

1 REFORMA VEŘEJNÝCH FINANČÍ

Pro vývoj veřejných financí vyspělých zemí světa je zhruba od 70. let minulého století charakteristické tíhnutí k rozpočtovým deficitům. Kumulace rozpočtových deficitů pak vede k růstu veřejného dluhu, který je zejména v posledních desetiletích jedním z nejdiskutovanějších makroekonomických problémů. Pokusy komplexně řešit nepříznivý vývoj fiskální situace vyvolal ve vyspělých zemích světa vlnu reforem veřejných financí dotýkajících se mnoha oblastí veřejného života, nevylímaje ani oblast rozpočtu a účetnictví veřejného sektoru.

Tato kapitola se ve své první části věnuje vymezení základních metodologických východisek a pojmů souvisejících s reformou veřejných financí. Druhá část kapitoly vysvětluje podstatu, cíle, kontext a stručný přehled vývoje reformy veřejných financí ve vyspělých zemích světa. Třetí část kapitoly se soustředí na jednu konkrétní oblast reformy veřejných financí, a to na reformu účetnictví veřejného sektoru.

1.1 Veřejné finance, rozpočtová soustava a veřejný sektor

Obvyklý přístup k vymezení veřejných financí je založen na rozšíření obecné definice financí. V tom případě se termínem **veřejné finance** označují: „*specifické finanční vztahy a operace probíhající v rámci ekonomického systému mezi orgány a institucemi veřejné správy na straně jedné a ostatními subjekty na straně druhé (tj. občany, domácnostmi, firmami, neziskovými organizacemi apod.)*“ (Hamerníková, Maaytová 2007, s. 11). Orgány a instituce veřejné správy dnes zahrnují jak subjekty státní správy, tak i místní samosprávu. Zatímco ještě v minulém století hrála v těchto vztazích hlavní roli státní správa, a proto pro ně byl užíván termín státní (místní) finance, v současné době je velké množství přerozdělovacích procesů realizováno i prostřednictvím subjektů místní samosprávy, proto hovoříme souhrnně o veřejných financích.

Alternativně je veřejné finance možno chápat jako: „...část finančního systému národního hospodářství, která prochází přerozdělovacím procesem cestou veřejných rozpočtů, rozhoduje se o nich ve veřejné správě veřejnou volbou a podléhá veřejné kontrole“ (Strecková, Malý 1998, s. 77). Jsou pro ně charakteristické především tři principy, a to princip nenávratnosti, neekvivalence

a nedobrovolnosti. Obsahem veřejných financí ale mohou být i vztahy založené na jiných principech, např. na principu návratnosti v případě financování pomocí úvěru od bankovního ústavu.

Důvodem jejich existence a rozvoje jsou tzv. tržní selhání, resp. nutnost korekce tržních selhání. Ta se provádí prostřednictvím veřejných příjmů, výdajů a cenové regulace (Žák 2002, s. 818). Náplní veřejných financí je pak zabezpečování veřejných statků, provádění různých transferů a stimulace ekonomických subjektů k žádoucímu chování, což se děje prostřednictvím fiskálního systému, tj. veřejné rozpočtové soustavy.

Rozpočtovou soustavu tvoří komplex veřejných rozpočtů, institucí a jejich vzájemných vztahů při tvorbě, užití a kontrole toků specifických okruhů finančních prostředků (Hamerníková, Maaytová 2007, s. 178). V České republice jde o dvoustupňovou soustavu tvořenou na centrální úrovni rozpočtem vlády, tj. státním rozpočtem, rozpočtem státních fondů, privatizačními fondy a zdravotními pojišťovnami. Na úrovni decentralní ji tvoří rozpočty krajů, obcí a regionálních rad regionů. Peněžní operace probíhající přes rozpočtovou soustavu podléhají povinnému jednotnému třídění, které stanoví Ministerstvo financí a které se nazývá rozpočtová skladba¹. Ta je konstruována na následujících společných pravidlech (Hamerníková, Maaytová 2007, s. 182):

- jednotnost pro všechny peněžní operace;
- peněžní (cash) princip zaznamenávání operací;
- možnost konsolidace (agregace) jednotlivých veřejných rozpočtů;
- třídění příjmů a výdajů rozpočtu podle hlediska odpovědnosti, druhu, odvětví a konsolidace.

S vymezením veřejných financí úzce souvisí termín **veřejný sektor**. Ten může být definován na základě různých kritérií, např. podle kritéria vlastnictví jako část ekonomiky, která se nachází ve veřejném vlastnictví. Podle kritéria způsobu financování lze alternativně veřejný sektor charakterizovat jako část národního hospodářství, subjekty, které jsou zcela nebo zčásti financovány prostřednictvím veřejných rozpočtů, a to buď přímým napojením na rozpočet, nebo poskytováním dotací samostatným ekonomickým subjektům. Vzájemné propojení veřejných financí a veřejného sektoru probíhá prostřednictvím již zmíněného fiskálního systému, kdy významným rysem subjektů veřejného sektoru je jejich úplné nebo částečné financování z veřejných prostředků (Hamerníková, Maaytová 2007, s. 22).

¹ Rozpočtovou skladbou se neřídí zdravotní pojišťovny, Pozemkový fond, Národní fond a příspěvkové organizace.

Veřejný sektor potřebuje ke své činnosti finanční prostředky, které získává ze soustavy veřejných rozpočtů. Z tohoto pohledu je možno veřejné finance chápat jako **podsystem veřejného sektoru** a systémový nástroj k realizaci veřejného zájmu (Hamerníková, Maaytová 2007, s. 23). Do oblasti veřejného sektoru náležejí činnosti týkající se zdravotnictví, školství, vědy a výzkumu, sociální péče, bezpečnosti a obrany, ochrany životního prostředí atd. plně nebo částečně financované z veřejných prostředků. Na obrázku 1.1 je uvedena struktura veřejného sektoru vycházející z kritéria financování. Jak je z obrázku patrné, veřejný sektor v širším pojetí zahrnuje nejen subjekty státního a municipálního sektoru (obce, kraje), ale i subjekty soukromého sektoru. Jejich společným znakem pro zařazení do veřejného sektoru je napojení na veřejné finance.



Obrázek 1.1: Struktura veřejného sektoru podle kritéria financování

Zdroj: vlastní, upraveno podle Olejníček (2004)

Ekonomické subjekty národního hospodářství můžeme rozčlenit rovněž podle toho, zda je jejich cílovou funkcí primárně dosahování zisku ve finančním vyjádření, v tom případě hovoříme o ziskovém sektoru, nebo zda je pro ně touto cílovou funkcí dosahování užitku, zde se jedná o subjekty **neziskového sektoru**. Ty sice mohou také tvořit finanční zisk, ale ten by neměl být

hlavním motivem jejich existence. Neziskový sektor se dále člení na neziskový veřejný sektor, který je financován z veřejných financí a tvoří tzv. jádro veřejného sektoru (neziskový státní a municipální sektor), a neziskový soukromý sektor, který je financován především ze soukromých prostředků, není zde ale vyloučeno ani využití prostředků veřejných. Neziskový veřejný sektor a část neziskového soukromého sektoru financovaná veřejnými prostředky pak tvoří významnou součást národního hospodářství.

Vzhledem k existenci různých přístupů používaných pro vymezení veřejného sektoru není ani identifikace a kvantifikace ekonomických subjektů do tohoto sektoru zařazených zcela jednoduchou záležitostí. Další problém vzniká, jestliže chceme pro označování těchto subjektů využívat „univerzální“ základní pojmy ekonomické teorie, jako např. podnik nebo firma, protože se v tom případě právní pohled ne vždy shoduje současně s ekonomickým vnímáním uvedených pojmů². Jestliže vyjdeme z právního, resp. organizačně-právního pohledu, můžeme do neziskového sektoru zahrnout:

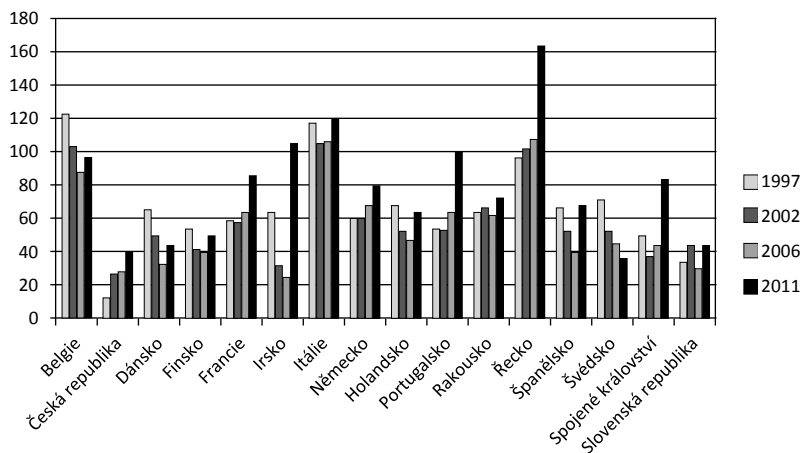
- organizační složky státu;
- územně samosprávné celky (obce, kraje);
- dobrovolné svazky obcí;
- příspěvkové organizace;
- občanská sdružení;
- obecně prospěšné společnosti;
- nadace a nadační fondy;
- státní fondy;
- církve a náboženské společnosti;
- politické strany a hnutí;
- profesní komory;
- zájmová sdružení právnických osob;
- neziskové organizace typu obchodních společností;
- regionální rady regionu soudržnosti a další neziskové nebo veřejnoprávní subjekty.

Pokud budeme uvažovat veřejný sektor v širším pojetí definovaný na základě výše uvedeného kritéria financování, lze konstatovat, že většinu organizačně-právních forem subjektů, které působí v neziskovém sektoru, najdeme i ve veřejném sektoru.

² Blíže na tento problém poukazuje např. Kraftová (2002, s. 16), která rozebírá odlišné právní a ekonomické chápání pojmů „podnik“ a „firma“ v kontextu municipálního sektoru v porovnání s potřebou praxe toto ekonomické a právní vnímání neoddělovat.

1.2 Podstata, cíle a vývoj reformy veřejných financí

Pro vývoj veřejných financí je ve vyspělých zemích světa zhruba od 70. let minulého století charakteristické směřování k rozpočtovým deficitům. To z rozpočtového hlediska znamená, že stát v daném rozpočtovém roce spotřebovává více, než je schopen vytvořit, a tento rozdíl musí nějakým způsobem profinancovat. Názory odborníků na makroekonomické důsledky rozpočtových deficitů se liší. Někteří připouštějí, že, zejména krátkodobě, tyto důsledky mohou být pozitivní, jiní naopak důsledky deficitu považují za jednoznačně negativní a deficitní rozpočet zcela odmítají. Je evidentní, že problematické je zejména dlouhodobější deficitní hospodaření, protože dochází ke kumulaci deficitů, která je nejčastěji řešena dluhovým financováním a v jeho důsledku růstem veřejného dluhu. Obrázek 1.2 ilustruje vývoj celkového veřejného konsolidovaného hrubého dluhu jako procenta HDP ve vybraných zemích světa v letech 1997–2011.



Obrázek 1.2: Vývoj celkového veřejného dluhu jako procenta HDP

Zdroj: Eurostat (2012, 2011) a Český statistický úřad (2011)

Z obrázku je patrné, že nejvyšších hodnot veřejného dluhu ve vztahu k HDP v současnosti dosahují Řecko, Itálie, Irsko, Portugalsko a Belgie. Naopak Česká a Slovenská republika vykazují poměrně nízké zadlužení ve

srovnání s ostatními zeměmi, negativním trendem v případě České republiky je ale kontinuální růst dluhu. Naproti tomu v případě Švédska se veřejný dluh k HDP daří soustavně snižovat. Poměrně vysokých hodnot celkového veřejného dluhu dosahují ve sledovaném období rovněž Francie, Spojené království a Německo.

Růst veřejného dluhu doprovázený obvykle i rozšiřováním veřejného sektoru v kombinaci s jeho nízkou efektivitou patří mezi hlavní příčiny reformy v oblasti veřejných financí probíhající v současné době téměř ve všech vyspělých zemích světa. Jejich společným znakem je komplexnost a systémovost, resp. to, že zahrnují změny jak na straně příjmů, tak i na straně výdajů. Tabulka 1.1 uvádí hlavní oblasti, na jejichž řešení bývají obvykle reformní procesy zaměřeny. Cílem změn v oblasti **daní** je zjednodušení a zprůhlednění jejich výběru, včetně nastavení účinné daňové kontroly. Složitě daňové zákony, existence mnoha druhů daní a různých inkasních míst snižují efektivnost stávajících daňových systémů. Řeší se rovněž otázka nastavení optimální složené daňové kvóty tak, aby příjmy z daní, které tvoří podstatu rozpočtových příjmů, stačily pokrýt rozpočtové potřeby a zároveň působily stimulačně.

Tabulka 1.1: Hlavní oblasti zaměření reformy veřejných financí

Problémový okruh	Cílový stav
daně	zjednodušení a zefektivnění daňového systému, procesu výběru daní a daňové kontroly
rozpočet	orientace z rozpočtovnictví založeného na plánování výdajů k rozpočtovnictví založeném na plánování cílů
účetnictví a účetní výkaznictví	orientace z výkaznictví založeného na monitorování výdajů k výkaznictví založeném na monitorování nákladů
důchodová politika	více zdrojové penzijní systémy schopné profinancovat rostoucí dlouhodobé penzijní závazky
sociální politika	zjednodušení a zefektivnění systému vyplácení sociálních transferů a jeho kontroly
veřejná kontrola	nezávislá kontrola zajišťovaná cestou interního i externího auditu, orientace na věcnou kontrolu výsledného efektu veřejných výdajů

Zdroj: vlastní, upraveno podle OECD (2005, 2009)

V oblasti **rozpočtu** je cílem změn přechod od rozpočtování nárokového k účelovému (programovému, cílovému). Zatímco tradičně se při procesu rozpočtování vycházelo z minulých hodnot čerpání (minulých výdajů), které

se upravovaly pro následující období např. prostřednictvím indexace, nově se při sestavování rozpočtu postupuje opačně. Nejprve se stanoví programy, resp. cíle, kterých má být dosaženo, a k těmto cílům se přiřazují odpovídající finanční prostředky. Záměrem je dosažení efektivní alokace stále více limitovaných veřejných prostředků.

Oblast rozpočtu tím úzce navazuje na **účetnictví a účetní výkaznictví**. Obdobně jako tomu bylo u rozpočtu, i účetnictví a výkaznictví veřejného sektoru byly v minulosti založeny především na sledování uskutečněných rozpočtových výdajů a příjmů, a ne na monitorování celkových nákladů služeb zajišťovaných veřejným sektorem. To je ostatně považováno také za jednu z příčin nárůstu rozpočtových deficitů. Cílem účetní reformy je tedy evidence nejen výdajů a příjmů podle rozpočtové skladby, ale také sledování celkových nákladů a výnosů veřejného sektoru. Náklady a výnosy by přitom měly být sledovány nejen ex post (finanční účetnictví), ale také ex ante (manažerské účetnictví), aby bylo možno tyto plánované nákladové kalkulace využít již při cílovém sestavování rozpočtu³. Reformní zkušenosti jednotlivých zemí naznačují, že optimální pro monitorování rozpočtové kázně je situace, kdy výstupy z účetnictví a rozpočtu jsou evidovány ve stejné struktuře.

Důchodová politika představuje jeden z největších problémů ovlivňujících rozpočtové deficity. Díky stárnutí populace ve vyspělých zemích a prodlužování doby dožití představují dlouhodobé penzijní závazky stále významnější část mandatorních výdajů státu. Cílem reformy je nalézt relativně spravedlivý a komfortní systém, který bude stát zároveň schopen dlouhodobě profinancovat. Vyspělé země světa řeší tento problém zejména prodlužováním věku odchodu do důchodu, budováním vícezdrojových penzijních systémů s kombinací státem vyplácené části penze a vlastního kapitálového spoření. Jednotlivé systémy se přitom od sebe znatelně liší. Také **sociální transfery** procházejí reformním procesem, jehož cílem je celkově zjednodušit a zprůhlednit systém výplat sociálních a jiných plateb. V rámci tohoto cíle dochází k redukci počtu vyplácených transferů, zpříšňování podmínek, za kterých jsou poskytovány, redukci výplatních míst, resp. propojování dílčích oddělených systémů tak, aby bylo dosaženo lepší kontroly a zamezení zneužívání těchto transferů.

Významnou součástí reformy je také oblast **kontroly** nad veřejnými financemi. Jednak vzrůstá význam interních auditů, v mnoha reformních zemích byla ale stanovena pro veřejné finance i povinnost externího auditu. Co se týče obsahu kontroly, ten by se měl přesouvat od monitorování formálního souladu skutečnosti s příslušnou legislativou ke kontrole obsahové, tj. předmětem

³ Tato problematika bude ještě v dalším textu komentována.

kontroly by měl být především např. dosažený efekt investice v porovnání s celkovými prostředky na ni vynaloženými.

První úvahy o tom, jakým způsobem ve druhé polovině 20. století stabilizovat veřejné finance a zajistit jejich dlouhodobou udržitelnost, spadají zhruba do 70. let. Debaty na toto téma probíhaly a dodnes probíhají pod záštitou různých mezinárodních, nadnárodních nebo mezivládních organizací, zejména Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD). Přibližně od 90. let pak byly v jednotlivých vyspělých zemích⁴ realizovány konkrétní reformní kroky. Pro země Evropské unie je z tohoto pohledu významný např. Pakt o stabilitě a růstu, který tvoří rámec pro koordinaci fiskálních politik jednotlivých států s cílem ozdravit veřejné finance.

V důsledku dopadů světové finanční a hospodářské krize a reakce na ni došlo v posledních letech ve většině členských států Evropské unie k výrazné fiskální nerovnováze. Na to státy Evropské unie reagovaly přijetím řady společných aktivit, jako je např. Evropský semestr, Pakt euro plus, Fiskální pakt apod.

Bohužel současné statistiky o vývoji veřejného dluhu za Evropskou unii jako celek i některé členské státy se příliš optimisticky nejeví, i když je potřeba vzít v úvahu dlouhodobé dopady některých uskutečněných ekonomických opatření. Z evropských zemí, které dokončily reformu, je jednoznačně klesající trend vývoje zadluženosti možno vysledovat pouze u Švédska, kde celkový veřejný dluh k HDP v r. 1994 činil 73,6 %, v r. 2002 pak 52,5 % a v r. 2011 dokonce jen 36,6 %.

Zajímavý vývoj zadluženosti je možno pozorovat u Spojeného království, Nizozemska, Rakouska, Finska, Dánska, Španělska, Portugalska, Itálie a Belgie, u kterých pravděpodobně i vlivem restrikcí došlo nejprve k poklesu zadluženosti a poté k opětovnému nárůstu, přičemž ale míra tohoto nárůstu i celková výše dluhu k HDP se výrazně liší⁵. Např. Belgii, která v r. 1994 vykazovala extrémně vysoký veřejný dluh k HDP ve výši 135,9 %, se jej v r. 2006 podařilo snížit až na 88,1 %, nicméně v r. 2011 již opět dluh dosahuje vysokých 96,9 % HDP. Na druhé straně např. Dánsko a Finsko i přes současný nárůst udržují celkový dluh k HDP mezi 43–49 %. Pokud jde o Německo (s výjimkou r. 2007) a Francii, tyto státy vykazují kontinuálně rostoucí trend vývoje veřejného dluhu k HDP.

V České republice byly přípravy na zahájení reformy veřejných financí započaty v r. 2003 v souvislosti se sestavováním rozpočtového výhledu na období let 2003–2006, kdy bylo konstatováno, že stávající rozpočtová politika

⁴ Mimo nové členské státy Evropské unie (včetně České republiky), které konkrétní reformní kroky zahájily až v prvních letech tohoto tisíciletí.

⁵ Mezi specifické vlivy, které působily na nárůst zadluženosti, patří pravděpodobně i současná finanční a hospodářská krize.

je dlouhodobě neudržitelná. Příčinou byly podle důvodové zprávy k reformě strukturální problémy rozpočtu, dočasnost jednorázových rozpočtových příjmů a proces stárnutí populace. Zatímco v oblasti příjmů docházelo k poklesu složené daňové kvóty, výdaje naopak postupně rostly, přičemž v r. 2003 navíc mandatorní a kvazimandatorní výdaje dosáhly více než 81 % celkových výdajů státního rozpočtu⁶. Tato situace poskytovala jen malý prostor pro uplatnění aktivnější fiskální politiky, proto bylo nezbytné zahájit co nejdříve reformu zaměřenou zejména na výdajovou stranu rozpočtu, přičemž jednotlivými vládami podporované reformní procesy probíhají kontinuálně i v současnosti.

Hlavní cíle probíhající reformy veřejných financí jsou v České republice obdobné jako v ostatních vyspělých zemích světa, i když časový rámec a obsah jednotlivých reformních kroků se od jiných zemí určitým způsobem odlišuje. Celkový veřejný dluh České republiky k HDP (40,3 % v r. 2011) není v porovnání s ostatními členskými zeměmi Evropské unie nijak alarmující, varující je ovšem tempo jeho růstu a také skutečnost, že Českou republiku důležité dílčí změny (zejména řešení penzí) teprve čekají. Významným problémem srovnatelnosti, který se ale netýká jen ukazatelů zadluženosti, je rozdílnost metodik používaných ve výkaznictví státu a veřejného sektoru a jejich změny⁷. Tato obtíž závěry vzájemného srovnávání relativizuje, a to zejména z pohledu delší časové řady.

1.3 Účetní reforma veřejných financí

Specifickou úlohu mezi jednotlivými problémovými okruhy reformy veřejných financí hraje účetnictví. Účetní systém je totiž nezastupitelným zdrojem dat pro řízení jakéhokoli ekonomického systému, včetně státu. Proto bylo nutno v rámci úvah o řešení neuspokojivého vývoje veřejných financí přemýšlet i o změně účetního systému tak, aby poskytoval státu a jeho ekonomickým subjektům vhodnější informace pro rozhodování a alokaci veřejných prostředků a jejich kontrole, než tomu bylo doposud.

⁶ Mezi mandatorní výdaje patří výdaje dané právními normami a smluvními závazky státu, tj. sociální transfery, penzijní připojištění, stavební spoření, zdravotní pojištění, dluhová služba. Kvazimandatorní výdaje tvoří aktivní politika zaměstnanosti, výdaje na obranu, mzdy a platy v rozpočtové sféře a předurčené kapitálové výdaje.

⁷ Pro účely makroekonomického srovnávání je např. v Evropě využíván Evropský systém účtů ESA 1995, podle jehož metodiky se vykazují makroekonomické agregáty. Účetní a rozpočtové výkaznictví za jednotlivé subjekty veřejného sektoru a jejich agregaci vychází naproti tomu z odlišné metodiky, tj. z národních právních úprav.

Diskuse o hledání optimální účetní metodiky pro veřejný sektor probíhaly opět pod záštitou mnoha organizací, např. již zmíněné OECD, Mezinárodní federace účetních (IFAC) a zejména jejího orgánu specializovaného na problematiku účetnictví veřejného sektoru, tj. Rady pro Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSASB), později pak i orgánů Evropské unie. Dlouhodobé debaty vedly k závěru, že sledování příjmů a výdajů ve vazbě na rozpočtovou skladbu sice zajišťuje kontrolu účelovosti čerpání rozpočtových prostředků, nedává ale dostatečný obraz o skutečných nákladech na činnost subjektů veřejného sektoru a jimi realizované projekty, a tak v konečném důsledku není nápomocné ani při snižování rozpočtových deficitů.

Při hledání vhodnějšího řešení se proto zájem odborníků logicky přesunul do soukromého sektoru. Metodika účetnictví založená na principu podvojnosti běžně používaná podnikateli umožňuje celkové náklady v účetním systému bez větších obtíží monitorovat a dokáže eliminovat i některé další nedostatky tradičních metod a postupů charakteristických pro účetnictví veřejného sektoru.

Přestože názory odborníků na vhodnost zavedení účetnictví podnikatelů do veřejného sektoru nebyly zpočátku (a nejsou ani dnes) jednoznačně souhlasné, prosadilo se v takové míře, že jej již do svého účetnictví veřejného sektoru aplikovala většina vyspělých zemí světa. Pro ilustraci je jejich přehled uveden v tabulce 1.2. Tradiční účetnictví, které se orientovalo především na zabezpečení informací o čerpání rozpočtu, bývá označováno jako peněžní nebo také cash účetnictví. „Moderní“ účetnictví, které má více vyhovovat potřebám ekonomického řízení a sledovat úplné náklady, je nazýváno přírůstkovým nebo také akruálním účetnictvím⁸.

Jako hlavní důvody pro využití akruálního účetnictví ve veřejném sektoru jsou v materiálech IFAC, OECD a mnoha srovnávacích analýzách (např. Carlin 2005, s. 314) nejčastěji uváděny:

- potřeba zvýšení *transparentnosti* veřejných výdajů, a to jak uvnitř účetní jednotky, tak i ve vztahu k vnějšímu prostředí;
- snaha o zvýšení *výkonnosti* veřejného sektoru, primárně prostřednictvím zpřesnění alokace zdrojů;
- potřeba identifikace *úplných nákladů činností*, která by vedla ke zvýšení hospodárnosti, dalšímu zlepšení alokace zdrojů a ke zvýšení výkonnosti.

Jak plyne z tabulky 1.2, mnoho vyspělých zemí světa již akruální účetnictví do veřejného sektoru zavedlo nebo se nachází ve fázi jeho implementace.

⁸ Tato problematika je podrobněji vysvětlena v následující kapitole.

Specifická situace panuje v tomto ohledu v Německu a Rakousku. V těchto zemích zatím převládá ve veřejném sektoru tradiční peněžní účetnictví označované v daném prostředí jako kamerální⁹.

Tabulka 1.2: Převažující účetní metodika veřejného sektoru ve vybraných zemích světa

Země	Tradiční (cash) účetnictví	Přechod od cash k akruálnímu účetnictví	Moderní (akruální) účetnictví
Austrálie			x
Belgie	x		
Česká republika		x	
Dánsko			x
Finsko			x
Francie			x
Kanada			x
Litva		x	
Maďarsko	x		
Nizozemsko			x
Německo	x		
Nový Zéland			x
Portugalsko			
Rakousko	x		
Slovensko		x	
Španělsko			x
Švédsko			x
Velká Británie			x
USA			x

Zdroj: vlastní, s využitím zdrojů OECD, IFAC a *Fédération des Experts des Comptables Européens* (2007, 2010)

⁹ Termín „kamerální“ pochází z latinského „res cameralis“ neboli „věc (majetek) vladavovy pokladnice“. Blíže viz např. Janhuba (2006).

Širší využití tohoto účetního systému spadá do oblasti Rakouska-Uherska za doby vlády císařovny Marie Terezie, a přestože je dnes již obohaceno o některé doplňující prvky, jeho cílem je stále především sledování plánovaných a skutečných peněžních toků příjmů a výdajů ve vazbě na rozpočet.

Systémovému zavedení akruálního účetnictví do německého veřejného sektoru brání komplikovaná organizační struktura státu a nejednotný legislativní proces. V jejich důsledku některé spolkové země a velká města akruální účetnictví podporují a na decentralní úrovni zavádějí (např. Braniborsko, Sasko, Meklenbursko, Berlín, Hamburk), zatímco jiné jej zatím odmítají. Pokud jde o sledování nákladů a nákladové kalkulace, existuje v Německu na úrovni decentralní propracovaný systém nákladového účetnictví.

Tento systém ale bohužel není propojen s finančním účetnictvím a nákladové kalkulace nejsou využívány ani pro rozpočtové plánování¹⁰. Zavedení akruálního účetnictví v Belgii komplikuje složitá vnitropolitická situace, Belgie přitom zároveň patří v Evropské unii k zemím s největším zadlužením.

Pokud jde o mimoevropské oblasti, akruální účetnictví do veřejného sektoru zavedla Kanada, USA, Austrálie a Nový Zéland, ale v procesu přechodu k němu se nachází i rozvojové země z oblasti Asie a Afriky. Jako podpora transformačních procesů jsou vydávány OECD nebo IPSASB transformační příručky a různé studie shrnující zkušenosti jednotlivých zemí.

Odborným vodítkem pro účetní jednotky i národní legislativce jsou **Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASs)** vydávané IPSASB. Jsou to vlastně v praxi osvědčené (nejlepší) postupy účtování o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, vytvářené účetními odborníky. Přestože nejsou povinnou, ale jen doporučenou úpravou, většina uvedených zemí s nimi do jisté míry harmonizuje národní legislativu, totéž platí i pro orgány Evropské unie.

V r. 2002 byl zahájen proces modernizace účetnictví orgánů Evropská unie a na základě doporučení OECD a IFAC bylo rozhodnuto o implementaci akruálního účetnictví. Ta byla dokončena v r. 2005 a od tohoto roku je již Evropskou komisí používán nový účetní systém založený na sledování nákladů. To je ostatně vedle nepříznivého vývoje veřejných financí dalším z důvodů, proč k modernizaci účetnictví ve veřejném sektoru přistoupila i Česká republika. Po zavedení akruálního účetnictví do účetního systému Evropské unie a některých původních členských států byl také nově přistupujícím členům poměrně důrazně doporučován přechod k tomuto systému. Harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie by samozřejmě přinesla lepší možnosti vzájemného srovnávání a za určitých předpokladů i účinnější fiskální kontrolu.

¹⁰ Blíže viz např. Lüder (2006, 2009).