

prosinec 2006

IPSAS 24— ZVEŘEJŇOVÁNÍ ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1–IN9
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–6
Definice	7–13
Schválené rozpočty	8–10
Původní rozpočet a konečný rozpočet	11–12
Skutečnost	13
Zveřejňování porovnání rozpočtu se skutečností	14–38
Předkládání a zveřejňování	21–24
Úroveň agregace	25–28
Změny z původního rozpočtu na konečný rozpočet	29–30
Srovnatelná báze	31–36
Víceleté rozpočty	37–38
Poznámky k rozpočtové bázi, období a rozsahu	39–46
Odsouhlasení skutečnosti na srovnatelné bázi se skutečnými částkami vykázanými v účetní závěrce	47–53
Datum účinnosti	54–55
Implementační příručka – ilustrativní příklady	
Zdůvodnění závěrů	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS 24) „Zveřejňování rozpočtových informací v účetní závěrce“ je obsažen v odstavcích 1 – 55. Všechny odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 24 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 standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

Důvody pro vydání IPSAS

- IN1. Většina vlád připravuje a vydává své finanční rozpočty jako veřejné dokumenty nebo je zveřejňuje jiným způsobem. Dokumenty o rozpočtu jsou široce distribuovány a propagovány. Rozpočet odráží finanční charakteristiky vládních plánů pro nadcházející období, je klíčovým nástrojem pro finanční řízení a kontrolu a je ústřední částí procesu, zajišťujícího vládní a parlamentní (nebo podobný) dohled nad finančními objemy jednotlivých činností.
- IN2. Mimo to se od některých konkrétních účetních jednotek vyžaduje, aby své schválené rozpočty zveřejňovaly, nebo se tak mohou samy rozhodnout. V takových případech je daná účetní jednotka veřejně zodpovědná za hospodaření v souladu se schváleným rozpočtem.
- IN3. Před vydáním tohoto Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor, IPSAS 1 „Předkládání účetních výkazů“ doporučoval, ale nepožadoval, aby do účetních výkazů bylo zahrnuto porovnání s rozpočtem v případech, kdy se účetní výkazy a rozpočet sestavovaly na stejné bázi. Avšak rozpočet, za nějž je účetní jednotka veřejně zodpovědná, nemusí být připraven nebo zveřejňován na stejné bázi jako účetní výkazy. IPSAS 1 v těchto případech nepožadoval, ani nedoporučoval zveřejnit porovnání s rozpočtem, ani neposkytoval návod na to, jak podrobné informace mají být zveřejněny či jakým způsobem mají být vykázány, jestliže se účetní jednotka rozhodla, že takové porovnání provede.
- IN4. Tento standard určuje, co zveřejňují účetní jednotky, které jsou veřejně zodpovědné za hospodaření v souladu se schváleným rozpočtem, bez ohledu na to, zda jsou jejich rozpočet a účetní závěrka vyhotoveny a předkládány na stejné bázi či nikoli.

Hlavní rysy IPSAS

Aplikovatelnost

- IN5. Standard se aplikuje na účetní jednotky veřejného sektoru, které svůj schválený rozpočet zveřejňují buď v souladu s legislativními nebo jinými oprávněnými požadavky uloženými účetní jednotce nebo dobrovolně ke zvýšení průhlednosti svého účetního výkaznictví. Požaduje, aby takové jednotky provedly určitá zveřejnění o rozpočtu a skutečnosti ve svých účetních závěrkách nebo jiných výkazech. Nepožaduje, aby jednotky veřejného sektoru zveřejňovaly své schválené rozpočty, ani nespécifikuje požadavky na formulaci nebo předkládání schválených rozpočtů, které se zveřejňují.

Zveřejnění

- IN6. Tento standard požaduje, aby účetní závěrka jednotek veřejného sektoru, které svůj schválený rozpočet zveřejňují, obsahovala:
- (a) porovnání skutečnosti s částkami v původním rozpočtu a konečném rozpočtu. Toto porovnání má být provedeno na stejné bázi účetnictví jako je báze pro rozpočet, dokonce i když je odlišná od báze přijaté pro účetní závěrku. Tento standard používá termín skutečný nebo skutečnost k popisu částek, které vyplývají z plnění rozpočtu. V některých jurisdikcích mohou být výrazy jako rozpočtové čerpání, plnění rozpočtu nebo podobné termíny užívány ve stejném významu jako skutečnost;
 - (b) vysvětlení významných rozdílů mezi rozpočtovými a skutečnými částkami pokud není takové vysvětlení obsaženo v jiných veřejných dokumentech vydaných ve spojení s účetní závěrkou; a
 - (c) odsouhlasení skutečnosti na rozpočtové bázi se skutečnými částkami zveřejněnými v účetní závěre, jestliže se účetní a rozpočtová báze liší.
- IN7. IPSAS povoluje porovnání rozpočtu se skutečností, které má být provedeno v účetní závěre, formou dodatečných sloupců o rozpočtu v účetní závěre jen tam, kde účetní závěrka a rozpočet jsou vyhotoveny na srovnatelné bázi.
- IN8. Tento IPSAS také požaduje, aby bylo zveřejněno vysvětlení příčin rozdílů mezi původním rozpočtem a konečným rozpočtem, včetně toho, zda tyto rozdíly vznikají z přerozdělení rozpočtu nebo v důsledku jiných faktorů jako jsou politické změny, přírodní katastrofy nebo jiné nepředvídatelné události. Tato zveřejnění mohou být uvedena v poznámkách k účetní závěre nebo ve zprávě vydané dříve nebo ve stejnou dobu jako účetní závěrka nebo společně s ní.
- IN9. Zveřejnění srovnatelných informací za předchozí období není pro zveřejnění popisovaná tímto standardem požadováno.

Cíl

1. Tento standard vyžaduje, aby porovnání rozpočtu a skutečnosti, která vzniká při plnění rozpočtu, bylo součástí účetní závěrky jednotek, od kterých se vyžaduje či které si zvolily zveřejňovat své schválené rozpočty, a tudíž jsou za ně veřejně zodpovědné. Standard také požaduje zveřejnění vysvětlení důvodů významných rozdílů mezi rozpočtem a skutečností. Soulad s požadavky standardu zajistí, že jednotky veřejného sektoru dostojí své odpovědnosti a zvýší průhlednost svých účetních závěrek tím, že budou deklarovat soulad se schváleným rozpočtem, za který jsou veřejně zodpovědné, a u jednotek, u nichž rozpočet a účetní výkazy jsou vyhotovovány na stejné bázi, že budou zveřejňovat svou finanční výkonnost při plnění rozpočtu.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která připravuje a předkládá účetní výkazy na akruální bázi účetnictví, bude aplikovat tento standard.**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podniky veřejné správy a po kterých se vyžaduje, či které si zvolily, zveřejňovat svůj schválený rozpočet.**
4. Tento standard nepožaduje, aby byly zveřejněny schválené rozpočty, ani nevyžaduje, aby účetní závěrka zveřejňovala informace nebo činila porovnání se schválenými rozpočty, které nebyly zveřejněny.
5. V některých případech budou schválené rozpočty sestaveny tak, aby zahrnuly všechny činnosti ovládané jednotkou veřejného sektoru. V jiných případech může být vyžadováno, aby jednotlivé schválené rozpočty byly zveřejněny za určité činnosti, skupiny činností nebo za jednotky zahrnuté do účetní závěrky vlády nebo jiných jednotek veřejného sektoru. To se může stát tehdy, když například vládní účetní závěrka zahrnuje vládní organizace nebo programy, které mají provozní samostatnost a připravují své vlastní rozpočty, nebo kde je rozpočet připravován jen za vládní sektor celé vlády. Tento standard se aplikuje na všechny jednotky, které předkládají účetní závěrku, jestliže schválený rozpočet nebo jeho součástí jsou zveřejňovány.
6. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“¹.

¹ IPSASB nedávno novelizovala a zveřejnila několik IPSAS. Odkaz na IPSAS v tomto standardu se vztahuje k novelizovaným IPSAS vydaným v prosinci 2006.

Definice

7. Následující pojmy jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

Účetní báze znamená akruální nebo peněžní bázi účetnictví, jež jsou definovány v akruálně založených Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor a v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor založeném na peněžní bázi.

Roční rozpočet znamená schválený rozpočet na jeden rok. Neobsahuje dopředu zveřejňované odhady nebo projekce na období následující po tomto rozpočtovém období.

Rozpočtové určení je pravomoc k rozdělení prostředků na účely stanovené legislativním nebo podobným orgánem.

Schválený rozpočet znamená pravomoc, odvozenou od zákonů, rozpočtového určení, vládních nařízení a ostatních rozhodnutí, uskutečňovat výdaje vztahující se k očekávaným výnosům nebo příjmům rozpočtového období.

Rozpočtová báze znamená akruální, peněžní nebo jinou účetní bázi přijatou pro sestavování rozpočtu, která byla schválena legislativním orgánem.

Srovnatelná báze znamená skutečné částky plnění rozpočtu předkládané na stejné účetní bázi, při stejné klasifikaci, pro stejné jednotky a stejné období jako schválený rozpočet.

Konečný rozpočet je původní rozpočet upravený o všechny rezervy, převody, transfery, dotace, dodatečné úpravy a jakékoliv další úpravy rozpočtu, schválené legislativním nebo podobným orgánem a provedené v rozpočtovém období.

Víceletý rozpočet je schválený rozpočet na více než jeden rok. Neobsahuje předem zveřejněné odhady nebo výhledy na období po rozpočtovém období.

Původní rozpočet je původně schválený rozpočet pro rozpočtové období.

Termíny definované jinými IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Schválené rozpočty

8. Schválený rozpočet, jak je definováno tímto standardem, obsahuje předpokládané výnosy nebo příjmy, které vzniknou v ročním nebo víceletém rozpočtovém období na základě současných plánů a očekávaných ekonomických podmínek během rozpočtového období a obsahuje náklady nebo výdaje schválené legislativním orgánem nebo jiným relevantním

orgánem. Schválený rozpočet není odhadem nebo předpovědí založenou na předpokladech o budoucích událostech a možných manažerských činnostech, u kterých se neočekává, že se nezbytně uskuteční. Obdobně se schválený rozpočet liší od prospektivní finanční informace, která může být předpovědí, projekcí nebo kombinací obou; například jednoroční předpověď plus pětiletá projekce.

9. V některých jurisdikcích mohou být rozpočty v rámci schvalovacího procesu potvrzeny zákonem. V jiných jurisdikcích může být schválení provedeno bez toho, že by se rozpočet stal zákonem. Ať je schvalovací proces jakýkoliv, rozhodujícím rysem schválených rozpočtů je, že oprávnění, na základě kterého se mají vybírat prostředky na schválené a stanovené účely z pokladny vlády nebo podobného orgánu, jsou udělena vyšším legislativním orgánem nebo jiným k tomu příslušným orgánem. Schválený rozpočet stanoví oprávnění pro výdaje ke všem jednotlivým položkám. Oprávnění k výdajům se všeobecně považuje za právní limit, v rámci kterého účetní jednotka musí provádět svou činnost. V některých jurisdikcích může být schváleným rozpočtem, za který účetní jednotka bude veřejně zodpovědná, původní rozpočet a v jiných jím může být konečný rozpočet.
10. Jestliže rozpočet není schválen ještě před začátkem období, na které je sestaven, pak je původním rozpočtem ten rozpočet, který je schválen v rozpočtovém období jako první.

Původní rozpočet a konečný rozpočet

11. Původní rozpočet může obsahovat rozpočtově určené zbytkové částky automaticky převedené z předchozích let. Například v některých jurisdikcích obsahuje rozpočtový proces vlády ustanovení, která vyžadují automatické převedení rozpočtových určení k pokrytí závazků z minulého roku. Tyto závazky představují budoucí výdaje vyplývající ze současných smluvních ujednání. V některých jurisdikcích mohou být nazývány povinnostmi nebo břemeny a vznikají z nevyřízených nákupních objednávek a smluv, kdy zboží nebo služby ještě nebyly dodány.
12. Dodatečná rozpočtová určení mohou být nezbytná tehdy, když původní rozpočet nepřiměřeně čelil požadavkům na vznikající výdaj například z důvodu války nebo přírodní katastrofy. Navíc se během období může ukázat, že rozpočtované výnosy jsou nedostatečné a může být nezbytné, aby vnitřní transfery mezi rozpočtovými skupinami nebo položkami umožnily změny ve financování priorit během rozpočtového období. V důsledku toho mohou být prostředky přidělené účetní jednotce nebo na určitou činnost sníženy z částky původně rozpočtově určené na dané období, aby byla zachována rozpočtová kázeň. Konečný rozpočet obsahuje všechny takové schválené změny nebo dodatky.

Skutečnost

13. Tento IPSAS užívá pojmy skutečnost nebo skutečná částka k vyjádření částek, které vznikly plněním rozpočtu. V některých jurisdikcích mohou být se stejným významem jako skutečnost užívány i pojmy rozpočtové čerpání, plnění rozpočtu nebo podobné pojmy.

Zveřejňování porovnání rozpočtu se skutečností

14. **Podle požadavků odstavce 21 účetní jednotka zveřejní porovnání rozpočtu, za nějž se veřejně zodpovídá, se skutečností, a to buď v samostatném účetním výkazu nebo formou dodatečných sloupců doplněných do účetní závěrky předkládané v souladu s IPSAS. Porovnání rozpočtu se skutečností zveřejní odděleně pro každý stupeň legislativního dozoru:**
- (a) **částky původního a konečného rozpočtu;**
 - (b) **skutečné částky na srovnatelné bázi; a**
 - (c) **poznámku vysvětlující významné rozdíly mezi rozpočtem, za který je účetní jednotka veřejně zodpovědná a skutečností, pokud není takové vysvětlení obsaženo v jiných veřejných dokumentech vydaných společně s účetní závěrkou a uvede křížový odkaz k těmto dokumentům, pokud není uveden v poznámkách.**
15. Vykazování původního a konečného rozpočtu a skutečnosti v účetní závěrce na srovnatelné bázi s rozpočtem, který je zveřejňován, dokončí cyklus odpovědnosti tím, že umožní uživatelům účetní závěrky určit, zda prostředky byly získány a použity v souladu se schváleným rozpočtem. V účetní závěrce mohou být pro úplnost uváděny také rozdíly (často nazývané účetními odchylkami) mezi skutečností a rozpočtem, ať již původním či konečným.
16. Vysvětlení významných rozdílů mezi skutečností a rozpočtem pomůže uživatelům porozumět důvodům významných odchylek od schváleného rozpočtu, za který je účetní jednotka veřejně zodpovědná.
17. Po účetní jednotce může být požadováno, nebo si může vybrat, aby zveřejnila svůj původní rozpočet, svůj konečný rozpočet nebo oba. V případě, že se požaduje zveřejnění jak původního, tak konečného rozpočtu, poskytne často legislativní, regulační nebo jiný orgán vodítko v případech, kdy se vysvětlení významných rozdílů mezi skutečností a původním rozpočtem nebo skutečností a konečným rozpočtem vyžaduje v souladu s odstavcem 14c. Při absenci takového vodítka mohou být významné rozdíly určeny odkazem například na rozdíly mezi skutečností a původním rozpočtem se zaměřením na výkonnost původního rozpočtu nebo na rozdíly mezi skutečností a konečným rozpočtem se zaměřením na soulad s konečným rozpočtem.
18. V mnoha případech budou konečný rozpočet a skutečnost shodné. A to proto, že plnění rozpočtu je v průběhu rozpočtového období kontrolováno a původní rozpočet je postupně upravován, aby odrazil měnící se podmínky, okolnosti a

zkušenosti během období. Odstavec 29 tohoto standardu požaduje zveřejnit vysvětlení důvodů změn mezi původním a konečným rozpočtem. Tato zveřejnění spolu se zveřejněními požadovanými podle odstavce 14 zajistí, že účetní jednotky, které zveřejňují své schválené rozpočty, jsou veřejně zodpovědné za výkonnost a soulad se schváleným rozpočtem.

19. Zprávy a analýzy vedení, zprávy o kontrole činnosti nebo jiné veřejné zprávy, které komentují výkonnost a výsledky dosažené účetní jednotkou během období, včetně vysvětlení významných rozdílů od rozpočtovaných částek, jsou často vydávány společně s účetní závěrkou. V souladu s odstavcem 14c tohoto standardu se vysvětlení významných rozdílů mezi skutečností a rozpočtem uvede v poznámkách k účetní závěrce, pokud nebude uvedeno v jiných veřejných zprávách nebo dokumentech vydaných společně s účetní závěrkou; poznámky k účetní závěrce odkazují na zprávy nebo dokumenty, ve kterých lze takové vysvětlení najít.
20. V případech, kdy schválené rozpočty jsou zveřejňovány jen u některých účetních jednotek nebo činnostech uváděných v účetní závěrce, lze požadavky odstavce 14 aplikovat jen na účetní jednotky nebo činnosti vyplývající ze schváleného rozpočtu. To znamená, že tehdy, když je například rozpočet připravován jen pro vládní sektor jako část celovládní vykazující účetní jednotky, budou zveřejnění požadovaná odstavcem 14 prováděna jen ve vztahu k vládnímu sektoru.

Předkládání a zveřejňování

21. **Účetní jednotka vykazuje porovnání rozpočtu se skutečností formou dodatečných sloupců o rozpočtu v účetní závěrce pouze tehdy, když účetní závěrka a rozpočet jsou vyhotoveny na srovnatelné bázi.**
22. Porovnání skutečnosti s rozpočtem může být předloženo v samostatném výkazu (Výkaz porovnání rozpočtu se skutečností nebo podobně nazvaný výkaz) začleněném do úplné účetní závěrky, jak je specifikována v IPSAS 1. Nebo tam, kde účetní závěrka a rozpočet jsou vyhotovovány na srovnatelné bázi - to znamená na stejné bázi účetnictví, pro stejnou účetní jednotku, stejné účetní období a při přijetí shodné struktury třídění – lze přidat dodatečné sloupce k účetní závěrce zveřejněné v souladu s IPSAS. Tyto dodatečné sloupce identifikují původní a konečné rozpočtované částky a v případě, že si to účetní jednotka zvolí, rozdíly mezi rozpočtem a skutečností.
23. Jestliže rozpočet a účetní závěrka nejsou vyhotovovány na srovnatelné bázi, předkládá se samostatný Výkaz porovnání rozpočtu se skutečností. Aby uživatelé chybně neinterpretovali finanční informace vykázané na rozdílných bázích, mělo by být z účetní závěrky zřejmé, že rozpočtová a účetní báze se liší a že Výkaz porovnání rozpočtu se skutečností je předkládán na rozpočtové bázi.
24. V těch jurisdikcích, kde jsou rozpočty sestavovány na akruální bázi v rozsahu celé účetní závěrky, se rozpočtové sloupce přidávají do účetní závěrky ve všech výkazech požadovaných IPSAS. V některých jurisdikcích, ve kterých jsou

rozpočty rovněž sestavovány na akruální bázi, však mohou být údaje o rozpočtu přidány jen do některých z účetních výkazů představujících plnou účetní závěrku vymezenou IPSAS - například rozpočet může být doplněn pouze do Výkazu o finanční výkonnosti nebo do Výkazu peněžních toků s dodatečnými informacemi poskytnutými v doprovodných tabulkách. V těchto případech jsou dodatečné sloupce rozpočtu obsaženy jen v těch hlavních účetních výkazech, které jsou využívány i pro zveřejňování rozpočtu.

Úroveň agregace

25. Rozpočtová dokumentace může poskytovat řadu podrobných informací o určitých činnostech, programech nebo účetních jednotkách. Tyto podrobné informace jsou často agregovány do obecnějších skupin představujících společnou rozpočtovou třídu nebo druh za účelem jejich předložení a schválení legislativním nebo jiným oprávněným orgánem. Zveřejnění skutečných a rozpočtových informací, které jsou v souladu s těmito obecnějšími rozpočtovými skupinami, třídami či druhy, zajistí, že porovnání jsou provedena na úrovni legislativního nebo jiného orgánu oprávněného k dohledu, jenž je uveden v rozpočtové dokumentaci.
26. IPSAS 3 vyžaduje, aby účetní závěrka poskytovala informace, které splňují množství kvalitativních charakteristik, včetně takových, které mají zajistit, aby informace byly:
 - (a) relevantní pro potřeby rozhodování uživatelů; a
 - (b) spolehlivé v tom smyslu, že účetní závěrka:
 - (i) zobrazuje věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky;
 - (ii) odráží ekonomickou podstatu transakcí, jiných událostí a podmínek a ne pouze právní formu;
 - (iii) je neutrální, to znamená nezaujatá;
 - (iv) je opatrná; a
 - (v) je ve všech významných ohledech úplná.
27. V některých případech bude nutno detailní finanční informace obsažené ve schválených rozpočtech agregovat pro potřeby zveřejnění v účetní závěrce v souladu s požadavky tohoto standardu. Taková agregace může být nezbytná proto, aby nedošlo k zahlcení informacemi a aby odrážela příslušné úrovně legislativního nebo jiného orgánu oprávněného k dohledu. K určení úrovně agregace je třeba profesionálního úsudku. Tento úsudek bude proveden v kontextu cíle tohoto standardu a kvalitativních charakteristik účetního výkaznictví popsaných výše v odstavci 26 a v Dodatku B k IPSAS 1, který shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví.

28. Dodatečné informace o rozpočtu, včetně informací o splnění úkolů, mohou být zveřejněny i v jiných dokumentech než jen v účetní závěrce. Doporučuje se, aby v účetní závěrce byl k takovým dokumentům proveden křížový odkaz; obzvláště se doporučuje propojit údaje o rozpočtu a skutečnosti s nefinančními informacemi o splnění úkolů.

Změny z původního na konečný rozpočet

29. **Účetní jednotka zveřejní vysvětlení, zda změny mezi původním a konečným rozpočtem jsou důsledkem přerozdělení v rámci rozpočtu nebo jiných faktorů:**
- (a) **formou zveřejnění poznámky v účetní závěrce; nebo**
 - (b) **ve zprávě vydané dříve, ve stejnou dobu nebo společně s účetní závěrkou, přičemž v poznámkách k účetní závěrce uvede křížový odkaz na tuto zprávu.**
30. Konečný rozpočet obsahuje všechny změny původního rozpočtu, jež byly schváleny legislativními postupy nebo v rámci jiné pravomoci provést úpravu rozpočtu. V souladu s požadavky tohoto standardu bude účetní jednotka veřejného sektoru podávat vysvětlení změn mezi původním a konečným rozpočtem v poznámkách k účetní závěrce nebo v samostatné zprávě vydané dříve nebo ve stejnou dobu jako účetní závěrka. Vysvětlení bude obsahovat, zda například dochází ke změnám v důsledku přerozdělování v rámci parametrů původního rozpočtu nebo v důsledku jiných faktorů, jako jsou například změny celkových parametrů rozpočtu včetně změn ve vládní politice. Taková zveřejnění jsou často uváděna ve zprávách a analýzách vedení nebo podobných zprávách o prováděných činnostech, tj. zprávách vydávaných společně s účetní závěrkou, nikoliv ale jako její součást. Taková zveřejnění mohou být součástí zpráv o čerpání rozpočtu vydaných vládami za účelem podání informace o plnění rozpočtu. Tam, kde je zveřejnění prováděno spíše v samostatných zprávách než v účetní závěrce, budou poznámky k účetní závěrce obsahovat křížový odkaz na tyto zprávy.

Srovnatelná báze

31. **Všechna porovnání rozpočtu se skutečností budou sestavena na srovnatelné bázi k rozpočtu.**
32. Porovnání rozpočtu se skutečností se předkládá na stejné účetní bázi (akruální, peněžní nebo jiné), stejné bázi třídění a pro stejné účetní jednotky a období jako schválený rozpočet. Tím je zajištěno, že zveřejnění informací v účetní závěrce o souladu s rozpočtem je na stejné bázi jako samotný rozpočet. V některých případech to může znamenat, že zveřejnění porovnání rozpočtu se skutečností bude provedeno na odlišné bázi účetnictví, pro odlišnou skupinu činností a v odlišném formátu předkládání nebo třídění než je ten, který byl přijat pro účetní závěrku.

33. V účetních závěrkách se konsolidují účetní jednotky a činnosti ovládané konkrétní účetní jednotkou. Jak je uvedeno v odstavci 5, samostatné rozpočty mohou být schváleny a zveřejněny za jednotlivé účetní jednotky nebo vybrané činnosti, které tvoří konsolidovanou účetní závěrku. V případech, kdy k tomu dojde, mohou být tyto samostatné rozpočty pro účely jejich vykazání v účetní závěrece přepracovány, a to v souladu s požadavky tohoto standardu. Pokud k tomuto dojde, přepracování nebude obsahovat změny nebo úpravy ke schváleným rozpočtům. Je to proto, že tento standard požaduje porovnání skutečnosti se schváleným rozpočtem.
34. Pro sestavení svých účetních závěrek a pro své schválené rozpočty mohou účetní jednotky přijmout odlišné báze účetnictví. Vláda může například přijmout akruální bázi pro svou účetní závěrku a peněžní bázi pro svůj rozpočet. Navíc, rozpočty mohou obsahovat informace o povinnostech navýšit v budoucnosti prostředky a informace o změnách v těchto povinnostech, nebo na takové informace mohou být zaměřeny, zatímco účetní závěrka bude vykazovat aktiva, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, výnosy, náklady, jiné změny v čistých aktivech/vlastním kapitálu a peněžní toky. Rozpočtová jednotka a vykazující jednotka však budou často totožné. Obdobně bude v účetní závěrece nezřídka uvedeno období, na které je rozpočet sestaven, a třídící báze použita pro rozpočet. Tím se zajistí, že účetní systém zaznamená a vykáže finanční informace způsobem, který pro potřeby vedení a pro odpovědnostní účely zjednoduší porovnání rozpočtu se skutečností; například relevantně a včas pro monitorování postupu při plnění rozpočtu během rozpočtového období a pro vykazování vládě, veřejnosti a ostatním uživatelům.
35. V některých jurisdikcích mohou být rozpočty sestaveny na peněžní nebo akruální bázi v souladu se statistickým systémem vykazování, v němž se účetní jednotky a činnosti liší od těch, za které jsou sestaveny účetní závěrky. Například rozpočty sestavené v souladu se statistickým systémem vykazování se mohou zaměřit na vládní sektor a mohou zahrnovat jen jednotky plnící základní nebo netržní úlohy vlády představující její hlavní činnosti, zatímco účetní závěrka obsahuje všechny činnosti kontrolované vládou včetně podnikatelských aktivit vlády. IPSAS 22 „Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru“ specifikuje požadavky na zveřejnění finančních informací o vládním sektoru formou poznámek k účetní závěrece celovládní jednotky, která přijala akruální bázi účetnictví a rozhodla se provést takové zveřejnění. V mnoha případech se zveřejnění provedená v souladu s IPSAS 22 týkají stejných jednotek, činností a třídících bází, jako je tomu v případě rozpočtů sestavených v souladu s modely statistického vykazování vládního sektoru. V těchto případech zveřejnění provedená v souladu s IPSAS 22 usnadní také zveřejnění požadovaná tímto standardem.
36. V modelech statistického vykazování může vládní sektor zahrnovat národní, oblastní a místní úrovně vlády. V některých jurisdikcích může národní vláda ovládat oblastní a místní úrovně vlády, konsolidovat je ve své účetní závěrece a sestavit rozpočet, který zahrnuje všechny tři úrovně a požadovat jeho

zveřejnění. V těchto případech se požadavky tohoto standardu použijí na účetní závěrky těchto jednotek národních vlád. Avšak tam, kde národní vláda neovládá oblastní nebo místní úroveň vlády, nebude ve své účetní závěrce konsolidovat oblastní nebo místní úroveň vlády. Spíše se sestaví individuální účetní závěrka pro každou úroveň vlády samostatně. Požadavky tohoto standardu se použijí jen na účetní závěrky vládních jednotek, u kterých jsou zveřejňovány schválené rozpočty a u činností nebo jejich dílčích částí, které účetní jednotky ovládají.

Víceleté rozpočty

37. Některé vlády a některé další účetní jednotky schvalují a zveřejňují spíše víceleté rozpočty než jednotlivé roční rozpočty. Víceleté rozpočty obvykle obsahují několik ročních rozpočtů nebo ročních rozpočtových cílů. Schválený rozpočet pro každé dílčí období vyjadřuje aplikaci rozpočtových politik pro víceletý rozpočet na každé z dílčích období. V některých případech umožňuje víceletý rozpočet převádět nevyužité rozpočtové prostředky kteréhokoliv dílčího období do období dalšího.
38. Vlády a jiné jednotky s víceletými rozpočty mohou ke stanovení svého původního a konečného rozpočtu použít odlišné přístupy v závislosti na tom, jak se jejich rozpočet schvaluje. Například vládě může být schválen dvouletý rozpočet, který obsahuje dva schválené roční rozpočty, přičemž lze pro každý rok identifikovat původní a konečný rozpočet. Jestliže nevyužité rozpočtové prostředky z prvního roku dvouletého rozpočtu lze podle práva vynaložit v druhém roce, pak původní rozpočet pro období druhého roku se o tyto převedené částky zvýší. V ojedinělých případech, kdy je vládě schválen dvouletý nebo jiný víceletý rozpočet, který neurčuje rozpočtované částky pro každý rok, může být při stanovení ročních rozpočtů podle tohoto standardu nezbytné provést odhad částek pro každý rok. Například původní a konečný schválený rozpočet pro první rok dvouletého období bude obsahovat ty schválené kapitálové akvizice pro dvouleté období, které se udály během prvního roku, společně s částkou opakovaně se vyskytujícími výnosových a nákladových položek přiřaditelných tomuto roku. Nevyužité částky z prvního roku jsou potom zahrnuty do původního rozpočtu na druhé roční období a tento rozpočet společně se všemi úpravami tvoří konečný rozpočet pro druhý rok. Tam, kde jsou přijímány víceleté rozpočty, se účetním jednotkám doporučuje, aby zveřejňovaly doplňující informace o vztahu mezi rozpočtem a skutečností v průběhu tohoto víceletého rozpočtového období.

Poznámky o rozpočtové bázi, období a rozsahu působnosti

39. **Účetní jednotka vysvětlí v poznámkách k účetní závěrce rozpočtovou bázi a třídící bázi použitou ve schváleném rozpočtu.**
40. Rozdíly mohou být mezi účetní bází (peněžní, aktuální nebo jejich modifikacemi) použitou pro sestavení a zveřejnění rozpočtu a účetní bází použitou pro účetní závěrku. Tyto rozdíly se mohou vyskytnout v případech, kdy účetní systém a rozpočtový systém obsahují informace z rozdílného

pohledu – rozpočet se může zaměřit na peněžní toky nebo na peněžní toky plus vybrané závazky, zatímco účetní závěrka vykazuje jak peněžní toky, tak i akruální informace.

41. Formáty a klasifikační báze používané pro sestavení schváleného rozpočtu se mohou od formátů používaných v účetní závěrce také lišit. Schválený rozpočet může třídít položky na stejné bázi, jaká se používá pro účetní závěrku, například podle ekonomické podstaty (náhrady zaměstnancům, spotřeba zboží a služeb apod.), nebo podle účelu (zdravotnictví, vzdělávání apod.). Nebo může rozpočet třídít položky podle speciálních programů (například zmírnění chudoby či potlačení nakažlivých nemocí) nebo podle složek programu pro dosažení cílů (například studenti promující v terciárních studijních programech nebo chirurgické operace provedené nemocniční pohotovostní službou), což se liší od třídění uvedeného v účetní závěrce. Dále, stálý rozpočet pro opakující se činnosti (například vzdělávání nebo zdravotnictví apod.) může být schválen odděleně od investičního rozpočtu pro kapitálové výdaje (například infrastruktura nebo budovy apod.).
42. IPSAS 1 požaduje, aby účetní jednotky zveřejňovaly v poznámkách k účetní závěrce informace o bázi pro předkládání účetní závěrky a používaných významných účetních pravidlech. Zveřejnění rozpočtové báze a třídící báze používaných pro přípravu a zveřejnění schválených rozpočtů pomůže uživatelům lépe porozumět vztahům mezi rozpočtem a účetní informací zveřejněnou v účetní závěrce.
43. **Účetní jednotka zveřejní v poznámkách k účetní závěrce období, za něž byl rozpočet schválen.**
44. Účetní závěrka se předkládá minimálně jednou ročně. Účetní jednotky mohou schválit rozpočty na roční období nebo na víceletá období. Tam, kde se toto období liší od období používaného pro vykazování účetní závěrky, napomůže zveřejnění doby, kterou schválený rozpočet pokrývá, uživatelům těchto účetních závěrek lépe porozumět vztahu mezi údaji v rozpočtu a porovnání rozpočtu s účetní závěrkou. Zveřejnění období schváleného rozpočtu v případech, kdy je toto období shodné s obdobím použitým pro účetní závěrku, bude rovněž plnit potvrzující roli, obzvláště v jurisdikcích, kde jsou rovněž sestavovány mezitímní rozpočty, mezitímní účetní závěrky a mezitímní zprávy.
45. **Účetní jednotka uvede v poznámkách k účetní závěrce jednotky zahrnuté do schváleného rozpočtu.**
46. IPSAS vyžadují, aby účetní jednotky vyhotovovaly a předkládaly účetní závěrku, která konsoliduje všechny prostředky kontrolované jednotkou. Účetní závěrka vyhotovená v souladu s IPSAS bude na celovládní úrovni zahrnovat jednotky závislé na rozpočtu a PVS kontrolované vládou. Avšak, jak je uvedeno v odstavci 35, schválené rozpočty vyhotovené v souladu se statistickými modely vykazování nemusí zahrnovat činnosti vlády na komerční nebo tržní bázi. V souladu s požadavky odstavce 31 budou

rozpočtové a skutečné částky předkládány na srovnatelné bázi. Zveřejnění jednotek zahrnutých do rozpočtu umožní uživatelům určit rozsah, do kterého jsou činnosti jednotky předmětem schváleného rozpočtu a jak se rozpočtová jednotka liší od účetní jednotky zobrazené v účetní závěrce.

Odsouhlasení skutečnosti na srovnatelné bázi se skutečnými částkami v účetní závěrce

47. **Skutečné částky předkládané na srovnatelné bázi k rozpočtu v souladu s odstavcem 31 budou v případě, kdy účetní závěrka a rozpočet nejsou vyhotovovány na srovnatelné bázi, odsouhlaseny s následujícími skutečnými částkami zveřejněnými v účetní závěrce:**

- (a) s celkovými výnosy, celkovými náklady a čistými peněžními toky z provozní a investiční činnosti a z financování, jestliže je pro rozpočet použita akruální báze; nebo
- (b) s čistými peněžními toky z provozní a investiční činnosti a z financování, jestliže je použita pro rozpočet jiná báze než akruální,

přičemž se u každé částky určí jakékoli rozdíly v bázi, načasování a ve vymezení účetní jednotky.

Odsouhlasení se zveřejňuje přímo ve Výkazu porovnání rozpočtu se skutečností nebo v poznámkách k účetní závěrce.

48. Rozdíly mezi skutečnými částkami zjištěnými na srovnatelné bázi a skutečnými částkami uznanými v účetní závěrce mohou být tříděny následovně:

- (a) rozdíly bází, které vzniknou, když je schválený rozpočet sestaven na jiné bázi než účetní závěrka. Například tam, kde je rozpočet vyhotoven na peněžní bázi nebo modifikované peněžní bázi a účetní závěrka je vyhotovena na akruální bázi;
- (b) rozdíly v načasování, které vznikají, když se liší období rozpočtu od účetního období uvedeného v účetní závěrce; a
- (c) rozdíly ve vymezení účetní jednotky, které vzniknou, když rozpočet neobsahuje programy nebo jednotky, které jsou součástí účetní jednotky vyhotovující účetní závěrku.

Také mohou být rozdíly ve formátu nebo schématech třídění přijatých pro zveřejnění účetní závěrky a rozpočtu.

49. Odsouhlasení požadované odstavcem 47 tohoto standardu umožní účetní jednotce lépe dostát své odpovědnosti tím, že určí hlavní zdroje rozdílu mezi skutečnými částkami na rozpočtové bázi a částkami uznanými v účetní závěrce. Tento standard nebrání odsouhlasení všech důležitých součtů a mezosoučtů nebo odsouhlasení všech skupin položek předkládaných pro porovnání rozpočtu a skutečnosti s ekvivalentními částkami v účetní závěrce.

50. U účetních jednotek používajících stejnou bázi účetnictví pro předkládání jak rozpočtových dokumentů tak i účetní závěrky se vyžaduje jen určení rozdílů mezi skutečnými částkami v rozpočtu a ekvivalentními částkami v účetní závěrce. To vznikne tehdy, když je rozpočet sestaven pro stejné období, zahrnuje stejné jednotky a používá stejný formát předkládání účetní závěrky. V těchto případech se odsouhlasení nevyžaduje. U jiných jednotek používajících stejnou bázi účetnictví pro rozpočet a účetní závěrku může být rozdíl ve formátu předkládání, ve vykazující jednotce nebo v období; například schválený rozpočet může obsahovat odlišné třídění nebo odlišný formát předkládání účetní závěrky, může zahrnovat jen neobchodní činnosti účetní jednotky nebo může obsahovat víceletý rozpočet. Odsouhlasení bude nezbytné tehdy, když mezi rozpočtem a účetní závěrkou vyhotovenou na stejné účetní bázi jsou rozdíly v předkládání, načasování nebo ve vymezení účetní jednotky.
51. Pro jednotky využívající peněžní bázi (nebo modifikovanou peněžní nebo modifikovanou akruální bázi) účetnictví pro předkládání schváleného rozpočtu a akruální bázi pro účetní závěrku, se odsouhlasí hlavní součty předkládané ve výkazu o rozpočtu a skutečnost se porovná s čistými peněžními toky z provozních, investičních a finančních činností tak, jak je předkládáno ve výkazu peněžních toků vyhotoveném v souladu s IPSAS 2, „Výkazy peněžních toků“.
52. **Zveřejnění srovnatelných informací za předchozí období se v souladu s požadavky tohoto standardu nevyžaduje.**
53. Tento standard vyžaduje, aby porovnání rozpočtu se skutečností bylo obsaženo v účetních závěrkách jednotek, které zveřejňují svůj schválený rozpočet (rozpočty). Nevyžaduje zveřejnění porovnání skutečnosti předchozího období s rozpočtem předchozího období ani nevyžaduje, aby příslušné vysvětlení rozdílů mezi skutečností a rozpočtem tohoto předchozího období bylo zveřejněno v účetní závěrce běžného období.

Datum účinnosti

54. **Tento IPSAS nabývá účinnosti pro roční účetní závěrku týkající se období začínající 1. lednem 2009 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
55. Pokud účetní jednotka přijme akruální bázi účetnictví definovanou IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem implementace akruální báze nebo později.

Implementační příručka – ilustrativní příklady

Příručka doprovází IPSAS 24, ale není jeho součástí.

- A. Výkaz porovnání rozpočtu se skutečností – rozpočet na peněžní bázi**
- B. Metoda dodatečných sloupců – roční rozpočet i účetní závěrka na akruální bázi**
- C. Výňatek ze zveřejnění poznámek**
- D. Doporučované zveřejnění formou poznámek: Dvouletý rozpočet na peněžní bázi**

A. Výkaz porovnání rozpočtu se skutečností**Za vládu xx, za rok končící 31. prosince 20xx****Rozpočet na peněžní bázi (klasifikace výdajů podle účelu)**

Poznámka: rozpočtová a účetní báze jsou odlišné. Tento výkaz porovnání rozpočtu se skutečností je vyhotoven na rozpočtové bázi.

(v měnových jednotkách)	Rozpočtované částky		Skutečné částky na porovnatelné bázi	Rozdíl: ² Konečný rozpočet a skutečnost
	Původní	Konečné		
PŘÍJMY				
Daně	X	X	X	X
Smlouvy o pomoci				
Mezinárodní agentury	X	X	X	X
Jiné granty a podpory	X	X	X	X
Výpůjčky	X	X	X	X
Pozbytí budov a zařízení	X	X	X	X
Obchodní činnosti	X	X	X	X
Ostatní příjmy	X	X	X	X
Příjmy celkem	X	X	X	X
VÝDAJE				
Zdravotnictví	(X)	(X)	(X)	(X)
Vzdělání	(X)	(X)	(X)	(X)
Veřejný pořádek/bezpečnost	(X)	(X)	(X)	(X)
Sociální ochrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Ubytování a společenská zařízení	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekreace, kultura, náboženství	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomické záležitosti	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostatní	(X)	(X)	(X)	(X)
Výdaje celkem	(X)	(X)	(X)	(X)
ČISTÉ PŘÍJMY/(VÝDAJE)	X	X	X	X

² Sloupec „Rozdíl...“ se nevyžaduje. Nicméně vhodně označené porovnání mezi skutečností a původním nebo konečným rozpočtem může být do výkazu zahrnuto.

B. Metoda dodatečných sloupců

Za vládu YY, za rok končící 31. prosince, 20XX

Roční rozpočet i účetní závěrka používají akruální bázi

(Ilustrace je provedena pouze pro Výkaz o finanční výkonnosti. Podobný způsob zveřejnění by byl přijat i pro jiné účetní výkazy.)

Skutečnost 20XX-1	(v měnových jednotkách)	Skutečnost 20XX	Konečný rozpočet 20XX	Původní rozpočet 20XX	Rozdíl: ³ Původní rozpočet a skutečnost
	Výnosy				
X	Daně	X	X	X	X
X	Poplatky, pokuty, penále a licence	X	X	X	X
X	Výnosy ze směnných transakcí	X	X	X	X
X	Transfery od jiných vlád	X	X	X	X
X	Ostatní výnosy	X	X	X	X
X	Výnosy celkem	X	X	X	X
	Náklady				
(X)	Mzdy, platy, zaměstnanecké požitky	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Dotace a jiné transferové platby	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Spotřeba materiálu, zboží a služeb	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Odpisy a amortizace	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Ostatní náklady	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Finanční náklady	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Náklady celkem	(X)	(X)	(X)	(X)
X	Podíl přebytku v přidružených jednotkách	X	X	X	X
X	Přebytek/schodek za období	X	X	X	X
	Přiřaditelný:				
X	Vlastníkům ovládající jednotky	X	X	X	X
X	Menšinovým podílům	X	X	X	X
X		X	X	X	X

³ Sloupec „Rozdíl...“ se nevyžaduje. Nicméně vhodně označené porovnání mezi skutečností a původním nebo konečným rozpočtem může být do výkazu zahrnuto.

C. Výňatek ze zveřejnění formou poznámek - za vládu X

(Vláda X předkládá svůj schválený rozpočet na peněžní bázi a účetní závěrku na akruální bázi)

1. Rozpočet je schválen na peněžní bázi a v účelovém členění. Schválený rozpočet je na rozpočtové období od 1. ledna 20XX do 31. prosince 20XX a zahrnuje všechny účetní jednotky vládního sektoru. Vládní sektor zahrnuje všechny účetní jednotky představující vládní ministerstva identifikovaná v poznámce xx (vyhotovené v souladu s IPSAS 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“).
2. Původní rozpočet byl schválen legislativním aktem dne (datum) a dodatečné rozpočtové určení XXX na podporu odstranění následků přírodní katastrofy bylo schváleno legislativním aktem dne (datum) v důsledku zemětřesení, ke kterému došlo v Severní oblasti dne (datum). Cíle a pravidla původního rozpočtu a jeho následné úpravy jsou podrobněji vysvětleny ve Zprávě o činnosti a Zprávě o plnění rozpočtu vydanými spolu s účetní závěrkou.
3. Rozdíl mezi skutečnými výdaji na zdravotnictví a jejich konečným rozpočtem ve výši 15 % (25 % nad původní rozpočet) vznikl překročením výdajů oproti jejich legislativně schválené výši z důvodu zemětřesení. Žádné další významné rozdíly mezi konečným schváleným rozpočtem a skutečností nevznikly.
4. Rozpočtová a účetní báze se liší. Účetní závěrka celé vlády se vyhotovuje na akruální bázi a ve Výkazu o finanční výkonnosti se používá členění nákladů podle druhů. Účetní závěrka pro rozpočtové období od 1. ledna 20XX do 31. prosince 20XX je konsolidovaná a zahrnuje všechny ovládané jednotky včetně podniků veřejné správy. Účetní závěrka se liší od rozpočtu, který je schválen na peněžní bázi a který se vztahuje jen k vládnímu sektoru, který nezahrnuje podniky veřejné správy a některé další netržní vládní organizace a činnosti.
5. Částky v účetní závěrce byly přepočítány z akruální báze na peněžní bázi a přetříděny podle účelu, aby byly na stejné bázi jako konečný schválený rozpočet. Navíc byly v účetní závěrce provedeny úpravy částek z důvodu časových rozdílů spojených s převáděnými rozpočtovými určeními a z důvodu rozdílů v účetních jednotkách (podniky veřejné správy), tak, aby skutečné částky byly vyjádřeny na srovnatelné bázi s konečným schváleným rozpočtem. Částky těchto úprav jsou uvedeny v následující tabulce.
6. Odsouhlasení skutečných částek na srovnatelné bázi, vykázaných ve Výkazu porovnání rozpočtu se skutečností, se skutečnými částkami ve Výkazu peněžních toků za rok končící 31. prosince 20XX je uvedeno níže. Účetní závěrka a výkazy rozpočtu jsou vyhotovovány pro stejné období. Existuje nesoulad ve vymezení účetní jednotky: rozpočet je vyhotoven jen za vládní sektor a účetní závěrka je konsolidovaná za všechny účetní jednotky

ZVEŘEJŇOVÁNÍ ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

kontrolované vládou. Také existuje rozdíl v bázi: rozpočet je vyhotoven na peněžní bázi a účetní závěrka na akruální bázi.

	Provozní	Investiční	Financování	Celkem
Skutečná částka na srovnatelné bázi vykázaná ve Výkazu porovnání rozpočtu se skutečností	X	X	X	X
Rozdíly v bázi	X	X	X	X
Časové rozdíly	-	-	-	-
Rozdíly ve vymezení účetní jednotky	X	X	X	X
Skutečné částky ve Výkazu peněžních toků	X	X	X	X

(Odsouhlasení může být uvedeno přímo ve Výkazu porovnání rozpočtu se skutečností nebo jako zveřejnění formou poznámek.)

ZVEŘEJŇOVÁNÍ ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

D. Doporučené zveřejnění poznámky: Dvoulletý rozpočet na peněžní bázi – za vládu B, za rok končící 31. prosince 20XX

(v měnových jednotkách)	Původní dvoulletý rozpočet	Cílový rozpočet pro 1. rok	Upravený rozpočet v 1. roce	Skutečnost 1.roku na srovnatelné bázi	Saldo pro 2. rok	Cílový rozpočet pro 2. rok	Upravený rozpočet v 2. roce	Skutečnost 2. roku na srovnatelné bázi	Rozdíl: Rozpočet a skutečnost během rozpočtového období
PŘÍJMY									
Daně	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Smlouvy o pomoci	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Výpůjčky	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Pozbytí budov a zařízení	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Obchodní činnosti									
Ostatní příjmy	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Celkové příjmy	X	X	X	X	X	X	X	X	X
VÝDAJE									
Zdravotnictví	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vzdělání	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vet. pořídek a bezpečnost	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Sociální ochrana	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ubytování, obecní zařízení	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekr., kulturní, náboženské	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomické záležitosti	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostatní	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Celkové výdaje	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ČISTÉ PŘÍJMY/VÝDAJE	X	X	X	X	X	X	X	X	X

⁴ Tento sloupec se nevyžaduje. Avšak může být zahrnuto vhodné označené porovnání mezi skutečným a původním či konečným rozpočtem.

Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází předkládaný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, ale není jeho součástí.

Cíl standardu

- BC1. V mnoha jurisdikcích legislativní nebo jiné orgány vyžadují od účetních jednotek veřejného sektoru, ať již jde o vládu nebo o její zvláštní účetní jednotky, zveřejňovat schválený rozpočet (rozpočty), za který jsou veřejně zodpovědné. Takové zveřejnění se vyžaduje v zájmu průhlednosti činnosti vlády. V některých případech vláda nebo vládní účetní jednotka nepodléhá této legislativě nebo jiné autoritě a pro zveřejňování svého schváleného rozpočtu se může dobrovolně rozhodnout. Tento standard se aplikuje na vlády nebo vládní jednotky, které zveřejňují svůj schválený rozpočet, za který jsou veřejně zodpovědné.
- BC2. Schválený rozpočet vyjadřuje finanční parametry vládních plánů nebo plánů jiných účetních jednotek pro nadcházející období a - vzhledem k činnostem financovaným z vládního rozpočtu - znamená pravomoc vydávat tyto prostředky. Vykazování výsledků plnění rozpočtu podle finančních plánů zvýší průhlednost účetní závěrky a je důležitým prvkem při naplňování odpovědnosti účetních jednotek, u kterých se požaduje, aby svůj rozpočet zveřejňovaly nebo které si to samy zvolily. Zahrnutí porovnání rozpočtu se skutečností do účetní závěrky poskytne uživatelům finanční informace, které jim pomohou vyhodnotit, zda prostředky byly získány v souladu s očekáváním a zda byly použity v souladu s rozpočtem schváleným legislativou nebo jiným oprávněným orgánem. Tento standard používá pojem skutečnost nebo skutečná částka k popisu částek, které představují plnění rozpočtu. V jiných jurisdikcích se ve stejném významu jako skutečnost nebo skutečná částka používají pojmy rozpočtové čerpání, plnění rozpočtu nebo podobné pojmy.
- BC3. Mnoho vlád a vládních účetních jednotek, které zveřejňují svůj schválený rozpočet, již vykazují skutečné a rozpočtové částky v účetní závěrce. V poznámkách k účetní závěrce, ve zprávách a analýzách vedení či podobných zprávách nebo ve zprávách o čerpání rozpočtu či podobných zprávách vydaných společně s účetní závěrkou uvádějí také vysvětlení významných rozdílů mezi skutečností a rozpočtem. U těchto vlád a vládních účetních jednotek se provádí srovnání rozpočtu se skutečností na úrovni dohledu schváleného legislativním nebo podobným orgánem a tam, kde je rozpočet překročen, se provádí vysvětlení významných rozdílů. IPSASB je toho názoru, že tato praxe je přiměřená a vydala tento standard, aby posílila tento postup a požadovala jeho přijetí všemi účetními jednotkami, které zveřejňují své schválené rozpočty.
- BC4. Tento standard nevyžaduje, aby účetní jednotky zveřejňovaly své schválené rozpočty, ani nespécifikuje požadavky na předkládání schválených

rozpočtů, které se zveřejňují. To není cílem tohoto standardu. Avšak IPSASB uvedla, že v budoucnosti zváží, zda by IPSAS neměly být rozšířeny o tyto záležitosti.

Potřeba Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor

- BC5. IPSAS 1 vysvětluje, že cílem účetní závěrky je, aby zahrnovala zveřejnění informací, že účetní jednotka dostala své zodpovědnosti v takových záležitostech jako je její finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky a aby poskytovala informace užitečné k vyhodnocení její výkonnosti, pokud jde o její náklady, efektivnost a výsledky. IPSAS 1 také poznamenává, že účetní výkaznictví může uživatelům poskytnout informace o shodě účetní jednotky například s právně schváleným rozpočtem.
- BC6. Před vydáním tohoto standardu IPSAS 1 doporučoval, ale nepožadoval, aby účetní závěrka zahrnovala porovnání rozpočtu se skutečností tam, kde účetní závěrka a rozpočet jsou na stejné bázi. Avšak v některých případech účetní jednotka může zveřejnit schválený rozpočet sestavený a předložený na odlišné bázi od účetní závěrky a může se rozhodnout, že její účetní závěrka zahrne porovnání skutečnosti s rozpočtem. Jelikož IPSAS 1 neposkytuje pro tyto případy detailní návod, co má být zveřejněno nebo jaký má být způsob zveřejňování, je IPSASB toho názoru, že IPSAS by měly takové okolnosti řešit.
- BC7. Tento standard se aplikuje tehdy, když se od účetní jednotky vyžaduje, aby svůj schválený rozpočet zveřejňovala, nebo když se pro to sama rozhodne. IPSASB je toho názoru, že v takových případech záměr a vliv zákonodárného či jiného orgánu, nebo dobrovolné rozhodnutí účetní jednotky samotné, jsou jasné – účetní jednotka je veřejně zodpovědná za svoje hospodaření v souladu s rozpočtem. IPSASB je také toho názoru, že zveřejnění informací o rozpočtových a skutečných částkách je nezbytným prvkem naplňování odpovědnosti takových účetních jednotek a že požadavky, jež by zajistily vhodné zveřejnění v účetní závěrce, by měly být v některém IPSAS obsaženy.
- BC8. Aplikace požadavků tohoto standardu na zveřejnění porovnání skutečnosti s rozpočtem tam, kde účetní závěrka a rozpočet jsou vyhotoveny na stejné bázi, zvýší odpovědnost účetní jednotky za hospodaření. Aplikace požadavků tohoto standardu tam, kde rozpočet a účetní závěrka jsou vyhotoveny na odlišných bázích, posílí úlohu účetní závěrky při plnění povinnosti účetní jednotky nést odpovědnost za soulad se schválenými rozpočty.
- BC9. IPSASB zvažovala, zda by měla požadovat od všech účetních jednotek veřejného sektoru vyjma PVS, nebo zda by jim měla doporučovat, aby zveřejňovaly své schválené rozpočty a aby byly v souladu s požadavky tohoto standardu. IPSASB poukázala na to, že účelem tohoto standardu nebylo specifikovat, zda by schválené rozpočty měly být zveřejňovány a souhlasila s tím, že nebude takovéto požadavky prosazovat, ani je přidávat

k existujícím doporučením až do doby zvážení své role vzhledem ke stále se rozšiřujícím požadavkům rozpočtového vykazování. IPSASB také zmínila, že účetním jednotkám veřejného sektoru, které nezveřejňují své schválené rozpočty, není zakázána aplikace požadavků tohoto standardu, jestliže si to sami zvolí.

Srovnání se schváleným rozpočtem

- BC10. Tento standard vyžaduje zveřejnění částek původního a konečného rozpočtu a skutečnosti na srovnatelné bázi s rozpočtem. To posílí naplňování odpovědnosti stanovené v IPSAS 1. Uživatelé účetní závěrky budou schopni určit a rozpoznat rozdíly mezi částkami v původním a/nebo konečném schváleném rozpočtu a jejich ekvivalentními skutečnými částkami (často označovanými jako odchylka v účetnictví) zveřejňovanými za každou úroveň zákonného dohledu.
- BC11. Tento standard požaduje vysvětlení významných (pozitivních i negativních) rozdílů mezi rozpočtovými a skutečnými částkami formou zveřejnění v poznámkách k účetní závěrce, pokud není takové vysvětlení obsaženo v jiných zveřejněných dokumentech vydávaných v souvislosti s účetní závěrkou. IPSASB je toho názoru, že zveřejnění takových informací zvýší průhlednost účetní závěrky a posílí odpovědnost těch účetních jednotek, které své rozpočty zveřejňují. Vysvětlení takových rozdílů může být obsaženo ve zprávách a analýzách vedení, ve zprávách o činnosti, o čerpání rozpočtu, nebo v podobných zprávách vydávaných v souvislosti s účetní závěrkou. IPSASB je toho názoru, že tam, kde je vysvětlení obsaženo v takových zprávách a kde poznámky k účetní závěrce nasměrují čtenáře k oněm zprávám, není nezbytné opakovat vysvětlení v účetní závěrce.

Zveřejnění původního a konečného rozpočtu

- BC12. Rozpočty jsou sestavovány před účetním obdobím a výskyt přírodních katastrof, změny politických nebo ekonomických podmínek mohou během rozpočtového období vyvolat potřebu úprav původního schváleného rozpočtu. V některých jurisdikcích má oprávnění k takovým úpravám (v rámci určitých omezení) ministerstvo financí nebo podobný orgán. V ostatních jurisdikcích musí být úpravy schváleny zákonodárným orgánem. Tam, kde je k takovým úpravám oprávněn příslušný orgán, obsahují úpravy konečný rozpočet za účetní období. IPSASB je toho názoru, že zveřejnění původního a konečného rozpočtu je nezbytné pro zajištění toho, aby si uživatelé účetní závěrky byli vědomi povahy a rozsahu změn k původnímu rozpočtu, které byly schváleny v průběhu účetního období.
- BC13. Úpravy původního rozpočtu mohou vznikat jako důsledek změn v politice, včetně změn vládních priorit během účetního období nebo jako důsledek neočekávaných ekonomických podmínek. IPSASB je toho názoru, že zveřejnění vysvětlení důvodů změn mezi původním a konečným rozpočtem

během účetního období je nezbytné pro plnění odpovědnosti a že poskytuje užitečný vklad pro analýzu finančních dopadů měnících se ekonomických podmínek a politických změn, včetně toho, zda změny mezi původním a konečným rozpočtem jsou důsledkem přerozdělení v rámci rozpočtu nebo jiných faktorů. Vysvětlení může být obsaženo v poznámkách k účetní závěrce nebo ve výkazu vydaném předtím, současně nebo v souvislosti s účetní závěrkou. Jak je zmíněno výše, pokud jde o vysvětlení rozpočtových odchylek, je IPSASB toho názoru, že tam, kde je vysvětlení obsaženo ve zprávách, a poznámky k účetním výkazům nasměrují čtenáře k těmto zprávám, není nezbytné opakovat toto vysvětlení v účetní závěrce.

Přijetí rozpočtové báze a odsouhlasení rozpočtové a účetní báze

- BC14. Účetní jednotky mohou přijmout odlišné účetní báze pro vyhotovení svých účetních závěrek a svých schválených rozpočtů. Obzvláště některé účetní jednotky, které pro vyhotovení svých účetních závěrek volí akruální bázi účetnictví, připravují své rozpočty na peněžní bázi. Rozdíly mezi rozpočtovou bázi a účetní závěrkou mohou také vzniknout jako důsledek rozdílů v načasování, ve vymezení účetní jednotky nebo v klasifikaci.
- BC15. Tento standard vyžaduje, aby porovnání rozpočtu se skutečností bylo zveřejněno na stejné bázi (co do formátu, terminologie, rozpočtové báze a klasifikace) a pro stejné účetní jednotky a období jako tomu je u schváleného rozpočtu. To je nezbytné k tomu, aby účetní závěrka umožnila poznat míru, do jaké byly skutečné částky použity v souladu se zákonem schválenými rozpočty. Tím bude zajištěno, že zveřejněné jsou na srovnatelné bázi a že účetní závěrka demonstruje shodu se schváleným rozpočtem. Částky zobrazené v účetní závěrce budou muset být následně nově uspořádány v těch případech, kdy existují rozdíly v bázi, načasování nebo ve vymezení účetní jednotky, aby byly srovnatelné se schváleným rozpočtem.
- BC16. Aby uživatelé mohli lépe identifikovat vztah mezi rozpočtem a účetní závěrkou, požaduje tento standard pro případ, kdy účetní závěrka a rozpočet nejsou vyhotoveny na srovnatelné bázi, aby skutečné částky na rozpočtové bázi byly uvedeny v soulad s příslušnými částkami zveřejněnými v účetní závěrce a aby u nich byly identifikovány jednotlivě rozdíly v bázi, načasování a ve vymezení účetní jednotky. Jestliže rozpočet a účetní závěrka jsou vyhotoveny na stejné bázi, odsouhlasení rozdílů by nebylo nutné.

Zveřejňování informací o rozpočtu a skutečnosti

- BC17. Tento standard dovoluje, aby informace o rozpočtu a skutečnosti byly zveřejněny v samostatném výkazu nebo v případě, že rozpočet a účetní závěrka jsou vyhotoveny na srovnatelné bázi, jako dodatečné sloupce rozpočtu v existující účetní závěrce. Flexibilita v metodě předkládání dovoluje účetním jednotkám zveřejňovat porovnání způsobem, který nejlépe slouží potřebám uživatelů při současném zachování důležitosti, pocházející

ze zahrnutí do účetní závěrky. Jsou-li účetní závěrka a rozpočet vyhotoveny na odlišné bázi účetnictví, kdy je zakázáno použít metodu přidání dodatečných sloupců v účetní závěrce, je nezbytné zajistit, aby porovnání rozpočtu se skutečností bylo předkládáno na srovnatelné bázi.

Počáteční aplikace

- BC18. Tento standard byl vydán IPSASB v prosinci 2006. Jeho aplikace se požaduje až od období začínající 1. lednem 2009 nebo později. Účinnost je odložena, aby účetní jednotky měly dostatek času své postupy, časová období i rozsah poskytovaných informací rozpracovat a vhodně adaptovat do svého rozpočtu a účetního výkaznictví. Dřívější přijetí tohoto standardu se doporučuje.
- BC19. IPSASB také zvažovala, zda umožnit odložení aplikace tohoto standardu o dva roky od původního přijetí IPSAS, ale došla k názoru, že taková úleva není nutná. Důvodem je skutečnost, že při načasování prvotního přijetí všech IPSAS by účetní jednotky měly posoudit a vzít v úvahu požadavky tohoto IPSAS.

Prominutí požadavku na zveřejnění srovnatelných částek

- BC20. Tento standard nepožaduje, aby účetní závěrka běžného období zahrnovala porovnání skutečností za předchozí období s rozpočtem téhož předchozího období, ani nepožaduje, aby byly v účetní závěrce běžného období zveřejněny vysvětlivky rozdílů mezi skutečností a rozpočtem předchozího období.
- BC21. Cílem tohoto standardu je podpořit zodpovědnost účetních jednotek za dodržování schváleného rozpočtu na běžné účetní období. Mnoho vysvětlujících informací požadovaných IPSAS může být uvedeno v jiných dokumentech, které jsou vydávány společně s účetní závěrkou, ale které nejsou její součástí. IPSASB se obává, že požadavek zveřejňovat srovnatelné informace by vedl k informačnímu zahlcení a složitému řetězení požadavků na zveřejňování, což by nebylo v zájmu uživatelů účetní závěrky.