

# PODMÍNKY PŘECHODU ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉ SPRÁVY Z PENĚŽNÍ NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Rudolf Kopek

## 1. Úvod

Mezinárodní federace účetních z New Yorku hlásí: Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor Mezinárodní federace účetních (IPSASB) rozpoznala významný přínos dosažení konzistentních a srovnatelných účetních informací napříč jurisdikcemi a je přesvědčena, že IPSAS (tj. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor) budou hrát klíčovou roli v tom, aby těchto přínosů mohlo být dosaženo. [2] S ohledem na specifické funkce účetnictví veřejného sektoru a zvláště veřejné správy vydává IPSAB mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví jednak pro účetnictví vedené na peněžní bázi, jednak pro účetnictví vedené na akruální bázi.

Soudě podle tiskových prohlášení, článků v odborných časopisech a publikací Rady pro mezinárodní účetní standardy (IPSASB) je účelné, aby i účetní jednotky veřejné správy zpracovávaly účetní informace pomocí účetních systémů založených na akruální bázi. Účetnictví veřejné správy založené na akruální bázi by patrně s větší přesností vykazovalo náklady a výnosy a lze předpokládat, že by bylo možno s větší přesností srovnávat a hodnotit výkonnost jednotlivých prvků veřejné správy ve vzájemných vztazích jak uvnitř veřejné správy, tak i ve vztazích k ostatním účetním jednotkám mimo veřejnou správu a veřejný sektor vůbec. Lze proto předpokládat, že naše národní jurisdikce bude české právní účetní normy v budoucnu v tomto směru upravovat. Z tohoto důvodu, ale také nezávisle na něm, považuji za účelné uvažovat o současné koncepci účetnictví veřejné správy a potřebě konkrétních změn.

## 2. Vymezení problému

Samé vymezení koncepcí účetnictví na akruální a peněžní bázi má podle různých autorů různé modifikace především v míře obecnosti. Tak např. je akruální princip a z něj vyplývající akruální báze ztotožňována se zásadou nezávislosti účetních

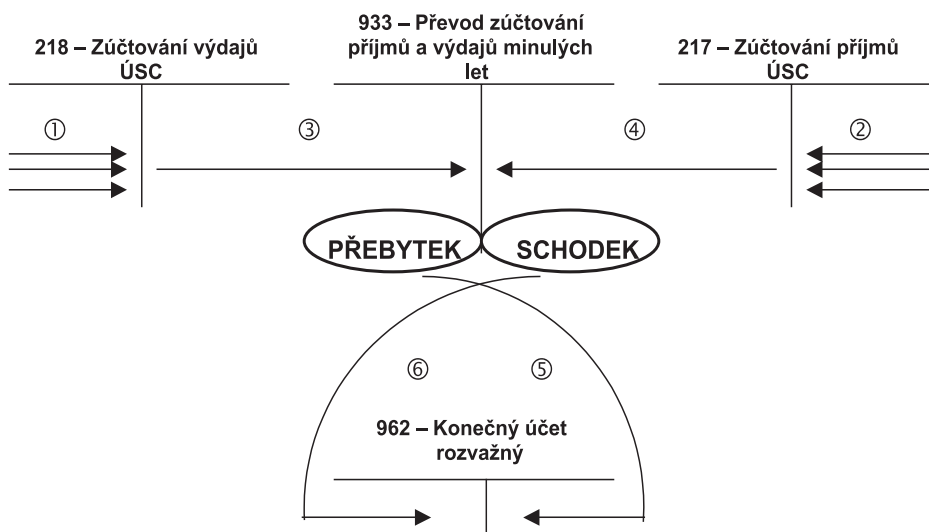
období [1], s příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 o účetnictví v platném znění [5], nebo s tradičním požadavkem, že se náklady a výnosy, příjmy a výdaje, účtují do těch období, s nimiž věcně a časově souvisejí. V každém případě jde v účetnictví založeném na akruální bázi přednostně o zjišťování zisku jako komplexní veličiny rozdílu výnosů a nákladů a odvozené v druhém plánu o zjišťování čistého cash flow jako rozdílu příjmů a výdajů. Těmto prioritám dopovídá systém a vztahy účtů finančního účetnictví.

Naopak účetnictví založené na peněžní bázi odsovává věrné zobrazení nákladů, výnosů a zisku do pozadí a preferuje evidenci příjmů a výdajů a jako komplexní ukazatel činnosti zjišťuje čistý cash flow. To se týká především účetních jednotek veřejné správy, které hospodaří především podle rozpočtu. Proto v některých účetních soustavách nenajdeme syntetické účty pro výsledek hospodaření charakteru zisku nebo ztráty a naopak je v nich obsažen účet pro výsledek rozpočtového hospodaření, tj. účet čistého cash flow, čili účet pro rozpočtový schodek či přebytek. Je to pochopitelné, neboť účetnictví veřejné správy musí podávat informace především o rozpočtových příjmech a výdajích účetní jednotky. V našich podmínkách jsou takřka všechny příjmy a výdaje hlavní činnosti územních samosprávných celků a organizačních složek státu příjmy a výdaji rozpočtu.

Posuzujeme-li uplatnění akruálního principu ve veřejné správě, kam pro tento účel zahrňme územní samosprávné celky a jimi zřízené příspěvkové organizace, organizační složky státu a jimi zřízené příspěvkové organizace, (státní fondy pro individualizovanou právní úpravu necháváme stranou, účetní problematika v nich je však analogická), konstatujeme, že tyto účetní jednotky

- a) účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563 o účetnictví ve znění pozdějších předpisů,

**Obr. 1: Zjednodušené schéma účetní uzávěrky peněžního okruhu financování územních samosprávných celků (ÚSC)**



Zdroj: vlastní

- b) člení povinně svoji činnost na hlavní a hospodářskou (jinou, doplňkovou, ekonomickou).

Hlavní i hospodářská činnost příspěvkových organizací územních i státních s akruálním principem nemá problémy, jejich účetnictví kopíruje v základních rysech účetnictví podnikatelů. Vykazování čistého cash flow jako veličiny, jejíž znalost je rovněž bezpodmínečně nutná pro řízení, se uskutečňuje prostřednictvím finančního výkaznictví, tedy v druhém plánu, odvozeně.

Územní samosprávné celky užívají pro zjištění čistého cash flow v hlavní činnosti (rozpočtového schodku či přebytku) účet 933 - Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let, který plní funkci výsledovky pro oblast příjmů a výdajů a uzavírá se rovněž na konečný účet rozvažný. Zde je patrná preference peněžního pojetí účetnictví. Organizační složky státu sice preferují na syntetických účtech hlavní činnosti peněžní koncepci systému, samotný čistý cash flow jako rozpočtový přebytek či rozpočtový schodek se v systému syntetických účtů ani nezjišťuje, ani nezaznamenává. (Obr. 1)

① Na účtu 218 - Zúčtování výdajů ÚSC se na straně Md soustřeďují měsíční součty skutečně-

ných výdajů hlavní činnosti účetní jednotky, a to souvztažně s různými účty, především účtem 212 - Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu (tzv. měsíční regulace výdajů). Tento souhrn skutečných výdajů se zjišťuje ze syntetické a analytické evidence peněžních účtů a zároveň slouží jako podklad pro sestavení měsíčního finančního výkazu pro plnění rozpočtů ÚSC a dobrovolných svazků obcí FIN 2 - 12 M. Tento měsíční finanční výkaz za prosinec se považuje za výkaz účetní, tedy vlastně za přehled o peněžních tocích [3].

② Na účtu 217 - Zúčtování příjmů ÚSC se zachycují během účetního období příjmy běžné, tak jak jsou připisovány zpravidla souvztažně na účet 231 - Základní běžný účet. Údaje o příjmech se rovněž měsíčně zjišťují pro účely zmíněného finančního výkazu, v syntetické evidenci se však měsíční souhrny neúčtují, jsou již na účtu 217 průběžně zachyceny.

③ Při uzávěrce hlavní knihy se souhrn celoročních výdajů převádí na účet 933 - Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let. Účet 933 plní funkci výsledovky pro zjištění výsledku rozpočtového hospodaření hlavní činnosti ÚSC.

④ Analogicky převádíme ke konci účetního období souhrn ročních příjmů z účtu 217 - Zúčtování příjmů ÚSC na účet 933.

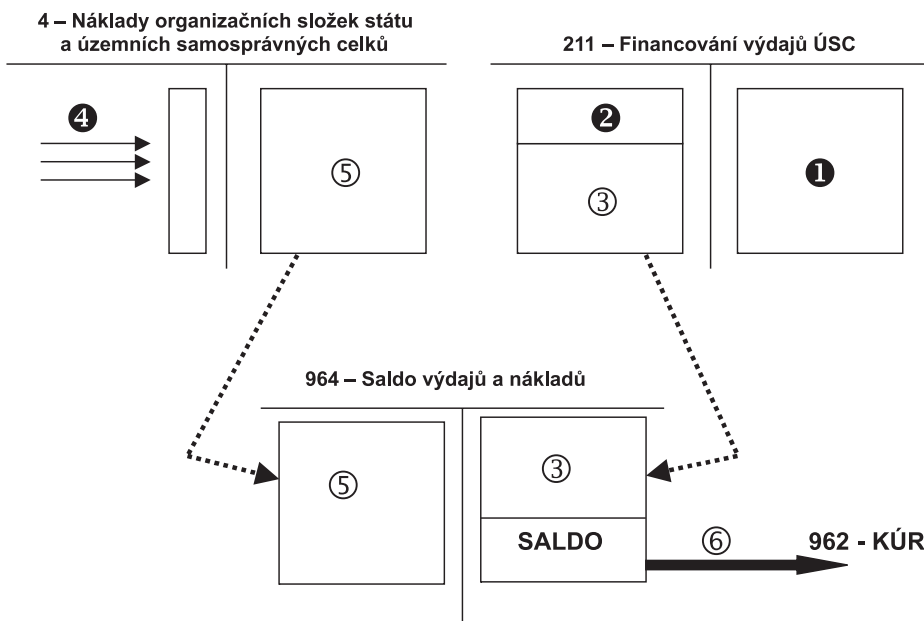
⑤⑥ Rozdílem příjmů a výdajů se na účtu 933 zjistí buď přebytek nebo schodek rozpočtového hospodaření. Přebytek se chová jako zisk, tedy pasivum, zdroj vlastní, schodek naopak jako fiktivní aktivum, ztráta. Účet 933 se uzavře, tj. vyrovnají se jeho strany zápisem přebytku nebo schodku souvztažně s účtem 962 - Konečný účet rozvažný. Protože má tento účet charakter rozvahový, výsledný schodek či přebytek rozpočtového hospodaření je schodkem či přebytkem kumulovaným za všechna předcházející účetní období.

Zisk nebo ztrátu hospodářské činnosti zjišťují ÚSC na účtu 963 - Účet výsledku hospodaření, tedy akruálně. Účetnictví hlavní činnosti je koncipováno především na peněžní bázi, v hospodářské činnosti na akruální bázi, avšak s nedůslednostmi. Výsledovka se sestavuje pouze pro hospodářskou činnost, v hlavní činnosti totiž nemáme k dispozici výnosové účty. Obraty nákladových účtů pro hlavní činnost se proto vykazují v rozvaze. Tato skutečnost vede k určité deformaci soustavy finančního účetnictví hlavní činnosti územních samosprávných celků.

Výnosy běžné činnosti se účtují na účty pasivní, vlastních zdrojů a zisk nebo ztráta hlavní činnosti se nakonec dostávají na konečný účet rozvažný zprostředkovaně pomocí účtů 964 - Saldo výdajů a nákladů a 965 - Saldo příjmů a výnosů. Lze proto tvrdit, že finanční účetnictví územních samosprávných celků preferuje v hlavní činnosti peněžní princip, v druhém plánu stojí evidence nákladů a výnosů a evidence majetku. Na základě teoretické fikce o neexistenci výnosů ve veřejné správě je účetnictví její hlavní činnosti nesmyslně zkomplikováno. Způsob účetní uzávěrky syntetických účtů okruhu příjmů a výnosů, výdajů a nákladů vlastní běžné činnosti ÚSC osvětlí zjednodušená schémata. Schéma je sestaveno podle častěji se vyskytující alternativy účtování příjmů a výdajů ÚSC, tj. s účetním oddělením tzv. oblasti financování od oblasti vlastního běžného provozu. (Obr. 2, 3)

① Běžné účtování přísunu rozpočtových prostředků na vkladový výdajový účet v oblasti vlastní běžné činnosti podle výpisu z účtu 232 (232/211). Ze vkladového výdajového účtu se usku-

**Obr. 2: Zjednodušené schéma účetní uzávěrky okruhu výdajů a nákladů vlastní běžné činnosti ÚSC**



Zdroj: vlastní

tečují během účetního období výdaje. Peněžní prostředky přicházejí na vkladový výdajový účet ze základního běžného účtu (231), který je situován v tzv. oblasti financování.

② Koncem účetního období se nepoužité rozpočtové prostředky vedené na vkladovém výdajovém účtu 232 vrací zpět na základní běžný účet 231 do oblasti financování, a to stejnou cestou, kterou byly na vkladový výdajový účet přisunuty - 211/232.

③ Uzávěrka, tj. vyrovnání stran účtu alternativním uzávěrkovým převodem, specifickým pro územní samosprávné celky a v jiné modifikaci pro organizační složky státu.

④ Běžné účtování nákladů na nákladové účty hlavní činnosti.

⑤ Specifický způsob uzavírání nákladových účtů hlavní činnosti územních samosprávných celků a organizačních složek státu.

⑥ Uzavření účtu 964 převodem salda výdajů a nákladů na konečný účet rozvažný.

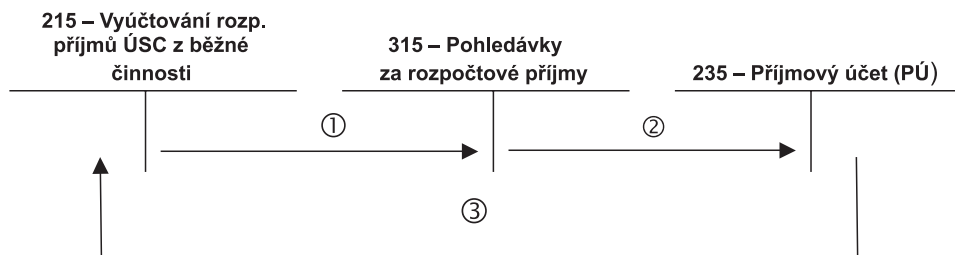
účtuje obvyklým způsobem 261/315 na základě příjmových pokladních dokladů.

③ Ke konci každého měsíce se peníze z PÚ v oblasti vlastní běžné činnosti odvedou do oblasti financování na základní běžný účet: výpis PÚ 215/235, výpis ZBÚ 231/217. Zatímco měsíční regulace výdajů je pouze účetní operací, aniž by se peníze pohybovaly, při měsíční regulaci příjmů dochází ke skutečnému přesunu peněz, byť bezhotovostnímu.

Účtování na konci účetního období, tj. na konci kalendářního roku

1. Peněžní prostředky příjmů se z pokladny odvedou na příjmový účet:  
Výdajový pokladní doklad: 262 - Peníze na cestě/261 - Pokladna  
Výpis z příjmového účtu: 235 - Příjmový účet/262 - Peníze na cestě
2. Peníze z příjmového účtu se odvedou na základní běžný účet - viz předchozí schéma 215/235 + 231/217.

**Obr. 3: Zjednodušené schéma účtování příjmů a výnosů vlastní běžné činnosti ÚSC**



Zdroj: vlastní

① Zúčtování (předpis, fakturace) vlastních příjmů běžné činnosti. Mluvíme o rozpočtových příjmech, protože tyto příjmy jsou příjmy rozpočtu, rozpočtovými, do rozpočtu zapojovanými. Podobně by se účtoval předpis příjmů z finančního majetku - 315/216 - Vyúčtování příjmů z finančního majetku ÚSC. Účty 215 a 216 jsou náhradou za účty výnosové, neboť směrná účtová osnova s výnosovými účty pro hlavní činnost ÚSC nepočítá. Mějme je proto za účty pasivní, vlastních zdrojů.

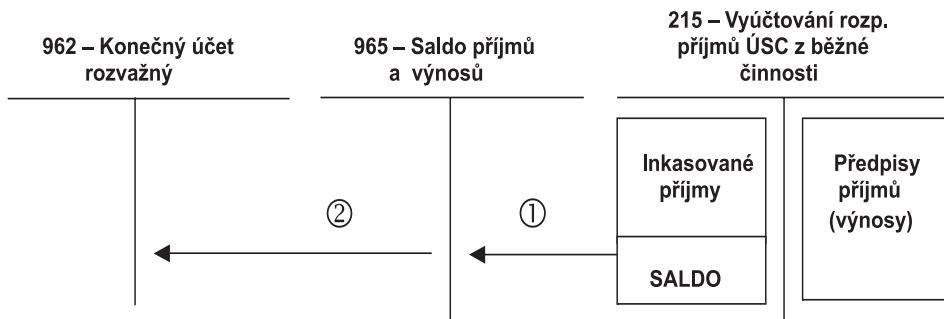
② Výpis PÚ - předepsané příjmy připsány na příjmový účet, naši dlužníci (odběratelé) je uhradili. Pochopitelně jsou některé pohledávky uhrazeny v hotovosti do pokladny. Pak se jejich úhrada

Vlastní uzávěrka účtů příjmového okruhu

Vlastní uzávěrka účtů příjmového a výnosového okruhu se týká účtů 215 a 216 - Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné, případně finanční činnosti ÚSC. Všimneme si určité nedůslednosti směrné účtové osnovy. Nenajdeme v ní pro hlavní činnost výnosové účty, ale závěrkový účet 965 - Saldo příjmů a výnosů s existencí výnosů počítá. (Obr. 4)

① K 31/12 se zjistí saldo (rozdíl stran účtu) účtu 215. Na straně D jsme během účetního období soustřeďovali předepsované (fakturované) příjmy, tj. vlastně výnosy (315/215). Při měsíční regulaci příjmů jsme účtovali pravidelně odvod inkasovaných příjmů z příjmového účtu na

**Obr. 4: Zjednodušené schéma uzávěrky účtů okruhu příjmů a výnosů vlastní běžné činnosti ÚSC**



Zdroj: vlastní

základní běžní účet (215/235 + 231/217) Tím na účtu 215 provádíme permanentní měsíční srovnávání předepsaných výnosů a skutečných příjmů pro účely kontroly plnění rozpočtu. Saldo ve schématu předpokládá větší zúčtované výnosy než inkasované příjmy, může tomu samozřejmě být i naopak, v tom případě se účtuje na opačné strany dotčených účtů.

② Uzávěrkový převod salda příjmů a výnosů na konečný účet rozvažný.

Z uvedeného vyplývá, že účtování v syntetické evidenci hlavní činnosti komplikuje v současné době především:

1. U územních samosprávných celků přednost principu priority zjišťování čistého cash flow jako rozpočtového schodku či přebytku. To vedlo k implantaci specifických syntetických účtů do směrné účtové osnovy.
2. U územních samosprávných celků, organizačních složek státu a státních fondů skutečnost, že nejsou k dispozici výnosové účty, a to proto, že se v koncepci účetnictví veřejné správy prosadila podniková definice výnosů. Proto se v hlavní činnosti zisk či ztráta jako rozdíl výnosů a nákladů zjistit nedá, zjišťuje se pouze nepřímo. Výnosové účty jsou zde nahrazeny pasivními účty vlastních zdrojů.
3. Skutečnost, že pro hlavní činnost nelze sestavit výsledovku (předstíráme, že výnosy neexistují), výnosy i náklady vlastní běžné činnosti se vykazují v rozvaze, výnosy s využitím pasivních účtů vlastních zdrojů účtových skupin 20 a 21, náklady s využitím účtů účtové třídy 4.
4. Koncepce současného účetnictví, ze které je patrná snaha preferovat peněžní princip. Čis-

tý cash flow z hlavní činnosti se jako komplexní ukazatel rozpočtového hospodaření zjišťuje pomocí syntetického účtu 933 - Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let pouze u územních samosprávných celků. Organizační složky státu jej zjišťují mimoúčetně s využitím rozpočtové skladby při sestavování finančního výkazu Fin 2-04 U, přičemž v souvislosti s jejich financováním prostřednictvím limitů zde kontrolní funkci průběžně vykonává ČNB, přes niž financování prostřednictvím limitů probíhá. U územních samosprávných celků má analogický výkaz periodicitu měsíční.

### 3. Možnosti řešení

a) Připustit existenci výnosů v hlavní činnosti účetních jednotek veřejné správy.

Účetnictví vzniklo z praktické potřeby ekonomického řízení a musí být trvale tomuto základnímu cíli podřízeno. Jeho koncepce podle kterékoliv teorie, která by tuto základní skutečnost nerespektovala, vede ke zbytečným komplikacím, nepřehlednosti a oslabení jeho informačního potenciálu. Proto i pro vymezení výnosů v účetnictví musí být hledána taková definice, která by utilitárním požadavkům řízení vyhovovala. Nemusíme ovšem nic hledat, takovou definici nabízí IPSAS pro účetní jednotky veřejné správy, které nejsou podnikem veřejné správy a které vedou účetnictví založené na akruálním principu. Zní takto: Výnos je hrubým přírůstkem ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků [2].

Jde o definici skutečně empirickou, myslím, že česká účetní teorie je tradičně schopna definovat základní pojmy teoreticky. lépe a čistě. Patrně k tomu časem dojde, již dnes se v ekonomické teorii a literatuře objevuje termín nesměnných výnosů.

Pokud se zavedou do hlavní činnosti účetních jednotek veřejné správy výnosy, bude možno respektovat akruální princip, sestavovat výsledovku, využívat zisk nebo ztrátu jako komplexní ukazatele hospodaření účetní jednotky k analýze efektivnosti její činnosti. Dále budou upraveny účetní výkazy, které budou mít větší srovnávací potenciál ve vztahu k výkazům účetních jednotek ostatních.

b) Zjišťovat čistý cash flow a vykazovat na základě údajů analytické evidence.

Tim, že by se ze směrné účtové osnovy odstranily účty 217, 218, 933 a některé další, by syntetickou evidenci ÚSC zjednodušilo, aniž by to ubralo na její informační hodnotě. Průběžně se rozpočtový schodek či přebytek a rozpočtové peněžní toky vůbec zjišťují a předkládají finančními výkazy pro hodnocení plnění rozpočtu. Ty se sestavují z analytické evidence příjmů a výdajů, vedené podle ustanovení vyhlášky Ministerstva financí č. 323/2002 Sb. o rozpočtové skladbě v platném znění [3]. Pokud se nebude měnit rozpočtová skladba, změna syntetické evidence ve směru akruálního principu vliv na vykazování peněžních toků mít nebude.

Rozpočtová skladba je jednotné třídění příjmů a výdajů, které se uplatňuje v rozpočtech organizačních složek státu, při sledování státního rozpočtu, při sledování čerpání rezervního fondu organizačních složek státu, v rozpočtech státních finančních aktiv, při peněžních operacích spojených s řízením likvidity státního rozpočtu a při plánovaných skutečných operacích rozpočtů a ostatních finančních fondů obcí, krajů, regionálních rad regionů soudržnosti a dobrovolných svazků obcí s výjimkou fondu cizích prostředků, fondu sdružených prostředků a fondu podnikatelské činnosti. Rozpočtová skladba stanoví jednotky třídění příjmů a výdajů, kterými jsou povinny označovat své rozpočtované i skutečné příjmy a výdaje organizační složky státu a výše uvedené právnické osoby [4].

Analytická evidence příjmů a výdajů podle požadavků rozpočtové skladby je rozsáhlý a svébytný systém analytické evidence, který je pro kontrolu a řízení veřejných rozpočtů významnější, než syntetická evidence příslušných účetních jednotek

sama. Odstranění syntetických účtů tzv. oblasti financování a některých dalších účtů v účetnictví ÚSC by na kvalitu účetnictví a vykazování peněžních toků nemělo žádný vliv a navíc by syntetickou evidenci významně zjednodušilo. (Zde si nemohu odpustit poznámku v tom smyslu, že vytvoření jednotné klasifikace příjmů a výdajů podnikatelských účetních jednotek by výrazně obohatilo informační hodnotu podnikového účetnictví a posílilo věrnost zobrazení skutečnosti v přehledu o peněžních tocích podniků.)

c) Zavedení akruálních prvků do evidence nákladů a výnosů

Se zaváděním akruálního pojetí účetnictví bude třeba zavést ty akruální prvky, u nichž to bude možné a současně to zlepší věrnost zobrazení skutečnosti v účetních výkazech. Půjde např. o odpisy dlouhodobého majetku, časové rozlišování nákladů a výnosů, rezervy a opravné položky, případně o další možnosti spojené s akruálním principem a věrností zobrazení skutečnosti v účetnictví. S ohledem na specifické úkoly veřejné správy bude patrně nutné do určité míry řešit tyto úkoly specificky, zejména např. reálné oceňování stavů. V každém případě půjde o zásahy do směrné účtové osnovy a lze předpokládat, že některé krkolomné konstrukce vztahů mezi účty budou zjednodušeny. S ohledem na požadavky IPSAS pro akruální bázi účetnictví veřejné správy bude nutno jinak třídit činnosti účetních jednotek. Jde především o odlišné vymezení provozních, finančních a mimořádných činností a přiřazování nákladů a výnosů k nim. Je patrné, že úpravy systému syntetické evidence vyvolají i mnoho terminologických změn. Současně to způsobí i zásadní přestavbu současných účetních výkazů na základě změněné účetní legislativy.

d) Přestavba účetních výkazů

Podle IPSAS 1 pro akruální bázi - Předkládání účetní závěrky - obsahuje kompletní sada účetních výkazů následující části:

- (a) rozvahy;
- (b) výsledovku;
- (c) výkaz o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu;
- (d) výkaz peněžních toků; a
- (e) účetní pravidla a poznámky k účetním výkazům [2].

Jestliže dojde ke změně struktury účetních výkazů, musí současně dojít k takovým zásahům

do směrné účtové osnovy, aby jejich sestavování ze syntetických účtů bylo jednoduché a snadno automatizovatelné účetními programy. Změny se proto dotknou celé soustavy účetních výkazů. Rovněž softwarové účetní produkty obsahující finanční účetnictví a účetní závěrku účetních jednotek veřejné správy bude třeba vytvořit nově.

#### 4. Závěr

Změna našeho účetního systému veřejné správy na akruální bázi přiblíží účetní vyjádření zobrazovaných transakcí skutečnosti. Trvalý a patrně věčný problém věrného ocenění aktiv a pasiv se tím nevyřeší, účetnictví se však přece jen přiblíží optimu. V každém případě půjde o zásahy do směrné účtové osnovy a účetních výkazů.

Náš současný systém účetnictví veřejné správy je funkční a relativně spolehlivý. Přesto je přechod k akruální bázi možný a účelný a patrně k němu časem dojde. Pokud se nebude zásadně měnit rozpočtová skladba, a k tomu by podle mého názoru dojít nemuselo, neměl by být přechod na akruální bázi ani nepřiměřeně nákladný, ani příliš obtížný. Jsem přesvědčen, že se by se neměl realizovat nekonečným počtem drobných kroků, ale jednorázovou systémovou akcí. Už dnes je třeba o ní v kontextu mezinárodní srovnatelnosti našeho účetnictví veřejné správy přemýšlet a připravovat ji.

#### Literatura:

- [1] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2007*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-368-5.
- [2] MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH, *Příručka Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor*. České vydání 2005. ISBN 80-239-7238-3.
- [3] Vyhláška č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtu státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků ve znění novelizací, § 6

[4] Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě ve znění novelizací, § 1 a § 2

[5] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, § 3

**Ing. Rudolf Kopek**

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta ekonomická

Katedra ekonomiky podniku a účetnictví

Rudolf.Kopek@fek.zcu.cz

Doručeno redakci: 8. 10. 2007

Recenzováno: 14. 11. 2007

Schváleno k publikování: 14. 1. 2008

## ABSTRACT

**CONDITIONS OF THE TRANSITION OF THE PUBLIC ADMINISTRATION ACCOUNTING FROM THE CASH TO THE ACCRUAL BASIS****Rudolf Kopek**

*The International Federation of Accountants recommends a transition of all accounting units in the public sector to the accrual basis and issues International Public Sector Accounting Standards to support the new concept. Accounting in the Czech public administration is based rather on the cash base with all its drawbacks and complications. Regional administration units are finding out and recording net cash flow directly in the system of synthetic accounts of the core activity in the ledger, with the priority of recording income and expenses. Organizational parts of the state use the same system of bookkeeping based on the same directive charts of accounts. I perceive a conceptual inconsistency in the fact that in the system of synthetic accounts, the budget surplus or deficit as the main expression of the accounting cash concept is not being found out neither recorded.*

*An obstacle for implementing the accrual principle lies also in the persistent definition of yields. For the area of budget economy of accounting units of public administration, existence of yields is not admitted. The reason is to be found in business concept of yields expecting yields only in relation to the market. This concept will have to be substituted by a concept which respects so called non-exchangeable yields. Then, based on this concept, yield accounts will be incorporated into the charts of accounts of the core activity of the accounting units. Accrual accounting concept, which is also based on the comparison of costs with performance for which they are expended, creates prerequisites also for depreciation of long-term assets. In the current concept of accounting core activity of public administration these long-term assets are not depreciated. Its appreciation and reporting then intentionally does not respect the requirement of true picture of reality.*

*Therefore the content and methodology of changes have to be considered, especially in the following fields:*

- Acknowledgement and introduction of the category of income as defined by IPSAS;*
- Restructuring of the pilot accounting system according to the accrual concept;*
- Detecting budget inflows or outflows outside the system of the synthetic accounts based on the analytical accounts (budget classification);*
- Restructuring of the accounting statement scheme, namely its internal structure;*
- Creating legislative conditions to change the system.*

**Key Words:** *cash or accrual basis of accounting, International Public Sector Accounting Standards, income (revenue, yields) definition, budget structure, accounting statement scheme*

**JEL Classification:** *M 41, H 72*