňování takových informací však není vyloučeno.

Konsolidace a disagregace

BC7. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě a IPSAS mají mnoho podobností, co se týče řešení (zachycování) transakcí a událostí. Přesto však existují rozdíly. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě například:

- (a) vyžaduje, aby veškerá aktiva a závazky (s výjimkou půjček) byly k datu vykazání přeceněny na tržní hodnotu. IPSAS obsahují jiné požadavky na oceňování a pro určité třídy aktiv a závazků vyžadují nebo povolují ocenění v historických cenách nebo současných hodnotách;
- (b) považuje dividendy za náklady, zatímco IPSAS je považují za výběry vlastníků;
- (c) rozlišuje mezi transakcemi a jinými ekonomickými toky při předkládání finančních informací. V současnosti platné IPSAS obdobné rozlišování neprovádějí; a
- (d) zaměřují se na předkládání finančních informací o vládním sektoru a jiných sektorech veřejného sektoru jako o oddělených komponentách a v tomto kontextu přijímají stejná pravidla pro uznávání a oceňování, jež jsou přijata i ve zbytku ekonomiky, a to za účelem zajištění makroekonomické konzistence celkových údajů. Podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě se ve finančních výkazech sestavených za vládní sektor nekonsolidují VNFP (neboť tyto vládní jednotky obchodují se zbožím a službami) a VFP (jako jsou banky). IPSAS se zaměřují na konsolidovanou účetní závěrku, ve které

se předkládají finanční informace o všech aktivech, závazcích, výnosech, nákladech a peněžních tocích ovládaných účetní jednotkou.

- BC8. Tento standard vyžaduje, aby zveřejnění informací o vládním sektoru bylo disagregací konsolidované účetní závěrky vlády. Jedná se o obdobný pohled, jež byl přijat pro zveřejňování informací o segmentech dle IPSAS 18. V souladu s tím mají být pro zveřejnění údajů o vládním sektoru přijata stejná účetní pravidla, jaká byla přijata pro konsolidovanou účetní závěrku, a to s jednou níže uvedenou výjimkou.
- BC9. Pokud se v účetní závěrce zveřejňují údaje o vládním sektoru, pak se pro veřejné finanční podniky a veřejné nefinanční podniky nepoužijí požadavky uvedené v IPSAS 6. Je tomu tak proto, že aplikace požadavků na VFP a VNFP dle IPSAS 6 by vedla k novému sestavení konsolidované účetní závěrky vlády namísto k sestavení finančních výkazů vládního sektoru. To by zmařilo účel zveřejňování informací o vládním sektoru, a sice být spojnicí mezi účetní závěrkou sestavenou dle standardů IPSAS a výkazy sestavenými dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě.

Vykazování podle segmentů

- BC10. IPSAS 18 vyžaduje oddělené zveřejnění určitých informací o významných činnostech nebo skupinách činností, a to za účelem vyhodnocení výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a pro potřeby rozhodování. IPSAS 18 neodlišuje směnné a nesměnné transakce a události nebo tržní a netržní činnosti vlády. Namísto toho se zaměřuje na zveřejnění výnosů, nákladů, aktiv a závazků spojených se zajišťováním hlavních služeb nebo skupin služeb – ať již jsou zajišťovány vládou prostřednictvím vládního sektoru nebo jsou zajišťovány prostřednictvím VFP nebo VNFP. Cíl vykazování podle segmentů není naplněn zveřejněním informací o vládním sektoru. Z toho vyplývá, že vláda, která se rozhodne zveřejnit informace o vládním sektoru, potřebuje také zveřejnit informace o segmentech.
- BC11. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě předkládá informace o nákladech nebo výdajích vlády roztríděné buď podle jejich ekonomického druhu nebo podle COFOG. Jedno z těchto druhů třídění může být použito pro zveřejnění dodatečných informací o vládním sektoru. V některých případech může být pro zveřejnění informací o segmentu v konsolidované účetní závěrce přijato třídění dle COFOG.

Odsouhlasení

- BC12. Informace zveřejněná o vládním sektoru v souladu s požadavky tohoto standardu se může co do obsahu a formy lišit od informace o vládním sektoru předložené podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě.
- BC13. IPSASB zvažovala, zda by ty vlády, které se rozhodnou zveřejňovat informace o vládním sektoru v souladu s tímto standardem, měly mít

povinnost zveřejnit v účetní závěrce odsouhlasení informací o vládním sektoru s informacemi uvedenými o vládním sektoru dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě. IPSASB vzala na vědomí, že tyto požadavky mohou dát vzniknout vysokým nákladům na přípravu tohoto odsouhlasení a že tyto náklady mohou v některých jurisdikcích převýšit užitky z toho plynoucí. To by mohlo vlády odrazovat od rozhodnutí informace tohoto typu zveřejňovat. Předmětem obav ze strany IPSASB například bylo:

- (a) zda načasování zpracování účetních závěrek a statistických informací je takové, aby jejich odsouhlasení mohlo být dokončeno během časového rámce potřebného pro audit, podepsání a schválení vydání účetní závěrky sestavené podle požadavků národní legislativy nebo podle požadavků standardů IPSAS;
- (b) zda zahrnutí tohoto požadavku nepovede k auditu odsouhlasení nebo také auditu samotných statistických výkazů; a
- (c) zda po účetní jednotce nebude vyžadováno znovu přecenit a překlasifikovat aktiva, závazky, výnosy a náklady v souladu s požadavky finančního výkaznictví založeného na statistickém základě a zda takovýto požadavek neodradí od zveřejňování informací o vládním sektoru.

BC14. Po zvážení těchto skutečností dospěla IPSASB k závěru, že v této fázi by takováto odsouhlasení neměla být vyžadována. Odsouhlasení informací o vládním sektoru (sestavených dle požadavků tohoto standardu) s odpovídajícími položkami z účetní závěrky vlády sestavené podle standardů IPSAS je však v souladu se zvyšováním transparentnosti, není náročné a bude pro uživatele užitečné. Zveřejnění odsouhlasení informací zveřejněných o vládním sektoru a sestavených v souladu s požadavky tohoto standardu a informací zveřejněných o vládním sektoru a sestavených podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě není zakázáno.