

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ
Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní program **Finance a účetnictví**

Studijní obor **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Ing. Michal Svoboda

**REFORMA ÚČETNICTVÍ STÁTU JAKO PŘEDPOKLAD
EKONOMICKÉHO ROZHODOVÁNÍ EXTERNÍCH
UŽIVATELŮ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ OBCÍ**

Školitel: doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.

2013

Prohlašuji, že jsem tuto disertační práci zpracoval samostatně a veškerá použitá literatura a další prameny jsou uvedeny v seznamu.

V Praze dne 14. července 2013

Rád bych poděkoval mému školiteli **doc. Ing. Ladislavu Mejzlíkovi, Ph.D.** za jeho vedení, usměrňování a motivaci po celou dobu mého doktorského studia a za pomoc při formulaci hlavní myšlenky této disertační práce.

Dík patří také kolegům z Katedry finančního účetnictví a auditingu za jejich cenné rady a komentáře a kolegům z odboru Účetnictví a audit Ministerstva financí za pomoc s přípravou dat.

Největší poděkování patří mým nejbližším za obrovskou trpělivost a podporu především při samotném psaní této práce.

Autor

Abstrakt

Práce analyzuje přínos účetní reformy veřejných financí pro zvýšení relevance, využitelnosti a dostupnosti ekonomických dat ve veřejném sektoru ČR, zejména v případě obcí. Identifikuje také některá rizika účetní reformou vyvolaná a navrhuje způsob jejich odstranění. Shrnuje nezbytnost existence veřejného sektoru, identifikuje uživatele jeho ekonomických informací. Velmi podrobně popisuje samotnou účetní reformu veřejných financí. Konstruuje také ukazatel finančního zdraví obcí coby srozumitelný nástroj pro účely efektivního rozhodování jejich občanů – daňových poplatníků a aplikuje jej na 6 201 obcí ČR k 31. 12. 2012.

Klíčová slova

Veřejný sektor; Účetní reforma; Vybrané účetní jednotky; Obce; Finanční zdraví

Reform of Governmental Accounting as a Prerequisite of Economic Decisions Made by External Users of Municipality Financial Statements

Abstract

This dissertation thesis analyzes gains of the governmental accounting reform in the Czech Republic in terms of increase in relevance, usability and accessibility of the economic data in the public sector of the Czech Republic, especially in municipalities. It identifies some risks that have arisen from this reform and offers some ways to eliminate them. The existence of the public sector itself is also explained as well as the existence of users of economic information of the public sector. It involves a comprehensive description of the reform of public sector financial reporting. A construction of a municipalities' financial health index is also included as a useful tool for increasing understandability and to become the decision making process of users (tax payers) at a higher level. This index is applied on 6 201 municipalities in the Czech Republic as of December 31, 2012.

Keywords

Public sector; Accounting reform; Selected accounting entities; Municipalities; Financial health

Obsah

Seznam použitých zkratk	7
Seznam tabulek	8
Seznam obrázků	9
Seznam příloh	10
ÚVOD	11
1 VEŘEJNÝ SEKTOR	14
1.1 Funkce veřejného sektoru	14
1.2 Rozsah a velikost veřejného sektoru	16
1.3 Vymezení veřejného sektoru v České republice	21
1.3.1 Státní správa	25
1.3.2 Samospráva	27
1.4 Hospodaření v rámci závazných pravidel	29
2 EKONOMICKÉ INFORMACE POSKYTOVANÉ	31
ÚČETNÍMI JEDNOTKAMI VEŘEJNÉHO SEKTORU	31
2.1 Uživatelé ekonomických informací	31
2.2 Poptávka po ekonomických informacích	36
3 PŘEDPOKLADY VALIDITY A RELEVANCE EKONOMICKÝCH INFORMACÍ	42
3.1 Ekonomické informace a jejich formát	42
3.1.1 Účetnictví a účetní výkazy obecně	43
3.1.2 Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS	44
3.1.3 Účetní výkaznictví veřejného sektoru v USA	51
3.1.4 Účetní reforma veřejných financí v České republice	57
3.1.4.1 Historie účetního výkaznictví ve veřejném sektoru v ČR	58
3.1.4.2 Výchozí podmínky a základní koncepce účetní reformy	64
3.1.4.3 Úskalí poměření nákladů a přínosů účetní reformy	79
3.1.4.4 Účetní reforma a uživatelé účetních závěrek VÚJ	83
3.1.4.5 Základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky	87
3.1.4.6 Fázování a legislativa	98
3.1.4.7 Koncepční přístupy a nastavení některých účetních metod	108
3.1.5 Rozpočtové výkazy	134
3.1.5.1 Rozpočtová skladba	135
3.1.5.2 Kontrola na úrovni rozpočtu	137

3.1.5.3	Provázanost rozpočtu a účetnictví	138
3.2	Audit účetních závěrek	141
3.2.1	Audit, nebo kontrola	142
3.2.2	Finanční kontrola	144
3.2.3	Činnost Nejvyššího kontrolního úřadu	144
3.2.4	Přezkoumávání hospodaření ÚSC	145
3.3	Dostupnost a srozumitelnost ověřených ekonomických informací	147
4	KONSTRUKCE NÁSTROJŮ PRO EKONOMICKÉ ROZHODOVÁNÍ UŽIVATELŮ EKONOMICKÝCH INFORMACÍ	150
4.1	Analýza zdrojů – historie a vývoj ukazatelů ekonomické situace	150
4.2	Výstup z analýzy zdrojů	159
4.3	Konstrukce ukazatele finančního zdraví obcí v ČR	162
4.3.1	Variantní úpravy dat vstupujících do ukazatele	178
4.3.1.1	Zahrnutí ekonomicky propojených organizací	178
4.3.1.2	Zohlednění charakteru závazků	181
4.4	Alternativní existující ukazatele finanční situace	182
4.4.1	Ukazatel SIMU	182
4.4.2	Kritéria Paktu stability a růstu EU	186
ZÁVĚR		189
	Seznam použitých zdrojů	195

Seznam použitých zkratk

CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČRo	Český rozhlas
ČT	Česká televize
ČÚS	České účetní standardy, český účetní standard
DFM, DFA	Dlouhodobý finanční majetek, dlouhodobé finanční aktivum
DHM, DHA	Dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobé hmotné aktivum
DKCS	Dílčí konsolidační celek státu
DM, DA	Dlouhodobý majetek, dlouhodobé aktivum
DNM, DNA	Dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobé nehmotné aktivum
DSO	Dobrovolný svazek obcí
EKIS	Ekonomický informační systém
EU	Evropská unie
FAF	Nadace pro finanční účetnictví v USA
GASB	Výbor pro účetní standardy pro veřejný sektor v USA
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GŘC	Generální ředitelství cel
HDP	Hrubý domácí produkt
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IPSAS	Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor
KUFZ	Komplexní ukazatel finančního zdraví
MF	Ministerstvo financí České republiky
NP	Národní podnik
OM	Oběžný majetek
OSS	Organizační složka státu
PAP	Pomocný analytický přehled
PF	Pozemkový fond České republiky
PO	Příspěvková organizace
PZI	Přímá zahraniční investice
RRRS	Regionální rady regionů soudržnosti
SF	Státní fond
SGP	Stability and Growth Pact, Pakt stability a růstu
SIMU	Soustava informativních a monitorujících ukazatelů
SP	Státní podnik
ŠPO	Školská právnická osoba
ÚSC	Územní samosprávný celek
US GAAPG	Obecně uznávané účetní principy pro veřejný sektor v USA
VDKCS	Vyšší dílčí konsolidační celek státu
VH	Výsledek hospodaření
VVI	Veřejná výzkumná instituce
VVŠ	Veřejná vysoká škola
VÚJ	vybraná účetní jednotka, vybrané účetní jednotky
ZÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Použití termínů v práci

Tabulka 2 – Souhrnné informace o dluhu obcí ČR v letech 2001 až 2011 [mld. Kč]

Tabulka 3 – Objem emitovaných dluhopisů českých měst k 31. prosinci 2011 [mld. Kč]

Tabulka 4 – Srovnání použití akruální a peněžní báze při sestavování účetních závěrek v některých rozvinutých zemích světa v roce 2013

Tabulka 5 – Srovnání použití akruální a peněžní báze při sestavování rozpočtových výkazů v některých rozvinutých zemích světa

Tabulka 6 – Čisté výdaje na obsluhu st. dluhu v letech 2007 až 2012 [mld. Kč]

Tabulka 7 – Struktura příjmů státního rozpočtu ČR dle skutečného plnění za rok 2011

Tabulka 8 – Struktura příjmů územních samosprávných celků, regionálních rad a dobrovolných svazků obcí dle skutečného plnění za rok 2011

Tabulka 9 – Počty a podíly VÚJ předávajících přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu za účetní období roku 2012, podle jejich právní formy

Tabulka 10 – Deset největších VÚJ dle jejich bilanční sumy k 31. 12. 2012

Tabulka 11 – Relativní významnost příspěvkových organizací

Tabulka 12 – Aktivace a změna stavu zásob vlastní výroby u VÚJ

Tabulka 13 – Podíl VÚJ vykazujících zápornou výši některých položek vlastních zdrojů dle právní formy VÚJ

Tabulka 14 – Výše opravných položek k jednotl. pohledávkám dle právní formy VÚJ

Tabulka 15 – Výše vykázané opravné položky k pozemkům u všech VÚJ, které nenulovou výši opravné položky k pozemkům vykázaly k 31. 12. 2013 [v Kč]

Tabulka 16 – Počet VÚJ vykazujících rezervu v členění podle jejich právní formy

Tabulka 17 – Orgány VÚJ, které odpovídají za schvalování účetních závěrek

Tabulka 18 – Deset nejlepších obcí dle dosažených bodů KUFZ

Tabulka 19 – Deset nejhorších obcí dle dosažených bodů KUFZ

Tabulka 20 – Intervalové četnosti bodového hodnocení KUFZ

Tabulka 21 – Prostý aritmetický průměr bodového hodnocení KUFZ obcí dle krajů

Tabulka 22 – Soustava informativních a monitorujících ukazatelů MF

Seznam obrázků

Obrázek 1 – Porovnání veřejných výdajů k HDP v jednotlivých zemích EU a dalších zemích Evropy v roce 2011

Obrázek 2 – Porovnání veřejných výdajů k počtu obyvatel zemí OECD za rok 2009

Obrázek 3 – Procentní změna veřejných výdajů v zemích OECD mezi léty 2000 a 2006

Obrázek 4 – Souvislost fiskální transparentnosti a intervalů přirážek u CDS napříč zeměmi světa v letech 2008 až 2011

Obrázek 5 – Vývoj veřejného dluhu ve Švýcarsku v souvislosti s provedením účetní a návazné fiskální reformy

Obrázek 6 – Kvalitativní charakteristiky účetních výkazů

Obrázek 7 – Podíl příspěvkových organizací, které v roce 2012 vedly účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a takto ji předaly i do CSÚIS ve stavu k 31. 12. 2012

Obrázek 8 – Schéma Centrálního systému účetních informací státu z roku 2010

Obrázek 9 – Schéma konsolidace pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku

Obrázek 10 – Ukázka rozhraní prezentačního systému MF Monitor

Obrázek 11 – Využití socioekonomických kritérií při vyhodnocování úrovně finančního zdraví subjektů veřejného sektoru

Obrázek 12 – Rozložení všech vyhodnocovaných obcí dle jejich hodnoty KUFZ

Seznam příloh

Příloha 1 – Konsolidovaná rozvaha EU za rok 2011

Příloha 2 – Algoritmy SIMU Ministerstva financí

Příloha 3 – Závazný vzor účetní závěrky pro vybrané účetní jednotky k 31. 12. 2012

Příloha 4 – Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, jimi zřízených organizačních složek státu a státních fondů FIN 2-04 U

Příloha 5 – Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad FIN 2-12 M

Příloha 6 – Obce ČR dle výše KUFZ

Příloha 7 – Seznam obcí nezahrnutých do bodového hodnocení KUFZ

ÚVOD

„What get's measured get's managed.“ [31]

Veřejný sektor coby součást ekonomiky má mnohá specifika, avšak i mnoho společného se sektorem soukromým (podnikatelským), přičemž míra společných rysů v posledních letech narůstá. V mnohém se stát chová jako soukromý podnik, uchází se o úvěry, vstupuje na kapitálové trhy, je hodnocen ratingovými agenturami z hlediska jeho bonity, atd. Má však také mnohá specifika. Ta vyplývají zejména z funkcí, které má, tedy z úkolů, které plní či které by měl plnit. Jedním z jeho hlavních úkolů je poskytování veřejných statků, a to pokud možno způsobem efektivním, hospodárným a účelným. Tyto tři požadavky jsou však také tím, co je společné se sektorem soukromým. Nicméně u veřejného sektoru se tyto požadavky mohou zdát významnější vzhledem k počtu subjektů, které jsou na tzv. faktorech „3E“ (economy, efficiency, effectivity/effectiveness) zainteresovaní. Jde zejména o daňové poplatníky – firmy a občany. Těm jsou centrální vláda i místní samosprávy odpovědné za rozsah a kvalitu poskytovaných veřejných statků. Pokud nabydou občané či firmy přesvědčení, že by za stejnou oběť ve formě zaplacených daní mohli v jiné zemi obdržet lepší úroveň veřejných statků, bariéry k jejich přestěhování se v dnešním globalizovaném světě pomalu vytrácejí a jejich přestěhování či přesídlení nemusí být nereálné. Je logické, že efektivně, hospodárně a účelně budou schopny poskytovat veřejné statky spíše ty vlády (centrální i místní), které budou finančně zdravé, neboli budou vykazovat dlouhodobě dobrou finanční situaci i výkonnost.

Cíle práce

Cílem této práce je právě identifikace systému, který umožní daňovým poplatníkům získání spolehlivé, dostatečně přesné a srozumitelné informace o finanční situaci, a to konkrétně obcí v ČR. Obce byly zvoleny hned z několika důvodů. Prvním je to, že přesídlení občana z obce do obce v rámci téhož státu je z mnoha důvodů daleko jednodušší a tedy i pravděpodobnější, než je tomu v případě migrace mezi jednotlivými státy. Druhým je téměř absolutní blízkost obce jejímu občanovi – daňovému poplatníkovi. I v případě velmi velkých obcí v ČR je řadový občan dobře schopen vnímat kvalitu a rozsah veřejných statků jemu obcí poskytovaných a tedy informace o finančním zdraví jeho obce, která je s tím přímo spojena, je pro něj významným

indikátorem. Třetím důvodem je absence komplexního a dostatečně srozumitelného nástroje, díky kterému by informace o finančním zdraví obcí mohla být s jejich řadovými občany komunikována. Výše popsané bylo také jedním z cílů tzv. účetní reformy veřejných financí, která byla v ČR spuštěna v roce 2010. Přinesla významným způsobem modernizovaný systém účetnictví a účetního výkaznictví pro účetní jednotky veřejného sektoru, tzv. vybrané účetní jednotky, mj. obce.

Hlavním cílem práce je proto vymezení podmínek, které pro zmíněné informační uspokojení daňových poplatníků, zejména občanů, jsou nezbytné. Jedná se

- v první řadě o systém poskytující spolehlivá a komplexní data využitelná pro systematické sledování a vyhodnocování finančního zdraví obcí,
- dále je to nezbytná podmínka systematického ověřování těchto dat – jejich nezávislý audit a
- třetí podmínkou je zajištění srozumitelné komunikace těchto dat i pro laické uživatele.

Struktura práce

První část definuje veřejný sektor, tedy oblast touto prací primárně zkoumanou. Druhá práce se zabývá na obecné úrovni významem ekonomických informací pro rozhodování uživatelů a také samotnou identifikací těchto uživatelů.

Těžiště této práce je v její třetí části, která analyzuje zejména vývoj a současnou podobu účetního výkaznictví veřejného sektoru v ČR, včetně souvislostí s mezinárodním prostředím. Zkoumá, jestli je tímto či jiným způsobem možné potřebné ekonomické informace získat pro posouzení finančního zdraví v první řadě obcí (výběr obcí vysvětlen výše), tedy jestli od roku 2010 nový systém účetního výkaznictví může poskytnout potřebná data pro získání srozumitelné informace o finančním zdraví obcí ČR a jestli je nezbytné pro tento účel využít i alternativního zdroje dat zejména z rozpočtových výkazů obcí.

Závěrečná část práce se zabývá konstrukcí pokud možno srozumitelného nástroje pro komunikaci finančního zdraví obcí, včetně variantních způsobů jeho konstrukce, a jeho porovnáním s dnes dostupnými ukazateli. A to za účelem potvrzení primární hypotézy, že účetní reforma veřejných financí může poskytnout dostatečně přesná, komplexní a srozumitelná data pro systematické sledování finančního zdraví obcí jejími občany – daňovými poplatníky, za účelem posouzení, jak kvalitní či extenzivní veřejné statky bude v blízké či vzdálenější budoucnosti každá příslušná obec schopna svým občanům

poskytovat. Tento konstruovaný ukazatel je aplikován na 6 201 obcí ČR, a to na data k 31. prosinci 2012.

Metody a zdroje

Pro první dvě části práce, které jsou spíše obecného charakteru, je převažující metodou rešerše dostupné literatury a odborných publikací v oblasti ekonomie veřejného sektoru. V menší míře je také použito empirických dat pro účely potřebné argumentace, a to dat makroekonomických, ale i mikroekonomických (z konkrétních případů). V klíčové třetí části je v rámci argumentace využíváno odkazů na obecné koncepční přístupy z prostředí českého i mezinárodního a ty jsou doplňovány empirickými daty, zejména z účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru za rok 2012.

Čtvrtá část představuje vlastní návrh autora práce, který vychází ze současného stavu poznání v oblasti sledování a vyhodnocování finančního zdraví. Pro tento účel je použita metoda rešerše odborných zahraničních publikací v této oblasti, jejich podrobná analýza, která ústí do závěrečné syntézy – konstrukce vlastního ukazatele finančního zdraví pro obce v ČR a jeho aplikaci na data téměř všech obcí ČR k 31. prosinci 2012.

Použitím uvedených metod je tato práce významným propojením dosavadního poznání v oblasti účetního výkaznictví ve světovém kontextu na spíše koncepční či teoretické úrovni s praktickou úrovní konkrétní právní formy účetních jednotek veřejného sektoru v ČR.

1 VEŘEJNÝ SEKTOR

Úvodní část práce se zabývá zdůvodněním nezbytnosti existence veřejného sektoru jako takového a charakterizuje jej z hlediska ekonomické teorie. Bez tohoto vymezení by nebylo možné vysvětlit nezbytnost a potřebu kvalitních a srozumitelných ekonomických informací dostupných občanům.

Elementární charakteristikou subjektů veřejného sektoru je jejich odpovědnost, respektive jejich zodpovídání se (angl. accountability). Subjekty veřejného sektoru se primárně zodpovídají veřejnosti – daňovým poplatníkům. Konkrétně jde o jejich odpovědnost buď přímo vůči jejich zakladatelům a zřizovatelům, vůči jiným subjektům veřejného sektoru, případně výkonným či legislativním orgánům. Věcně jde o jejich odpovědnost z hlediska nakládání se zdroji získanými zejména z výběru daní (odtud možné označení fiskální odpovědnost), emise dluhopisů, přijatých úvěrů a půjček, případně odjinud. Z druhého pohledu jde o odpovědnost za efektivní, hospodárné a účelné distribuování těchto zdrojů s cílem dosáhnout požadované či nezbytné úrovně poskytovaných veřejných či smíšených statků.

1.1 Funkce veřejného sektoru

Zásadním důvodem pro existenci veřejného sektoru obecně je existence tzv. veřejných statků. Tyto lze definovat tak, že *„užitek odvozený z veřejného statku se neomezuje na jednotlivého spotřebitele, který si jej koupí, jako v případě statku soukromého, ale tento užitek je dostupný i ostatním.“* [16, strana 5] Pro veřejné statky je tedy charakteristické, že jsou nerivalitní, tedy že užitek, který z nich má jeden spotřebitel nijak nesnižuje užitek dalšího spotřebitele. Eliminace takového spotřebitele ze spotřeby takového statku by tedy nebylo efektivní. Distribuci takovýchto statků tedy není vhodné provádět prostřednictvím tržního mechanismu, neboť ten se ze své podstaty opírá o prvek vlastnictví. Zajištění těchto statků je tedy nezbytné ze strany veřejného sektoru. Obdobně je veřejného sektoru třeba u statků, kde by sice vyloučení některých spotřebitelů bylo možné i vhodné, avšak bylo by příliš nákladné. Dalším důvodem opodstatňujícím existenci veřejného sektoru je efekt černého pasažéra, tedy spotřebitele, který za spotřebu určitého statku neplatí, přesto, že jiní spotřebitelé ano. Eliminace takového jevu by pak byla příliš nákladná. Jde o druhou charakteristiku veřejného statku – tzv. nevylučitelnost z jeho spotřeby. O odpovídajícím rozsahu a kvalitě veřejných statků tak není rozhodováno na principu tržním – placením spotřebiteli, nýbrž ve volbách. Z nich vzešlá politická reprezentace pak v rámci svého mandátu rozhodne o rozsahu a kvalitě poskytovaných veřejných služeb v závislosti na

disponibilních zdrojích, zejména z výběru daní. Souhrnně lze toto zdůvodnění nezbytnosti existence veřejného sektoru nazvat jako alokační funkce. Typickým veřejným statkem může být například čisté ovzduší, bezpečnost v ulicích, dopravní značení, atd.

Prvek veřejného statku, případně veřejné služby je pro tuto práci zásadní. Předmětem této práce je zkoumání existence informačního nástroje, který by zajistil zejména (nikoliv pouze) spotřebitelům či potenciálním spotřebitelům veřejných statků spolehlivé a srozumitelné informace o kvalitě a rozsahu, v jakém jsou tyto veřejné statky subjekty veřejného sektoru poskytovány. Bez takových informací není možné efektivní rozhodování jejich spotřebitelů o tom, komu svěřit mandát spravovat a ovlivňovat kvalitu a rozsah těchto veřejných statků, a to ve svobodných volbách.

Pro určité zjednodušení tato práce používá termínu veřejný statek a smíšený statek stejným způsobem. Smíšený statek se od veřejného odlišuje zejména tím, že jeho spotřeba může být rivalitní, přinejmenším od určité intenzity jeho spotřeby. Může jít například o nerostné suroviny, dopravní infrastrukturu, vzdělávací systém apod. Za smíšený statek jsou v této práci považovány také tzv. klubové statky, které jsou sice nerivalitní, ale vylučitelné, například kultura, sport, kabelová televize, atd. Také v této práci není rozlišování mezi veřejnými či smíšenými statky a veřejnými či smíšenými službami, kteréžto termíny jsou zde považovány za ekvivalentní.

Druhým důvodem pro existenci veřejného sektoru je jeho distribuční funkce. Rozdělení bohatství ve společnosti může i nemusí být většinou společností považováno za spravedlivé. Velmi častá je shoda na určitém minimálním příjmu, který by měl být každému v rámci společnosti zajištěn. Nebývá však výjimečná ani tendence k opačnému extrému, tedy zajištění určité postačující míry bohatství pro každého v rámci společnosti. Pro zajištění obojího je tedy nezbytná určitá redistribuce bohatství, k čemuž je opět nezbytný veřejný sektor. Hovoříme pak o jeho distribuční či redistribuční funkci.

Třetí funkcí veřejného sektoru a třetím faktorem opodstatňujícím jeho existenci je jeho stabilizační funkce. Tato funkce se spíše týká nejvyšší úrovně veřejného sektoru, tedy centrální vlády, spíše než místních vlád. Jde o základní makroekonomickou úlohu centrální vlády vyrovnávat určitými nástroji odchylky agregátní poptávky v ekonomice od jejího potenciálního produktu. Odchylka ani jedním směrem není žádoucí – buď dochází k růstu nezaměstnanosti, nebo k růstu inflace (na tomto místě je abstrahováno od podrobnější makroekonomické analýzy, neboť by to bylo nad rámec této práce).

Nezbytné vyrovnávání či vyhlazování těchto odchylek typicky prostřednictvím měnové a fiskální politiky vlády pak bývá označováno jako stabilizační funkce veřejného sektoru či vlády.

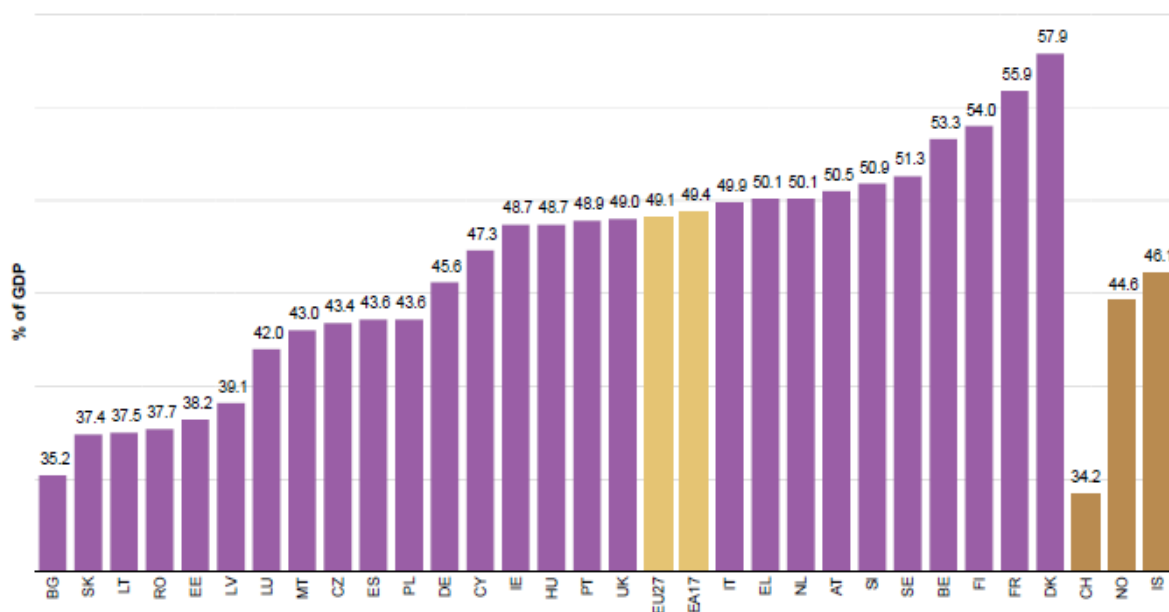
Nezáviděníhodným úkolem veřejného sektoru, respektive vlády je všechny tři výše popsané funkce vzájemně koordinovat pro jejich co možná nejefektivnější dopad na ekonomiku. V těchto svých úkolech bývají vlády nezřídka neúspěšné [22].

Proč je veřejný sektor nezbytný vysvětluje například Musgrave [16, strana 5] pro prostředí USA prostřednictvím hypotetické nepotřebnosti veřejného sektoru a ponecháním ekonomického rozhodování výhradně „neviditelné ruce tržních sil. Dle něj je klíčové, že *„tržní mechanismus ve skutečnosti vykonávat všechny ekonomické funkce není schopen“* [ibid.]. Bez veřejného sektoru by se daná ekonomika obešla, pokud by tržní mechanismus v ní byl absolutně efektivní, respektive dokonale konkurenční. Je zmíněna také potřeba zajištění kvalitního právního systému ze strany vlády, existence externalit a tržních selhání, potažmo veřejných statků.

1.2 Rozsah a velikost veřejného sektoru

Exaktně vyjádřit velikost veřejného sektoru napříč zeměmi světa není jednoduché. Zřejmě nejčastějším způsobem je porovnání veřejných výdajů s velikostí ekonomiky měřenou jejím hrubým domácím produktem. Tímto způsobem ukazuje porovnání zemí EU a některých dalších zemí graf níže.

Obrázek 1 – Porovnání veřejných výdajů k HDP v jednotlivých zemích EU a dalších zemích Evropy v roce 2011

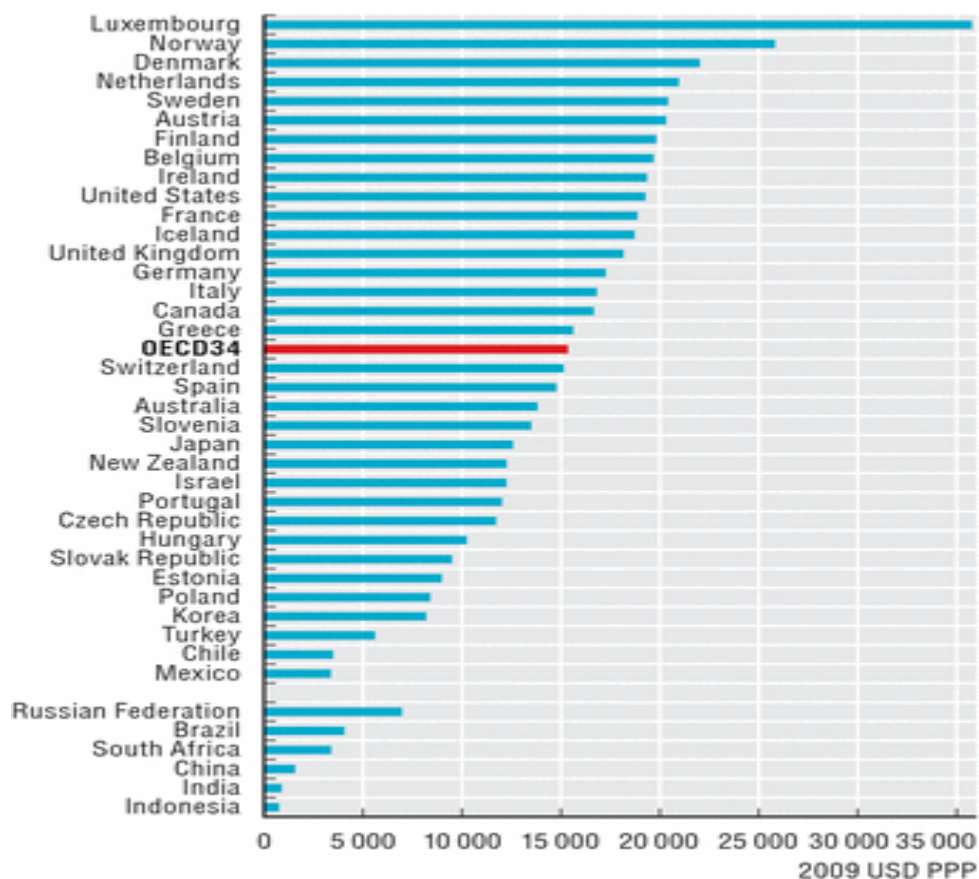


Zdroj: [100]

Z obrázku 1 jsou patrné země s tradičně rozsáhlým veřejným sektorem, jako jsou země Skandinávie či Francie, a také země se spíše malým veřejným sektorem, zejména Švýcarsko. Je z něj také patrné relativně vysoký podíl vládních výdajů na HDP zemí EU. Dosahuje téměř úrovně 50 %.

Obdobnou formou lze vyjádřit rozsáhlost či velikost veřejného sektoru přepočtením na počet občanů dané země. Toto srovnání za země OECD nabízí obrázek 2.

Obrázek 2 – Porovnání veřejných výdajů k počtu obyvatel zemí OECD za rok 2009

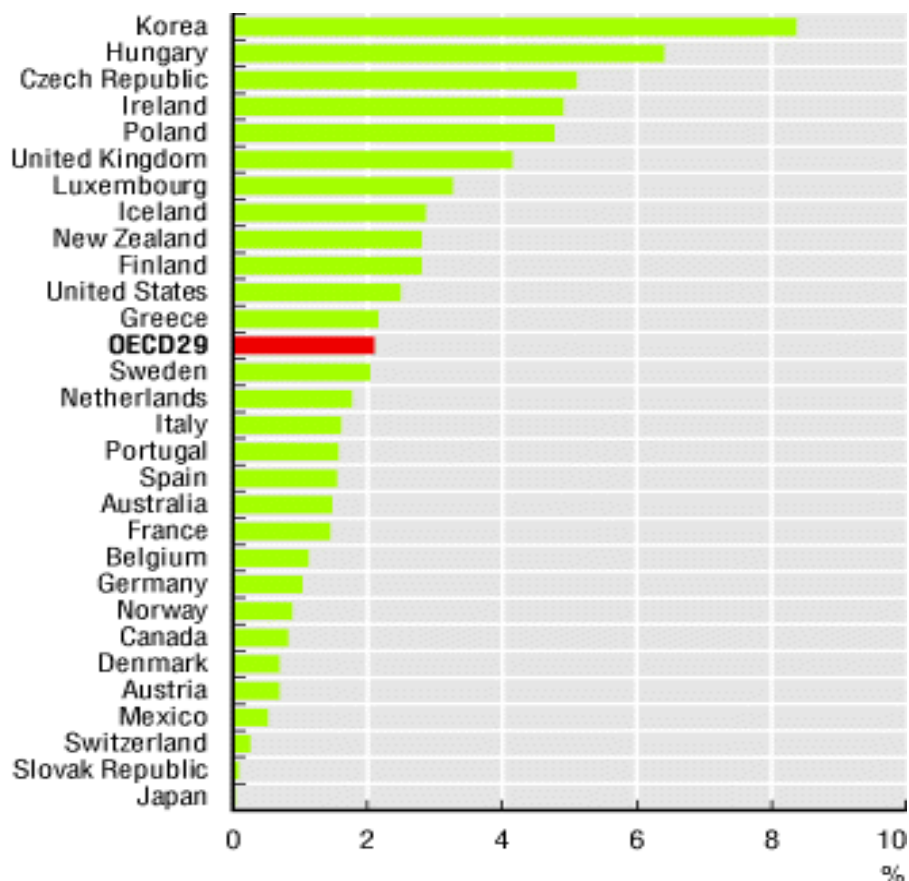


Zdroj: [94]

Také údaje z obrázku 2 potvrzují významnou roli veřejného sektoru a jeho velikost v dané zemi zejména v případě skandinávských zemí, méně však už Francie. Nelze však zjednodušeně tvrdit, že spíše „chudší“ země mají spíše menší veřejný sektor. Toto tvrzení vyvrací zejména Korea, Nový Zéland či Japonsko, kde v přepočtu na obyvatele dosahuje veřejný sektor podprůměrné velikosti v rámci všech zemí OECD.

Zajímavá informace vyplývá z obrázku 3, který naznačuje určitý trend ve změně velikosti veřejného sektoru v zemích OECD.

Obrázek 3 – Procentní změna veřejných výdajů v zemích OECD mezi léty 2000 a 2006



Zdroj: [95]

Možná nejzajímavější informací vyplývající z obrázku 3 je velmi výrazná procentní změna výše veřejných výdajů v případě ČR (3. nejvyšší ze všech zemí OECD ve srovnání let 2000 a 2006) a téměř nulová změna v případě Slovenska. Vzhledem ke společné historii obou zemí ve smyslu budování institucí veřejného sektoru jde o významně odlišný trend. Zároveň je patrné, že země, které dle předchozích dvou obrázků vykazují rozsáhlý veřejný sektor, již mezi lety 2000 a 2006 významně velikost veřejného sektoru nezvětšovaly, snad kromě Finska. Lze tedy odhadovat existenci určité meze velikosti veřejného sektoru vzhledem k velikosti ekonomiky (měřeno pomocí HDP či počtem obyvatel) na úrovni zhruba 60 % HDP dané země.

Kromě číselného vyjádření velikosti veřejného sektoru v konkrétní zemi je možné definovat jeho velikost prostřednictvím organizací, které v dané zemi jsou za součást veřejného sektoru považovány. V tomto ohledu zřejmě napříč rozvinutými zeměmi světa významných rozdílů nebude. Níže je uvedeno porovnání, které vychází ze dvou zřejmě nejrozvinutějších systémů účetního výkaznictví, a to dle standardů IPSAS, přesněji řečeno dle jejich koncepčního rámce, a dle standardů pro účetní výkaznictví veřejného sektoru v USA.

Identifikaci subjektu, na něž by se měly vztahovat standardy IPSAS (viz dále), tedy subjektu, který lze považovat za součást veřejného sektoru, poskytuje Koncepční rámec IPSAS ve své čtvrté kapitole, která však prozatím nemá výslednou podobu [59]. Jsou zde však uvedeny klíčové charakteristiky pro účetní (vykazující) jednotku veřejného sektoru:

- jedná se o subjekt, který získává zdroje od či jménem konstituentů a/nebo užívá zdroje k provádění aktivit ve prospěch či jménem těchto konstituentů, přičemž
- existují příjemci služeb či poskytovatelé zdrojů závislí na účetní závěrce pro všeobecné použití sestavované danou účetní jednotkou za účelem poskytnutí informace pro zodpovídání se nebo pro účely rozhodování.

Pro identifikaci subjektu jako účetní jednotky veřejného sektoru dle Koncepčního rámce IPSAS je tedy klíčová existence příjemců služeb (statků) nebo poskytovatelů zdrojů závislých na informacích z účetní závěrky pro všeobecné použití sestavované vládou či jiným subjektem veřejného sektoru coby informační zdroj pro jejich odpovědnost (zodpovídání se) vůči těmto poskytovatelům či pro účely přijímání rozhodnutí. Jedná se tedy o definování veřejného sektoru spíše obecným způsobem, prostřednictvím základních kritérií, tedy způsobem typickým zejména pro anglosaský systém regulace. Tímto jsou však nastavena kritéria pro velmi široké použití a možnou implementaci i v jiných systémech právní regulace.

Pro srovnání je uveden přístup USA. Tradice specializovaných standardů pro účetní jednotky veřejného sektoru je v USA nejdelší. Vzhledem k dlouhé historii lze uvést přímo výčet právních forem, které jsou v USA považovány za součást veřejného sektoru. Jsou tyto právní formy organizací:

- centrální vláda,
- federální státy,
- města a obce,
- penzijní systémy zaměstnanců veřejného sektoru,
- školní okruhy a
- podniky veřejných služeb.

Za podniky veřejných služeb bývají obvykle, nikoliv však vždy, považovány zejména veřejná zdravotnická zařízení, organizace zajišťující financování výstavby domů a bytů, vodohospodářské společnosti či organizace zajišťující dodávku elektrické energie a zemního plynu [21, strana 13]. V prostředí USA je však zdůrazňováno propojení veřejného i nestátního neziskového sektoru se sektorem podnikatelským, a to v rámci

jedné jediné ekonomiky. Důvodem je například to, že všechny typy organizací využívají finančních, kapitálových a lidských zdrojů k naplnění smyslu jejich existence, všechny musí získávat omezené zdroje pro produkci statků a služeb, všichni musí disponovat rozvinutým informačním systémem, včetně systémů účetních, majetkových, řídicích, plánovacích, kontrolních a jiných, všechny musí analyzovat a vyhodnocovat své náklady za účelem maximalizace efektivnosti, efektivity a hospodárnosti jejich činnosti, atd. [5, strana 2 - 3].

Existuje tedy více způsobů, jak vyjádřit rozsah či velikost veřejného sektoru v dané zemi. Jestliže bychom měli vymezit veřejný sektor způsobem aplikovatelným globálně, optimálním způsobem by mohlo být využití podmínek stanovených Koncepčním rámcem IPSAS, neboť ty jsou relativně přesné, přitom dostatečně konkrétní pro tento účel. Koncepčnímu rámci IPSAS se podrobněji věnuje kapitola 3.1.2.

1.3 Vymezení veřejného sektoru v České republice

V této kapitole je vymezena oblast veřejného sektoru v případě ČR.

Terminologie

V předchozích a zejména následujících částech práce je pracováno s několika zdánlivě totožnými pojmy, které je však vhodné přesněji vymezit. Výše byl vysvětlen důvod existence veřejného sektoru. Nejen v ČR je možné identifikovat dvě oblasti veřejného sektoru, a to

- oblast státní správy,
- oblast samosprávy.

V mezinárodním prostředí bývá pro oblast státní správy častěji užíváno termínů „centrální vláda“, anglicky „central government“. V českém prostředí se pro subjekty v této oblasti vžilo označení „ústřední“ organizace. Oblast samosprávy je v mezinárodním prostředí nazývána nejčastěji termínem „místní vlády“, anglicky „local governments“. V prostředí ČR se pro organizace v této oblasti vžilo označení „územní“ organizace. Vzhledem k tomu, že tato práce používá víceméně všech těchto termínů, neboť i reálně jsou ekvivalentní, je vhodné je zobrazit schematicky, viz tabulka níže.

Tabulka 1 – Použití termínů v práci

Formální označení	Mezinárodní označení	Neformální označení
státní správa	central government	ústřední organizace
samospráva	local governments	územní organizace

Zdroj: autor

Je také vhodné provést pokud možno jednoznačné vzájemné vymezení veřejného sektoru a nestátního neziskového sektoru. Pro obě tyto sféry platí charakteristika, že smyslem a primárním cílem existence subjektů v rámci těchto sfér není tvorba zisku v rámci hlavní činnosti těchto organizací. Všechny tyto organizace tedy vykonávají činnost, která sama o sobě principiálně zisková není a pro další existenci a činnost těchto organizací je nezbytné získávat dodatečné zdroje odjinud. A právě skutečnost odkud a v jaké formě tyto dodatečné zdroje tyto organizace získávají je klíčem pro jejich rozdělení do veřejného sektoru nebo sektoru nestátních neziskových organizací. Toto rozdělení nelze totiž jednoznačně provést podle převažujících činností těchto subjektů, neboť ty mohou být a v praxi ČR nezdědka bývají stejné. Proto je toto rozdělení a vzájemné vymezení těchto dvou sfér často spíše charakteru formálního než věcného. Neboli jestliže nezbytné dodatečné zdroje pro činnost příslušné organizace jsou získávány formou daní, tedy plateb povinných, je možné daný subjekt, který těchto daní využívá coby zdrojů pro svoji činnost považovat za subjekt veřejného sektoru. A to i v případě subjektu, který jako takový má svou vlastní právní subjektivitu, avšak jedná se v podstatě pouze o oddělení určitých agend a činností od subjektu jiného, který daně coby zdroje pro svoji činnost přímo využívá. Hovoří-li se zde o daních, mají se na mysli také daně přerozdělované v souladu s legislativou. Získává-li daný subjekt dodatečné zdroje pro svoji činnost spíše z plateb, které nejsou platbami povinnými, nýbrž dobrovolnými, patří tento subjekt spíše do sféry nestátních neziskových organizací. Těmito dobrovolnými platbami jsou zejména peněžitě i jiné dary a dobrovolné příspěvky. S využitím výše popsaného kritéria lze poměrně jednoznačně identifikovat v právním řádu ČR tyto právní formy organizací v rámci sféry veřejného sektoru a sféry nestátního neziskového sektoru.

Sféra veřejného sektoru:

- Organizační složky státu,
- Příspěvkové organizace zřizované organizačními složkami státu,
- Státní fondy,
- Územní samosprávné celky, tj. obce a kraje,
- Příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky,
- Dobrovolné svazky obcí,
- Regionální rady regionů soudržnosti,
- Státní vysoké školy,
- Veřejné vysoké školy,
- Česká televize a

- Český rozhlas.

Sféra nestátního neziskového sektoru:

- Nadace a nadační fondy,
- Občanská sdružení,
- Církve a náboženské společnosti,
- Obecně prospěšné společnosti a
- Zájmová sdružení právnických osob.

Poměrně méně jednoznačné je z tohoto pohledu zařazení politických stran a hnutí, které svoji v principu neziskovou činnost financují z významné části z dobrovolných plateb – z darů, nicméně velká část z nich dostává v závislosti na jejich úspěšnosti v příslušných volbách prostředky ve formě přerozdělených daní (ze státního rozpočtu), a to přesně ve výši stanovené právními předpisy. U těch nejúspěšnějších stran se jedná o velmi významné částky [119]. Také zařazení právní formy školská právnická osoba je poněkud komplikovanější. Tyto organizace v oblasti zejména základního školství bývají financovány taktéž jak z přerozdělených daní (v případě, kdy jsou zřizovány obcemi), tak z dobrovolných plateb (v případě, kdy jsou zřizovány obchodními korporacemi, církvemi, atd.).

Ve výše uvedeném kritériu je abstrahováno od poskytování zdrojů formou dotací. Tyto jednostranné nenárokové transfery peněžních prostředků jsou poskytovány z nejrůznějších zdrojů, tedy zejména organizačními složkami státu, územními samosprávnými celky, orgány EU i jinými subjekty, a to opět celé řadě subjektů v rámci veřejného sektoru i nestátního neziskového sektoru. V těchto případech často zcela nerozhoduje právní forma, jako spíše účel, pro jaký příslušné dotační zdroje budou použity. Jde proto spíše o zohlednění činností, které příslušné subjekty provádějí.

Pokud bychom pak chtěli vymezit veřejný sektor (přinejmenším) v ČR pomocí kritéria činností prováděných příslušnými subjekty, bylo by takové rozdělení zřejmě podstatně méně jednoznačné. Relativně jednoznačně bychom pak do veřejného sektoru mohli zařadit organizace vykonávající úkoly vyplývající z postavení státu (funkce státu), tedy poskytování veřejných statků jako například bezpečnost a obrana, justice a právní řád, atd. Také bychom sem mohli jednoznačně zařadit subjekty vykonávající činnost územní samosprávy, tedy obce a kraje. Komplikovanější by však rozdělení bylo v případě činnosti poskytování smíšených statků jako například školství či zdravotnictví, neboť v této oblasti působí jak příspěvkové organizace zřizované státem a územními

samosprávami, ale také školské právnické osoby, obecně prospěšné společnosti či v posledních letech také obchodní korporace.

S využitím kritéria povinných/dobrovolných plateb pro účely získání zdrojů nezbytných pro činnost určitých právních forem organizací či konkrétních jednotlivých organizací lze do sféry veřejného sektoru zařadit také veřejné vysoké školy. Přinejmenším v souladu s dnes platnou legislativou zajišťující financování veřejných vysokých škol, neboť to je v rozhodující výši zajišťováno přímo ze státního rozpočtu ČR, tedy na základě přerozdělení povinných plateb – daní. I přes vysokou míru formální nezávislosti veřejných vysokých škol je jejich zařazení do veřejného sektoru, nikoliv nestátního neziskového poměrně jednoznačné. Podobná situace je také v případě organizací sui generis Česká televize a Český rozhlas. I zde platí, že jsou tyto subjekty formálně relativně nezávislé, avšak financování jejich činnosti je zajišťováno v souladu s příslušnou závaznou legislativou formou poplatků, které splňují většinu definičních prvků pro daň **[16, strana 195 a n.]**, přinejmenším v ekonomickém smyslu. Zařazení těchto účetních jednotek do veřejného sektoru je podle výše popsaného kritéria také jednoznačné.

Zajímavým způsobem od sebe odlišuje veřejný sektor a nestátní neziskový sektor například Niskanen **[17]**. Ten do značné míry přirovnává organizace nestátního neziskového sektoru k podnikatelským organizacím. Podnikatelské organizace sice z principu mají tendenci dosahovat zisku, avšak v případě dokonale konkurenčního prostředí se mohou ocitnout v rovnovážném stavu, kdy výše jejich zisků je nulová. A právě tento aspekt je zde považován za v podstatě totožný se subjekty nestátního neziskového sektoru. U nich je tendence k nulovému zisku (dlouhodobě) přirozená.

Poměrně jednoznačně je oddělen veřejný sektor od nestátního neziskového sektoru také v USA. Tam lze považovat za součást veřejného sektoru úroveň státní správy (central government) a místních samospráv (local governments). Ty však mohou zakládat neziskové organizace, které však již spíše nejsou vnímány jako součást veřejného sektoru, nýbrž nestátní neziskové sféry **[5, strana 646 - 649]**. Jde zejména o organizace z oblasti zdravotnictví, veřejné univerzity a zvláštní skupinou jsou tzv. jiné neziskové organizace (other not-for-profit organisations), typicky dobročinného charakteru jako například hřbitovní organizace, občanská sdružení, muzea, knihovny, kulturní instituce, politické strany, nadace, profesní organizace, náboženská sdružení, zoologické a botanické společnosti, soukromé mateřské a základní školy, vědecké a výzkumné organizace a další. Mohou být samozřejmě zakládány (zřizovány) i jinými subjekty než organizacemi státní správy či územní samosprávy.

Tato práce se primárně věnuje subjektům – právním formám, které jsou jednoznačně zařaditelné do sféry veřejného sektoru a u kterých bylo navíc toto zařazení také potvrzeno jejich formálním označením za tzv. vybrané účetní jednotky [71, § 1 odst. 3], přesto, že z teoretického hlediska a v souladu s výše uvedeným by tento výčet měl být doplněn o několik dalších organizací. Jedná se tedy o tyto právní formy:

- organizační složky státu,
- příspěvkové organizace zřizované organizačními složkami státu,
- státní fondy,
- územní samosprávné celky, tj. obce a kraje,
- příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky,
- dobrovolné svazky obcí a
- regionální rady regionů soudržnosti.

Níže je uvedena charakteristika těchto právních forem, jak ve smyslu právního řádu ČR, tak z pohledu ekonomického.

1.3.1 Státní správa

Do skupiny organizací státní správy lze zařadit zejména právní formy popsané podrobněji níže. V ČR lze však identifikovat několik dalších jednotlivých organizací, které ani jednu z níže uvedených právních forem nemají, přesto by z hlediska jejich financování i z hlediska jejich činností bylo možné je do sektoru státní správy zařadit. Jedná se však o organizace *sui generis*, které jsou vzhledem ke své velikosti a činnostem zanedbatelné. Je od nich proto dále abstrahováno.

Organizační složky státu

Postavení OSS jakožto samostatné účetní jednotky je zřejmě ze všech vybraných účetních jednotek nejkomplicovanější. Všechny OSS dohromady reprezentují stát – ČR, který má právní subjektivitu, avšak není účetní jednotkou. OSS naproti tomu právní subjektivitu nemají, ale účetní jednotkou jsou. Zjednodušeně si tedy lze OSS představit jako jakási „vnitroorganizační střediska státu“, kdy drtivá většina z nich do jisté míry splňuje charakteristiku nákladového vnitropodnikového střediska [12], neboť smyslem jejich existence je pokud možno hospodárně, efektivně a účelně vynakládat peněžní prostředky v souladu se schváleným státním rozpočtem, tedy v rámci financování veřejných a smíšených statků a služeb, v rámci zákonodárné, výkonné a soudní moci. Jde například o jednotlivá ministerstva či některé jiné státní úřady. Některé jednotlivé OSS mají zjednodušeně řečeno naopak charakter podobný výnosovému vnitropodnikovému středisku [ibid.], kdy jejich úkolem je výhradně získávání – výběr

peněžních prostředků v souladu se schváleným státním rozpočtem, zejména ve formě daní. Jedná se tedy o ty OSS, které vybírají daně, včetně tzv. sociálního pojištění. Funkce státu coby jediné entity (právnícké osoby) je takto rozložena mezi přibližně 380 OSS [115]. V čele OSS stojí ředitelé, generální ředitelé či ministři (v případě OSS, které jsou ministerstvy).

Příspěvkové organizace zřizované OSS

Stejně jako OSS, také jimi zřizované příspěvkové organizace (státní PO) jsou účetními jednotkami bez právní subjektivity. Jedná se o organizace, kterým byly jejich zřizovateli – jednotlivými ministerstvy přiděleny specifické úkoly v rámci zejména výkonné moci, přesněji řečeno, které poskytují specifické veřejné či smíšené statky a služby daňovým poplatníkům, a proto bylo vhodné organizačně a procesně je od jejich zřizovatelů oddělit. Typicky jde o organizace z oblasti školství, kultury, zemědělství či zdravotnictví, které mají celostátní význam, například některé speciální školy, muzea, galerie, veterinární ústavy či fakultní nemocnice. Přestože jsou formálně odděleny od svých zřizovatelů, jsou tyto organizace s nimi velmi úzce provázány v oblasti financování jejich činnosti. Tyto jejich činnosti jsou v drtivé většině případů výhradně neziskového charakteru, proto jim pro jejich další fungování zřizovatelé poskytují významnou část zdrojů. Zřizovatelé mají téměř absolutní moc nad fungováním či samotnou existencí státních PO, nejen v důsledku obecného principu ovládání [66], ale také v souladu s příslušnými právními předpisy. V čele příspěvkových organizací stojí ředitelé, kteří jsou jmenováni zřizovatelem.

Z mezinárodního pohledu jsou příspěvkové organizace relativně zřídka právní formou, i z hlediska jejich přímého napojení na jejich zřizovatele. Velmi podobně je tato právní forma nastavena na Slovensku. Například v USA jsou však organizace, jejichž náplň je analogická s obvyklými činnostmi příspěvkových organizací v ČR, považovány za součást nestátního neziskového sektoru, nikoliv ústřední vlády či místních samospráv [5, strana 646 - 647].

Státní fondy

Podobně jako státní PO lze i státní fondy považovat za organizace vznikající za účelem vyčlenění některých specifických činností z OSS. V tomto případě však navíc dochází i k významnému oddělení z hlediska financování, kdy všem šesti SF dnes existujícím jsou zvláštními zákony definovány zdroje pro jejich činnost, které jsou nezávislé na státním rozpočtu ČR. Není výjimkou, že tyto nezávislé zdroje jsou vzhledem k požadavkům či potřebám státních fondů nedostatečné a dochází k alternativnímu financování jejich

činnosti ze státního rozpočtu. SF jsou organizace s právní subjektivitou a účetní jednotky, které přestože jsou vždy zřizovány zvláštním zákonem, který jim formálně stanovuje nezávislost z hlediska jejich financování, jsou taktéž zcela pod kontrolou příslušného ministerstva. V čele státních fondů stojí ředitelé jmenovaní příslušnými ministry.

1.3.2 Samospráva

V rámci samosprávy či územní samosprávy lze identifikovat následující právní formy organizací.

Obce

Základní právní rámec pro existenci a fungování územních samosprávných celků, mezi které patří obce a kraje, je dáno již Ústavou ČR **[67, článek 99 – 105]**. Dle ní jsou obce základními územními samosprávnými celky, tedy územními jednotkami, jejichž občané mají právo na samosprávu. Území celkem téměř 6 250 obcí **[115]** tvoří spolu s územím vojenských újezdů území ČR.

Všechny obce v ČR jsou účetními jednotkami s právní subjektivitou, veřejnými korporacemi, které hospodaří se svým vlastním majetkem pokud možno způsobem, který zajistí efektivní, hospodárné a účelné vynakládání prostředků za účelem zajištění veřejných či smíšených statků a služeb v nezbytném rozsahu a kvalitě pro své občany. Tyto statky a služby poskytují obce buď v rámci své vlastní působnosti, na kterou si zajišťují buď své vlastní zdroje, případně zdroje úvěrového charakteru, nebo v rámci přenesené působnosti. Zde se jedná o poskytování statků a služeb primárně ze strany vlády, které bylo z různých důvodů přeneseno na obce a pro tento účel je jim ze strany vlády poskytován také adekvátní objem zdrojů. Jde například o nejrůznější správní činnosti (matrika, evidence občanů, atd.), které je možné realizovat na úrovni obcí efektivněji než z úrovně vlády.

Nejvyšším orgánem obce je zastupitelstvo. Mandát jednotlivých zastupitelů vzniká zvolením ve volbách. Zastupitelstvo obce má ty nejvyšší kompetence, například schvalování prodeje obecního majetku, volba starosty, schvalování rozvoje obce, atd. **[75]**. Výkonným orgánem obce je rada obce, která však bývá volena jen ve velkých obcích (tam, kde je voleno alespoň 15 zastupitelů). Rada obce především zabezpečuje hospodaření obce, vydává obecní nařízení, či rozhoduje o pronájmu obecního majetku. Tam, kde se rada nevolí, disponuje jejími pravomocemi starosta obce. Starosta obce tuto obec zastupuje navenek, svolává a řídí schůze zastupitelstva a má pravomoci

odpovídající statutárnímu orgánu obce, např. uzavírání pracovních smluv se zaměstnanci obce.

Pro tuto práci je obec klíčovým a jakýmsi modelovým subjektem – účetní jednotkou, neboť na této úrovni má občan, daňový poplatník vůbec nejbližší k organizaci, které zejména ve formě daní poskytuje zdroje k jejich efektivnímu vynaložení za účelem poskytnutí veřejných a smíšených statků a služeb, jejichž rozsah a kvalitu tento občan může posoudit velmi rychle a přesně a zejména ji relativně jednoduše porovnat s rozsahem a kvalitou v obcích jiných. Více je zvolení obce jakožto modelového příkladu pro tuto práci vysvětleno v následujících částech.

Kraje

Kraje jsou vyšším územním samosprávným celkem a stejně jako u obcí, jejich postavení je upraveno již Ústavou ČR [67, článek 99 – 105]. Také kraje hospodaří se svým vlastním majetkem a na svoji vlastní odpovědnost [76]. Území ČR je rozděleno do celkem 14 krajů včetně hlavního města Prahy [115], které je de facto zároveň obcí i krajem [77]. Orgány krajů jsou v podstatě totožné jako v případě (větších) obcí, tedy nejvyšším orgánem kraje je zastupitelstvo kraje, výkonným orgánem rada kraje a navenek zastupuje kraj jeho hejtman. Kompetence těchto orgánů jsou analogické jako v případě obcí. Přesto, že mezi krajem a obcemi na jeho území neexistuje žádná kontrola či ovládání ve smyslu obchodních korporací, tedy vztah mateřské a dceřiné společnosti, je v praxi běžné, že kraje pro obce na svém území zajišťují množství obslužných, administrativních, koordinačních a pomocných činností, včetně oblasti účetního výkaznictví. Mezi typické odpovědnosti krajů patří například správa a údržba silnic nižších tříd na území kraje, střední školství, oblast kultury a další oblasti s krajskou významností.

Příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky

Podstata příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC (územní PO) je stejná jako u státních PO, tedy vyčlenění některých specifických činností ze zřizovatelů na samostatné subjekty. Oproti státním PO však jsou územní PO účetní jednotkou s vlastní právní subjektivitou, které jsou zapisovány do obchodního rejstříku. Přesto, že jsou těžištěm činností územních PO zejména oblasti kultury, školství, sportu a zdravotnictví, tedy oblasti poskytování veřejných či smíšených statků a služeb, nebývá výjimečné, že některé územní PO provozují i vedlejší činnosti, a to i ziskového charakteru. Tyto pak podléhají dani z příjmů právnických osob. Jsou však zejména vítaným zdrojem prostředků využitelných pro poskytování statků a služeb v rámci hlavní činnosti

územních PO. Jedná se v průměru o velmi malé a méně významné účetní jednotky, jsou však významné svým počtem, který přesahuje 10 000 organizací [115]. I v čele územních PO stojí ředitelé jmenovaní zřizovatelem.

Dobrovolné svazky obcí

Obce se mohou volně sdružovat, zejména za účelem efektivnějšího prosazování či realizace vlastních zájmů, propagace, zlepšování životního prostředí a dalšími účely, obecně řečeno za účelem zvyšování kvality či rozsahu poskytovaných veřejných či smíšených statků a služeb. Také DSO jsou účetní jednotkou a právnickou osobou [128/2000]. Jejich existence bývá velmi úzce spjata s naplněním účelu, za kterým daný DSO vznikl. Po jeho případném naplnění tak nezřídka DSO nevykazují téměř žádnou činnost. Způsob řízení DSO je v kompetenci příslušných členských obcí a jejich vzájemné dohody.

Regionální rady regionů soudržnosti

Tyto účetní jednotky byly zřízeny zvláštním zákonem [80] za účelem realizace a administrace dotací poskytovaných z EU v rámci tzv. regionálních operačních programů, tedy coby důsledek formy, jakou v rámci programového období 2007 – 2013 jsou ČR prostředky z EU přidělovány. Všech celkem 8 RRRS [115] lze proto označit za účetní jednotky, jejichž existence byla od počátku připravována jako časově omezená. Vzhledem k objemu prostředků, které RRRS přerozdělují a administrují, se však rozhodně nejedná o organizace v rámci veřejného sektoru ČR nevýznamné.

1.4 Hospodaření v rámci závazných pravidel

Pro jednoznačnost zařazení organizací do sféry veřejného sektoru by kromě výše popsaných kritérií bylo možné použít také hledisko existence závazných pravidel pro hospodaření. Jedná se o skutečnost typickou pro organizace veřejného sektoru, přičemž obdobná pravidla pro nestátní neziskový sektor v ČR neexistují. Jedná se konkrétně o zákony o rozpočtových pravidlech [78] [81], které všem účetním jednotkám veřejného sektoru, které jsou zároveň vybranými účetními jednotkami, stanovují relativně přísná pravidla pro jejich hospodaření, přičemž klíčovým nástrojem pro plánování, sledování a vyhodnocování způsobu hospodaření, tedy základním ekonomickým nástrojem je rozpočet.

Otázce rozpočtu, rozpočetnictví a rozpočtového výkaznictví se podrobněji věnuje kapitola 3.1.5. této práce. Na tomto místě je však zdůrazněna role rozpočtu jakožto naprosto zásadního nástroje pro řízení organizací veřejného sektoru. Součástí

závazných pravidel pro jejich hospodaření je proto také velmi podrobný způsob členění, označování a vykazování rozpočtových příjmů a výdajů, podrobná procesní pravidla pro sestavování a schvalování rozpočtů a pro kontrolu jejich plnění. Nejvýznamnějšími pravidly jsou pak ta, která upravují způsoby nakládání s rozpočtovými příjmy a výdaji, s těžištěm spíše v oblasti rozpočtových výdajů. V této oblasti platí zásada „co není dovoleno, je zakázáno“. Kromě toho je zmíněna celá řada omezení a restrikcí při nakládání s rozpočtovými prostředky, zejména v případech přijímání úvěrů a půjček, pořizování cenných papírů, podílů a finančních derivátů nebo poskytování záloh. Všechny tyto prvky znamenají velmi konzervativní legislativní rámec pro hospodaření organizací veřejného sektoru, ale do jisté míry mají také za následek relativně vysokou srozumitelnost rozpočtových výkazů. Jedná se o skutečnost velmi typickou pro veřejný sektor, která jej jednoznačně odlišuje od podnikatelských organizací.

Závazná nejsou pouze pravidla pro nakládání se zdroji – s prostředky, se kterými hospodáří organizace veřejného sektoru. Závazně jsou stanovena také pravidla, dle nichž jsou přerozdělovány prostředky získané z výběru daní, tedy fiskální příjmy znamenající zdroje, které přímo ovlivňují úroveň veřejných či smíšených statků a služeb poskytovaných organizacemi státní správy a možná ještě více ze strany územních samosprávných celků. ČR nemá federální uspořádání s vysokou mírou nezávislosti jednotlivých územních celků, na rozdíl od USA, Německa či Francie. Územní samosprávy tedy nemají možnost vyměřovat a vybírat vlastní daně. Jsou tedy z fiskálního hlediska odkázány na vyměřování a výběr daní státní správou. Tato skutečnost má jedno zásadní úskalí. Dle Lorence [14] jsou územní samosprávy decentralizované a jejich příjmy jsou také decentralizované a nezávislé, neboť jsou stanoveny na základě zvláštního zákona [79]. Ovšem územní samosprávy nemají příslušný právní předpis pod přímou kontrolou. Teoreticky by tedy mohla státní správa v rámci zákonodárné moci příslušnou legislativu libovolně upravit, čímž by přímo ovlivnila fiskální příjmy územních samosprávných celků. Je proto otázkou, zda pokud jsou územní samosprávy decentralizované, zda jsou díky tomu také nezávislé, případně do jaké míry.

2 EKONOMICKÉ INFORMACE POSKYTOVANÉ ÚČETNÍMI JEDNOTKAMI VEŘEJNÉHO SEKTORU

Každý ekonomický subjekt, neboli každá účetní jednotka bez ohledu na právní formu existuje z určitého důvodu, ať už je to generování zisku, poskytování služeb státní správy či samosprávy občanům nebo získávání peněžních prostředků pro charitativní účely. Ve všech případech platí jedno společné, a to skutečnost, že pokud daný subjekt nebude finančně zdravý, nebude ve většině případů schopen dlouhodobě nadále existovat, a pokud ano, nebude pak schopen naplňovat smysl svojí existence plnohodnotným způsobem. Pro určení důvodu existence poptávky po informacích o jejich finanční situaci je však také nezbytné účetní jednotky rozdělit. V případech účetních jednotek, které jsou založeny za účelem generování zisku pro své vlastníky, je logicky primární důvod existence poptávky po ekonomických informacích o nich možnost získat informaci o schopnosti této účetní jednotky generovat peněžní prostředky jejím podnikáním jak v blízké, tak i vzdálenější budoucnosti. Neboť generování zisku je primární důvod existence těchto „podnikatelských“ účetních jednotek. V případě účetních jednotek, které nejsou založeny či zřízeny za účelem dosahování zisku, je důvod poptávky po ekonomických informacích o nich odlišný. V případě nestátního neziskového sektoru může být hlavním důvodem například zajištění věcné humanitární pomoci v případě nadací či nadačních fondů, zajištění podmínek pro plnohodnotnou správu majetku církví a náboženských společností, vykazání stavu majetku a závazků v případě politických stran pro jejich potenciální voliče a další, vždy na základě smyslu existence dané účetní jednotky.

Také v případě účetních jednotek veřejného sektoru je poptávka po jejich informacích dána důvodem jejich existence, kterým je poskytování toho, čemu ekonomická teorie říká veřejné či smíšené statky a služby. Veřejným statkem, popřípadě službou se většinou rozumí statek, jehož spotřeba je nerivalitní a nevylučitelná [16, strana 39], zatímco smíšeným statkem takový statek, jehož spotřeba je nerivalitní, ale vylučitelná, případně rivalitní, ale nevylučitelná [ibid., s. 45]. A právě schopnost tyto statky a služby v budoucnu nadále plnohodnotně poskytovat je informace klíčová pro všechny jejich stávající, budoucí i potenciální příjemce a konzumenty. A tím je také zřejmé, kdo jsou primárním uživateli této informace.

2.1 Uživatelé ekonomických informací

Tato práce používá termín „ekonomická informace“ pro informace nejen z účetních závěrek, ale i jiných výkazů, které jsou či mohou být subjekty veřejného sektoru

zveřejňovány. V případě uživatele ekonomické informace pak jde o subjekt, který má zájem o tyto informace z důvodu jejich nezbytnosti pro jeho další rozhodování. Uživatelé se obvykle [8, strana 10] dělí na interní, kteří se nacházejí uvnitř samotné účetní jednotky, a externí, kteří se nacházejí mimo ni. V některých případech lze také uživatele rozdělit dle jejich významnosti a důležitosti [65] na primární a ostatní. V případě **podnikatelských** účetních jednotek jsou **interními uživateli** ekonomických informací zejména

- management účetní jednotky a
- zaměstnanci účetní jednotky, i když ti spíše v menší míře.

Mezi **externí uživatele** se pak obvykle řadí zejména

- investoři a potenciální investoři, kteří jsou často označováni [65] za uživatele primární,
- obchodní partneři (dodavatelé a odběratelé),
- stát,
- zákazníci a ostatní veřejnost.

Pro uživatele je typické, že jsou sice různými konkrétními způsoby, ale v podstatě vždy hmotně (peněžně) zainteresováni na současné a budoucí existenci příslušné účetní jednotky. Tato skutečnost platí jak v případě účetních jednotek podnikatelských, tak účetních jednotek veřejného sektoru. Pro tyto účetní jednotky tak můžeme uvést téměř totožný výčet interních a externích uživatelů, jako je uveden výše pro účetní jednotky podnikatelské. Interními uživateli je jak management, tak zaměstnanci účetní jednotky. Mezi externími najdeme opět dodavatele i odběratele a do určité míry také stát samotný. Za primární a tedy nejdůležitější lze však i v jejich případě považovat investory a potenciální či budoucí investory. Těmi v případě běžných účetních jednotek veřejného sektoru, které nejsou v nestandardní finanční situaci, jsou zejména daňoví poplatníci. Právě ti ve většině případů vkládají největší objem peněžních prostředků do chodu, fungování a rozvoje těchto účetních jednotek. Konkrétně jde tedy jak o daňové poplatníky – firmy, tak zejména o občany. Tito však nejsou jedinými zainteresovanými subjekty.

Záměrně bylo zdůrazněno, že se jedná o účetní jednotky, které nejsou v nestandardní finanční situaci. Tou je myšlena zejména situace, kdy ze svých běžných zdrojů již účetní jednotka nedokáže svůj chod, natož rozvoj nadále financovat, případně je předlužená a nedokáže nadále své závazky splácet. Nebylo obvyklé o takové situaci uvažovat v souvislosti s veřejným sektorem v České republice. Události přinejmenším posledních

několika let v prostředí nejen Evropy, ale i samotné České republiky jsou však důkazem, že i ve veřejném sektoru je nezbytné pracovat s pojmy jako bankrot či předlužení. Na úrovni Evropy se jedná zejména o případ státu Řecko, který je považován až za odstrašující příklad dlouhodobě nezodpovědné fiskální politiky neboli managementu. Přesto, že se toto označení často nepoužívá, jedná se o příklad státu, který již zbankrotoval, přinejmenším částečně [133]. V případě tohoto státu již daňoví poplatníci ztrácí postavení primárního a nejdůležitějšího uživatele jeho ekonomických informací, neboť již nemusí být těmi, kteří do fungování a chodu státu vkládají největší objem peněz. V této roli je alespoň v případě Řecka nahrazuje zejména Mezinárodní měnový fond a orgány Evropské unie, potažmo Evropská centrální banka. Tyto mezinárodní instituce v této situaci přebírají roli primárních uživatelů ekonomických informací o státu Řecko, neboť buď tomuto státu poskytují nezbytné dodatečné prostředky buď přímo nebo prostřednictvím restrukturalizace státního dluhu, tj. částečného odpuštění dluhů, prodloužením jeho splatnosti nebo kombinací obojího.

Na úrovni České republiky se lze setkat až s desítkami příkladů obcí, kterým hrozí předlužení či bankrot. Ponechme prozatím stranou způsob a metodu, jak hranici bankrotu či předlužení obce určit či odhadnout. Podle informací Ministerstva financí [120] bylo k 31. 12. 2011 považováno za obce s vyšší mírou rizika hospodaření (měřeno metodou monitoringu hospodaření obcí SIMU¹, kterému se tato práce věnuje ve své poslední části) celkem 84 obcí, z nichž 27 obcí dlouhodobě (déle než jeden rok). Tento ukazatel nevyhodnocuje pouze zadluženost, ale také např. likviditu obcí. Podle téže informace Ministerstva financí byly souhrnné informace o dluhu obcí ČR v letech 2001 až 2011 následující:

Tabulka 2 – Souhrnné informace o dluhu obcí ČR v letech 2001 až 2011 [mld. Kč]

Ukazatel	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Úvěry	22,6	27,3	35,2	38,5	43,7	47,1	46,7	47,4	55,8	59,9	60,9
Komun. dluhopisy	13,3	15,9	21,7	23,9	23,5	22,9	22,6	22,7	14,7	15,8	14,0
Přijaté návratné finanční výpomoci a ostatní dluhy	12,4	12,6	13,5	12,4	11,8	10,9	9,9	10,0	10,1	7,6	7,5
Celkem	48,3	55,8	70,4	74,8	79,0	80,9	79,2	80,1	80,6	83,3	82,4

Zdroj: [120]

¹ Soustava informativních a monitorujících ukazatelů, sledovaná na základě usnesení vlády ČR ze dne 12. listopadu 2008 č. 1395, o monitoringu hospodaření obcí a o zrušení usnesení vlády ze dne 14. dubna 2004 č. 346, o Regulaci zadluženosti obcí a krajů.

Pod pojem dluh jsou zde však zahrnuty pouze bankovní úvěry od peněžních ústavů, emitované komunální dluhopisy, přijaté návratné finanční výpomoci a ostatní dluhy, vč. půjček ze státního rozpočtu a z rozpočtů státních fondů. Nejedná se tedy o všechny závazky, které jsou v rozvahách obcí vykazovány. Přesto je z tabulky výše jasně patrný význam další skupiny uživatelů, a tou jsou banky, včetně bank mezinárodních.

Výše zmíněných 84 obcí České republiky lze tedy považovat za účetní jednotky, které nejsou ve standardní finanční situaci. Tato skutečnost má stejně jako v případě Řecka významný vliv na to, kdo je považován za primárního a nejdůležitějšího uživatele jejich ekonomických informací. Standardní zdroje peněžních prostředků pro zajištění fungování a rozvoje těchto obcí již nepostačují a často zde nastupuje stát v roli věřitele poslední instance. Zásadní je ovšem skutečnost, že tyto případy česká legislativa vůbec neupravuje. Na úrovni právních předpisů není vůbec zakotveno řešení případů předlužení obcí a jednotlivé případy se tedy musí řešit ad hoc. Podle Ministerstva financí [117] je příčin předlužení několik, zejména jde o neschopnost splatit bankovní úvěry určené na předfinancování investičních projektů spolufinancovaných ze strukturálních fondů EU či jiných zdrojů EU z důvodu chyb v realizaci či administraci těchto projektů, které vedly ke zkrácení částky z EU nakonec poskytnuté. Dalším důvodem je tak zvané porušení rozpočtové kázně, které je správním deliktem, za které bývá obcím stanoven odvod z jejich rozpočtu, tedy de facto pokuta. Částky těchto odvodů jsou v některých případech nad možností rozpočtů obcí a způsobují jejich předlužení. V rámci řešení těchto případů dochází však ze strany státu k částečnému či úplnému odpuštění tohoto odvodu [57]. Stav předlužení je tak řešen velmi nesystematicky a zintenzivňuje potřebu systematického plošného legislativního řešení situací předlužení obcí.

Z tabulky 2 také vyplývá, že daňoví poplatníci nejsou jedinými investory a že tedy v rámci skupiny primárních uživatelů ekonomických informací obcí nejsou osamoceni. Již několik posledních let je v některých obcích, přesněji řečeno v některých krajských městech běžnou praxí emitování komunálních dluhopisů. Tento krok je v souladu s rozpočtovými pravidly územních rozpočtů [81]. Podle Ministerstva financí [117] jsou emitenty komunálních dluhopisů k 31. prosinci 2011 tato česká města:

Tabulka 3 – Objem emitovaných dluhopisů českých měst k 31. prosinci 2011 [mld. Kč]

Město	Objem emitovaných dluhopisů
Praha	9,4
Ostrava	2,6
Liberec	2,0

Zdroj: [120]

Přesná statistika o tom, které subjekty nakupují komunální dluhopisy českých měst, není k dispozici. Lze však očekávat, že se jedná o běžné investory, zejména banky, a to zdaleka ne jenom banky české, ale také investiční společnosti, respektive investiční fondy. I ty tedy doplňují daňové poplatníky ve skupině primárních uživatelů ekonomických informací obcí.

Z výše citovaných stránek Ministerstva financí také vyplývá, že k 31. prosinci 2011 vykázalo určitou míru zadluženosti celkem 3 089 obcí z celkového počtu 6 246, tedy zhruba polovina. Jak vyplývá z tabulky 2, zvýšilo se mezi lety 2001 a 2011 zadlužení českých obcí ve formě úvěrů poskytovaných finančními institucemi – bankami na zhruba 2,7násobek. Jestliže české obce dluží bankám k 31. prosinci 2011 více než 60 mld. Kč, zvyšuje to dále význam komerčních bank mezi ostatními uživateli ekonomických informací obcí. Na této skutečnosti nic nemění ani to, že velká část těchto úvěrů je poskytnuta obcím za účelem předfinancování projektů spolufinancovaných z EU a poté, co je projekt dokončen, bývá z EU předfinancovaná částka zpětně proplácena. Toto zpětné proplacení totiž není železným pravidlem a začínají se množit případy, kdy k němu EU nepřistoupí například z důvodu podezření z korupce [137]. Existuje tedy reálný důvod, aby banky, které půjčily obcím peněžní prostředky za účelem takového předfinancování, sledovaly reálnou aktuální finanční situaci této obce a měly tedy přehled o tom, jestli když nedojde ke zpětnému proplacení dotací ze strany EU, bude tato obec schopna svůj dluh splácet, nebo nikoliv. Pokud by taková negativní situace nastala, pak se taková banka dostává do postavení nejdůležitějšího uživatele ekonomických informací obce, stejně jako se to stalo např. s Mezinárodním měnovým fondem v Řecku. Bude pro ni významná nejen informace o zadlužení této obce, ale i některé další faktory, například struktura příjmů a výdajů, míra závislosti jejího rozpočtu na fiskálních příjmech atd. Jelikož však komerční banka není většinou nijak zainteresovaná na kvalitě veřejných statků a služeb poskytovaných touto obcí, nebude toto hledisko pro ni relevantním kritériem a zřejmě jej proto ani nebude sledovat a vyhodnocovat. V tomto ohledu je její zájem o

všeobecnou finanční situaci této obce poněkud užší, než je tomu u občana (daňového poplatníka), který v této obci žije.

Jako prostředníka mezi konkrétní účetní jednotkou a některými uživateli informací o její finanční situaci lze označit ratingové agentury. Náplní jejich činnosti je zpracování dostupných informací o finanční situaci a výkonnosti organizací a firem a vyjádření svého kvalifikovaného názoru na úroveň jejich finančního zdraví, finanční situaci či ekonomickou výkonnost. Již dávno neplatí, že by se mezinárodně renomované ratingové agentury nevěnovaly veřejnému sektoru v České republice. Přinejmenším některé z nich dlouhodobě a systematicky sledují zejména velká česká města [138], a to zejména kvůli ocenění rizika, které sebou mohou potenciálně nést dluhopisy těmito městy emitované. Popis toho, jak obrovský vliv na globálním finančním trhu mají zejména některé ratingové agentury, by byl nad rámec této práce. Zásadní je, že je možné je i v případě českých obcí a měst považovat přinejmenším za prostředníky mezi obcemi a některými uživateli jejich ekonomických informací, možná však přímo za zvláštní skupinu uživatelů, jejich významnost i mezi ostatními uživateli je velký, a to dlouhodobě. Již v 70. letech 20. století pociťovaly ratingové agentury v USA závažný nedostatek kvalitních ekonomických informací o tamějších municipalitách. Informací, které by byly včasné, spolehlivé a systematicky ověřované nezávislým statutárním auditorem. Tato skutečnost vedla k narůstajícím rizikovým přírůzkám k úrokovým měrám dluhopisů emitovaných municipalitami v USA a tím ke zdražování jejich dluhové služby a tlaku na jejich rozpočty. Tato skutečnost měla za následek vypracování a zveřejnění zcela nových pravidel pro účetní výkaznictví municipalit v USA, pravidel, jejichž cílem bylo zkvalitnit a zpřesnit informace těmito účetními jednotkami zveřejňované, a tím dosáhnout významných úspor v jejich rozpočtech a tím zlepšení jejich finanční situace [4]. Vyloučit obdobný dopad činnosti ratingových agentur na rozpočty územních samospráv v České republice nelze. Zkvalitnit účetní výkaznictví nejen obcí za účelem zvýšení transparentnosti jejich hospodaření vytvořením systému poskytujícího včasné, úplné a správné informace o jejich hospodářské situaci také je hlavním cílem [112] účetní reformy veřejných financí probíhající v České republice od roku 2010. A proto i ratingové agentury je možné považovat za významného uživatele ekonomických informací zveřejňovaných českými obcemi.

2.2 Poptávka po ekonomických informacích

Výše bylo argumentováno ve prospěch daňových poplatníků coby nejdůležitějších uživatelů ekonomických informací v případě účetních jednotek veřejného sektoru, ať už třeba státu jako celku, nebo jednotlivých obcí. Rozdělme daňové poplatníky na

právnícké osoby (firmy) a fyzické osoby. Ani jednu skupinu nelze považovat za jednoznačně důležitější vzhledem k objemu peněžních prostředků ve formě daní (v ekonomickém, nikoliv právním pojetí) placených veřejným rozpočtům [121].

Firmy se zcela logicky rozhodují o tom, ve kterém státě a ve které obci v rámci určitého státu budou provozovat svoji činnost, podle podmínek, které jim tento stát nabízí. Velmi často se v této souvislosti hovoří o zahraničních firmách a jejich motivech pro tzv. přímé zahraniční investice (PZI). Faktorů, které ovlivňují rozhodnutí zahraniční firmy o umístění její investice v konkrétní zemi, je skutečně celá řada a tomuto tématu byla v českém prostředí zejména kolem roku 2000 věnována velká pozornost [134]. V případě firem lze také očekávat poměrně pestrý seznam motivů a důvodů, na jejichž základě je o umístění jejich PZI do konkrétního státu rozhodováno. Například Benáček [26] uvádí zejména tyto důvody a motivy:

- jednotkové pracovní náklady, zejména v relativním vyjádření oproti jiným zemím,
- faktorová náročnost výroby (měřená např. podílem kapitálu na pracovníka),
- počet obyvatel,
- přidaná hodnota,
- úroveň lidského kapitálu (kvalifikace, vzdělání),
- intenzita obchodu dané země,
- bariéry obchodu (cla, kvóty),
- otevřenost dané země vůči regionálním sdružení zemí (například EU),
- institucionální vyspělost a stabilita,
- úspory z rozsahu,
- speciální pobídky a další.

Finanční situaci země bychom dle Benáčkových kritérií mohli považovat za součást faktoru institucionální vyspělosti a stability dané země. Patrně jde ale pouze o jeden z mnoha faktorů, které hrají roli při rozhodování firem. Podrobnější analýza dalších faktorů by již byla nad rámec této práce, a proto se jí již nevěnuje.

Podrobněji se však podívejme na druhou skupinu daňových poplatníků, a to na občany. Nezřídka se o nich hovoří jako o „akcionářích státu“ [135]. I ti se rozhodují nejen o tom, ve které obci budou nadále žít či do které se přistěhují, ale v době mezinárodní mobility a fungujícího Schengenského prostoru také o tom, ve které zemi budou nadále žít či do které se přistěhují. Pohybujeme-li se na úrovni států a rozhodování

občana, ve kterém žít, lze v událostech posledních měsíců zejména v zemích Jižní Evropy nalézt ne jeden důkaz. Z údajů německého Spolkového úřadu práce [106] vyplývá, že ke konci listopadu 2012 byl meziroční procentní přírůstek žadatelů o práci v Německu v případě žadatelů z Portugalska o 5 %, u žadatelů z Řecka o 9,6 % a u žadatelů ze Španělska o 16,2 %. Jestliže ekonomická situace států má vliv na vůli jejich občanů v nich nadále žít, nepochybně má obdobný vliv také na jejich vůli nadále žít v konkrétních obcích. Stejně jako ekonomika státu ovlivňuje například úspěšnost při nalézání práce jeho občanů, tak v podstatě totéž lze říci i o jednotlivých obcích, i když jejich nástroje jsou ve srovnání se státem samozřejmě relativně omezenější. Lze proto očekávat, že tzv. „hlasování nohama“ budou občané provádět jak na úrovni státu (mezi jednotlivými státy např. v rámci Evropské unie), tak na úrovni obcí (mezi jednotlivými obcemi v rámci jednoho státu). Faktorů určité migrace občanů ze státu do státu, stejně jako z obce do obce můžeme opět nalézt více, v obou případech budou obdobné. Obecný výčet důvodů pro migraci lidí uvádí například Eisenmannová [35]:

- politické,
- ekonomické,
- sociální,
- demografické,
- psychologické,
- kulturní.

Eisenmannová shrnuje tyto důvody pro dobrovolnou migraci jako „*touha po zlepšení celkové ekonomické a životní úrovně daného jedince*“ [35]. Avšak podrobněji se jednotlivými obecnými důvody nezabývá. Pro účely této práce je samozřejmě stěžejní zaměření se na důvody ekonomické. Těmi by mohly být například

- relativní míra bohatství (mzdová a cenová úroveň),
- nízká nezaměstnanost a efektivní trh práce, nebo
- relativní úroveň veřejných statků a služeb (školství, zdravotnictví, sociální oblast).

Zejména třetí ekonomický důvod, tedy relativní úroveň veřejných statků a služeb, je skutečnost úzce související s efektivní činností veřejného sektoru, s jeho výkonností, flexibilitou, mírou zadluženosti, prostě s finanční situací. Zvažuje-li proto investor daňový poplatník – občan možnost migrace, nebo prostě své přestěhování do jiného státu či do jiné obce, může z hlediska svého „uživatelského“ postavení vytvářet významnou poptávku po informacích o finanční situaci tohoto státu nebo této obce.

Využitelný by pro takového uživatele, případně potenciálního uživatele, mohl být například určitý index či ukazatel, který by pomocí své hodnoty, tj. jednoho jediného čísla, mohl laickému uživateli podat srozumitelnou informaci o finanční situaci státu, respektive obce, ve které žije, případně do níž uvažuje, že se přestěhuje. Cílem takového indexu by tedy mělo být číselné vyjádření jakési úrovně finančního zdraví vykazující účetní jednotky. Dle hodnoty tohoto indexu by poté bylo možné seřazovat a mezi sebou porovnávat jednotlivé možnosti – jednotlivé státy a obce. Z pohledu těchto zemí či obcí lze teoreticky očekávat jistý samočistící efekt, kdy by pouhým porovnáním dvou států či obcí mohl být vytvořen tlak na vyšší kvalitu jejich řízení a vedení. Takovýto efekt lze však očekávat jedině v prostředí, ve kterém panuje určitá míra konkurence mezi těmito státy či obcemi. (poněkud hůře by tedy fungoval například mezi jednotlivými státními úřady, například ministerstvy, kdy za současných podmínek pro jejich hospodaření a při způsobu obsazování řídicích funkcí v těchto úřadech o přílišné konkurenci mluvit nelze, případně pouze pro účely politického boje). Dobře by ale mohl takový ukazatel či index fungovat zejména u obcí.

V jistém směru lze na obce pohlížet jako na tržní subjekty nabídkové strany, které mezi sebou vedou konkurenční boj. Jedná se v první řadě o boj o trvalé bydliště občana. Při současné podobě daňové legislativy dochází k přerozdělování podstatné části výnosů z výběru některých daní do rozpočtů obcí podle počtu jejich obyvatel [79]. Toto přerozdělování daní není sice prováděno zcela lineárně, avšak stále platí, že vyšší počet obyvatel přihlášených k trvalému pobytu v dané obci pro tuto obec znamená vyšší daňové příjmy do jejího rozpočtu. V praxi obcí lze také shledat druhou úroveň vzájemné konkurence, a to je konkurence dotační. Jedná se o to, které obci se podaří získat větší množství dotací z rozpočtu státního, rozpočtu Evropské unie či rozpočtů jiných. Lze namítnout, že obce mezi sebou pouze nekonkurují, ale naopak se spolu sdružují ve formě svazků obcí. Cílem takového sdružení či svazku je však obvykle výstavba infrastrukturních projektů (čističek odpadních vod, cyklostezek, kanalizací, atd.), podpora turistického ruchu, apod., tedy vesměs jde o zkvalitnění podmínek pro život občanů na úkor obcí jiných, které nejsou součástí takového svazku. Lepší podmínky pro život občanů znamenají větší počet obyvatel a tedy i vyšší daňové příjmy do rozpočtu obce. Občan je tedy stále klíčovým hráčem a předmětem zájmu konkurujících si obcí. Jestliže obce jsou tržní subjekty na straně nabídky, občan je tržním subjektem na straně poptávky, neboli zákazníkem. Využitelnost jakéhokoliv ukazatele finančního zdraví roste nepochybně také s tím, do jaké míry je takové tržní prostředí blízké modelu dokonale konkurenčního trhu. Obvykle uváděné předpoklady

dokonale konkurenčního trhu [6] [15] lze v tomto případě popsat následujícím způsobem:

- **existuje velký počet kupujících (občanů) a prodávajících (obce),**
- **jedná se o homogenní produkci** (trvalé bydliště má ve všech obcích stejný význam),
- **existují určité bariéry pro vstup do odvětví** (vznik nové obce je procesem dlouhodobým a legislativně složitým) **a pro výstup z odvětví** (oblast v České republice legislativně zcela neřešená, často nastupuje věřitel poslední instance – stát – který zánik obce odvrátí),
- **nabízející maximalizuje svůj zisk** (obec maximalizuje své daňové příjmy; u účetních jednotek veřejného sektoru lze podmínku upravit způsobem, že obec minimalizuje svoji ztrátu), **kupující maximalizuje svůj užitek** (občan maximalizuje kvalitu svého života rozhodováním o obci, ve které bude žít),
- **existují bariéry pro získání informace o produktu** (právě na tomto místě se ukazuje významnost informace o finanční situaci a výkonnosti obce, měřená například určitým ukazatelem finančního zdraví, která poptávajícímu občanovi může poskytnout informaci o udržitelnosti a dalším vývoji úrovně služeb poskytovaných touto obcí a o rizicích s tím spojených).

Občana lze tedy do jisté míry považovat za kupujícího, ale jedná se také o uživatele ekonomických informací. S využitím ukazatele finančního zdraví může občan ovlivnit efektivitu chování (hospodaření) obce rozhodováním o svém trvalém bydlišti. Avšak i po tomto rozhodnutí je takový ukazatel stále využitelným nástrojem, neboť jeho prostřednictvím občan může vyvíjet tlak na management obce ve prospěch jejího efektivnějšího fungování a zvýšení kvality jeho života v ní. Demonstrujme to na příkladu dvou sousedních obcí. První dosahuje horší hodnoty ukazatele finančního zdraví než druhá. Občan první obce pak může vyvíjet tlak na své volené zástupce, aby v následujících obdobích bylo dosaženo hodnoty ukazatele alespoň stejné či lepší než v případě sousední obce, když život občanů v sousední obci není nijak nákladnější než v obci jeho. Pokud toho dosaženo nebude, může ve volbách působení současného managementu své obce ukončit. Dá se tedy očekávat určitý samočisticí efekt pravidelného zveřejňování laicky srozumitelné informace o ekonomické situaci všech obcí.

Tento samočistící efekt nebude fungovat v rámci státu Česká republika. Náš stát sice v podstatě bojuje o svého občana, aby jej u sebe udržel, avšak analogii s dokonale konkurenčním trhem zde zřejmě použít nelze. Z výše uvedených charakteristik dokonale konkurenčního trhu dochází k částečnému či úplnému nenaplnění zejména v případě

- existence **bariér pro vstup a výstup**, kdy se může jednat o bariéry ekonomické, jazykové, kulturní, politické a další, ale také s tímto související
- existence **bariér pro získání informací** o produktu, a to z podobných důvodů jako v předchozím případě.

Zjednodušeně by se dalo shrnout, že přestěhování občana z obce do obce v rámci téhož státu je z mnoha důvodů daleko jednodušší a tedy i pravděpodobnější, než je tomu v případě migrace mezi jednotlivými státy. Pro účely této práce je tedy právě obec použita jako příklad pro konstrukci a využití ukazatele ekonomické (finanční) situace coby nástroje pro efektivní rozhodování primárního uživatele tuto informaci poptávajícího. Tato práce se pak v rámci množiny primárních uživatelů, kam zařazuje daňové poplatníky – firmy, komerční banky a daňové poplatníky – občany, této ekonomické informace soustředí na občany, neboť ti jsou v této práci z důvodů výše popsaných považováni za uživatele nejdůležitější. Právě za účelem jejich efektivního rozhodování bude tato práce analyzovat některé existující ukazatele ekonomické (finanční) situace obcí v České republice a také konstruovat ukazatele nové.

3 PŘEDPOKLADY VALIDITY A RELEVANCE EKONOMICKÝCH INFORMACÍ

Tato část v první řadě charakterizuje v současné době dostupné zdroje ekonomických informací u účetních jednotek veřejného sektoru v České republice, zejména u obcí, popisuje a vyhodnocuje jejich formu a zejména obsah, a to jak ve smyslu rozsahu obsažených informací, tak jejich hloubky a detailu. Jestliže byla v předcházející kapitole vysvětlena existence poptávky po ekonomických informacích obcí ze strany jejich (potenciálních) občanů, je nezbytné se zaměřit právě na tyto ekonomické informace a vyhodnotit, do jaké míry může takový občan tuto svoji poptávku nasytit, a to ekonomickými informacemi, které jsou především validní a relevantní, ale také úplné, srozumitelné, spolehlivé a průkazné a věrně a poctivě reprezentují pohled na ekonomickou situaci obcí. Z této charakteristiky lze proto oddělit tři základní předpoklady pro naplnění poptávky občanů po ekonomických informacích. Těmi jsou

1. **výkazy věrně a poctivě zobrazující ekonomickou situaci obcí,**
2. **funkční, efektivní a systematické ověřování (audit) těchto výkazů a**
3. **dostupnost a srozumitelnost těchto ověřených ekonomických informací.**

Výše uvedené předpoklady lze považovat za nutné, ale zřejmě také postačující podmínky pro možnost konstrukce srozumitelných a spolehlivých ukazatelů ekonomické situace obcí využitelné občany. Tato část práce se těmito třem předpoklady bude věnovat podrobně.

3.1 Ekonomické informace a jejich formát

Tato kapitola analyzuje dva základní zdroje ekonomických informací účetních jednotek ve veřejném sektoru, a to v první řadě účetnictví, tedy účetní výkazy (účetní závěrku), a také rozpočtové výkazy. Níže je argumentováno, že jakýmsi těžištěm a primárním zdrojem úplných a také relevantních informací je účetnictví, ovšem ne zřídka nejsou účetní výkazy vzhledem ke své struktuře či srozumitelnosti dostatečným zdrojem informací v detailu potřebném a srozumitelném pro využití klíčovými uživateli ekonomických informací o účetních jednotkách veřejného sektoru. Zvláštní pozornost je věnována Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor IPSAS, coby prozatím jedinému systému pravidel pro účetní výkaznictví subjektů veřejného sektoru, který má ambici stát se systémem globálním, využitelným bez ohledu na právní formu či jiná specifika v jednotlivých zemích světa. V samostatné kapitole jsou však také popsány principy účetního výkaznictví ve veřejném sektoru v USA, které je co do historického vývoje unikátní a výjimečné. Nejpodrobněji se však tato část práce

věnuje účetnímu výkaznictví vybraných účetních jednotek, tedy českému prostředí, neboť právě zde je nezbytné hledat informace pro uspokojení poptávky jejich uživatelů, zejména v případě obcí. Je zde podrobně popsán jak vývoj, tak zejména současný stav účetního výkaznictví veřejného sektoru v ČR, tedy také informační potenciál účetních závěrek příslušných účetních jednotek.

3.1.1 Účetnictví a účetní výkazy obecně

Cílem účetnictví, respektive účetní závěrky je prezentovat věrný a poctivý obraz finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky [71, § 7 odst. 1]. Samotný výkaz o finanční situaci (rozvaha) a výkaz o finanční výkonnosti (výsledovka) však například přímo neprezentuje míru finančního zdraví. Poskytuje však nezbytná data pro jeho posouzení. Již Pazourek uvádí, že účetnictví si všímá „*jedině pohybů majetkových, a nesleduje přímo technické stránky hospodářské správy podniku, jako: využitkování kapitálu, využití sil pracovních, úvěru, režie aj. Pro tyto účely poskytuje pouhý číselný podklad, pouhý materiál, jež třeba pro další vývody v tomto směru teprve samostatně zpracovati, a nebylo by ani radno násilně zatahovati do účetnictví i tuto technickou statistiku.*“ [20, strana 5]. Na základě dat z účetnictví je tedy možné informaci o finančním zdraví získat, samotné účetnictví ji přímo nedává. Zkreslená, nepřesná či nepravdivá data v účetnictví tedy mají přímo úměrný negativní vliv na zobrazení ekonomické situace příslušného subjektu, ať už je prováděno jakýmkoliv způsobem. Pohled na existenci takového subjektu v budoucnu bude tedy nepřesný a na jeho základě mohou být učiněna četná špatná rozhodnutí.

Role účetní závěrky

Jedním z hlavních účelů účetní závěrky (účetních výkazů) je mj. poskytovat prediktivní či prospektivní informace jejím uživatelům, aby na jejich základě mohli zejména posoudit, jaké zdroje bude nezbytné vynaložit pro zajištění její další činnosti v budoucnosti, nebo také do jaké míry lze očekávat, že příslušná účetní jednotka bude při své další činnosti sama vytvářet zdroje pro její další udržení či rozšíření, ale také jaká rizika a nejistoty jsou s tímto spojená [61, odstavec 16]. Vzhledem k obvyklé struktuře a obsahu účetních závěrek bez ohledu na právní formu vykazující účetní jednotky, kdy je účetní závěrka složena z několika výkazů obsahujících množství položek, kdy ne vždy jsou názvy všech položek plně srozumitelné i pro laika, bude z nich tento laik schopen učinit závěry například popsané v předchozí větě. Absolutní míra srozumitelnosti pro všechny představitelné a přípustné uživatele není a ani nemůže být cílem účetního výkaznictví. Například koncepční rámec IFRS považuje za primární uživatele účetní závěrky současné a potenciální investory a věřitele, kteří se

rozhodují o nákupu, prodeji či držení podílu na vlastním kapitálu vykazující účetní jednotky či kteří jí poskytují úvěry [65, kapitola 1]. Tento typ uživatelů rozhodně není možné považovat za uživatele laické. Oproti tomu standardy IPSAS hovoří o účetních závěrkách sestavovaných pro potřeby dvou skupin uživatelů:

1. Účetní závěrka pro všeobecné použití, která je vydávána pro „uživatele, kteří nemohou požadovat účetní informace, které by pokrývaly jejich specifické informační potřeby. Příkladem takových uživatelů jsou občané, voliči, jejich zástupci a ostatní reprezentanti veřejnosti.“ [60, článek 15].
2. Účetní závěrka pro zainteresované strany, která je vydávána a sestavována přesně dle specifických požadavků některých uživatelů, zejména správní a zákonodárné orgány a orgány provádějící dohled a dozor [60, článek 17].

Formálními a agregačními úpravami lze nepochybně dosáhnout sestavení a prezentování účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru v takové podobě, která bude i většině laických uživatelů ve smyslu účetní závěrky pro všeobecné použití (viz bod 1. výše) srozumitelná, ale tím zároveň ve většině případů dojde k přinejmenším částečnému snížení její vypovídací schopnosti a informačního potenciálu. Jinými slovy nebude už z takové účetní závěrky možné vyčíst tolik relevantních informací o finanční situaci vykazující účetní jednotky, její výkonnosti či rizicích a nejistotách spojených s její činností. Zde se ukazuje nezbytnost pomocného interpretačního nástroje, který by z obsahu relativně složité účetní závěrky dokázal jednoduchým a přímočarým způsobem předložit i laickému uživateli srozumitelnou informaci, na základě které by mohl provádět potřebná rozhodnutí.

3.1.2 Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS

Přesto, že byly úplně a úspěšně do národních pravidel jednotlivých zemí světa implementovány prozatím spíše výjimečně, představují Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS v podstatě jedinou dnes již ucelenou sadu pravidel pro účetní výkaznictví ve veřejném sektoru. Zcela logicky je jejich další rozvoj a zejména implementace prosazována těmi uživateli informací z účetnictví, kteří pro své potřeby požadují informace porovnatelné mezi jednotlivými zeměmi. Jedná se zejména o různé mezinárodní instituce a organizace. Tato práce se zaměřuje na české obce a nejdůležitější uživatele ekonomických informací o nich – občany (daňové poplatníky). Standardy IPSAS jako celek prozatím v ČR implementovány nejsou (pouze některé jejich přístupy či metody) a jak vysvětluje jedna z následujících kapitol, v dohledné

době k tomu zřejmě ani nedojde. Představují však naprosto zásadní sadu pravidel a lze očekávat, že v blízké či vzdálenější budoucnosti bude vzhledem k postupující globalizaci docházet k jejich implementaci napříč zeměmi světa, i když často ne jako celku, ale například pouze po částech, po jednotlivých konceptech či standardech. Jelikož i současná účetní legislativa vybraných účetních jednotek v ČR, včetně obcí byla na některých místech inspirována standardy IPSAS, nelze vyloučit pokračování tohoto trendu i v prostředí ČR. Tato práce se však nezabývá jednotlivými standardy IPSAS, neboť by to bylo nad její rámec.

Vznik a existence standardů IPSAS je těsně spjata s intenzivní globalizací světa v průběhu posledních zhruba 20 let. Dříve bylo pro účetnictví veřejného sektoru v jednotlivých zemích spíše typické to, že bylo považováno za výsostně národní záležitost, což bylo pravděpodobně dáno zejména strukturou uživatelů ekonomických informací subjektů veřejného sektoru [41]. Spíše méně často za ně bylo možné považovat zahraniční subjekty jako například mezinárodní organizace či mezinárodní finanční instituce. Těmito uživateli byly spíše subjekty a organizace, které znaly prostředí své země, včetně systému účetního výkaznictví. Nebyl vesměs důvod, aby finanční situace jednotlivých států věrně a poctivě prezentovaná jejich účetními výkazy byla systematicky sledována a vyhodnocována, snad kromě čistě statistických účelů, a tyto státy byly z tohoto hlediska hodnoceny a vzájemně porovnávány [42]. Teprve koncem 20. století, kdy odpadají poslední bariéry pro skutečně globální pohyb kapitálu, vzniká poptávka po pravidlech, jejichž aplikace by zajistila srovnatelnou informaci o finanční situaci subjektů veřejného sektoru, včetně samotných států, které si v čím dál větší míře zajišťují zdroje svého financování na mezinárodních finančních trzích. Ať už z důvodu optimalizace struktury svého financování, či z prosté nezbytnosti vzhledem k absenci jakýchkoliv jiných zdrojů v dostatečném objemu, které by například umožnily financování „sociálního“ státu.

V roce 1977 vznikla Mezinárodní federace účetních (IFAC), jejímž posláním je zejména podpora rozvoje účetní profese na mezinárodní úrovni, podpora tvorby moderních a kvalitních účetních standardů a prosazování jejich dodržování [53]. Ve světle okolností obecně popsanych v předchozím odstavci založila Rada IFAC Radu pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB), které dala za úkol vytváření kvalitních účetních standardů pro sestavení účetních závěrek za účetní jednotky veřejného sektoru na celém světě pro potřeby všeobecného použití [ibid., s. 9]. Na vydávání standardů IPSAS pracuje IPSASB od roku 1996.

V případě standardů IPSAS se jedná, stejně jako je tomu u standardů IFRS, o standardy „anglosaského“ typu, tedy standardy vycházející z principu best practice, výhradně upravující pravidla účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru, nikoliv postupy účtování, jak by na první pohled mohl napovídat jejich název. Vůbec první sada standardů IPSAS (zhruba 20 standardů) vznikla na základě větších či menších úprav standardů IFRS, tedy standardů určených pro podnikatelské účetní jednotky. Zřejmě nejvýznamnějším doplněním v této fázi bylo definování pojmu „budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál“ (v orig. „future economic benefit or service potential“), coby naprosto elementárního kritéria (jednoho z kritérií) pro vykazování aktiv v účetní závěrce účetních jednotek veřejného sektoru. Tyto účetní jednotky velmi často neužívají aktiv za účelem generování výnosů potažmo zisku, nýbrž za účelem poskytování statků či služeb, které lze označit za statky a služby veřejné, případně smíšené, neboť právě k tomuto účely jsou zřizovány a existují samotné tyto účetní jednotky. Tomuto tématu se tato práce věnuje podrobněji v části popisující účetní metodu odpisování dlouhodobého majetku vybranými účetními jednotkami. Přesto však byl dříve široce rozšířený názor, že dokud nebudou standardy IPSAS upravovat oblasti typické pro účetní jednotky veřejného sektoru, a to způsobem, který je odpovídající účetním jednotkám veřejného sektoru, není možné zajištění jejich implementace ve větším měřítku či ve větším počtu států světa. V první fázi k této implementaci došlo v mezinárodních institucích jako např. Severoatlantická aliance (NATO), Evropská komise či Spojené národy. Teprve zhruba po roce 2008 dochází ke zpracování a zveřejnění standardů IPSAS typických pro veřejný sektor, které se od standardů IFRS odchyľují významně či přímo upravují oblasti standardy IFRS neupravované.

Podrobná charakteristika jednotlivých standardů či jejich porovnání s právní úpravou v České republice, případně podrobná analýza možností a mezí jejich aplikace do české účetní legislativy by byla, jak bylo již výše uvedeno, nad rámec této práce. Tato kapitola se však dále zabývá Koncepčním rámcem standardů IPSAS, tedy základním dokumentem, který na rozdíl od standardů IFRS doposud zcela chyběl a který nyní začíná být postupně zveřejňován po svých jednotlivých částech. Jedná se o dokument aktuální a svým významem pro budoucí období blízka i vzdálenější naprosto klíčový.

Koncepční rámec IPSAS

Chybějící koncepční rámec, který by identifikoval či definoval elementární pravidla účetního výkaznictví dále specifikovaná jednotlivými standardy IPSAS, byl dalším významným důvodem pro dosavadní velmi pozvolnou míru implementace IPSAS

jednotlivými zeměmi světa. Postup, kdy byly ze strany IPSASB zveřejňovány jednotlivé standardy IPSAS, a to v posledních několika letech relativně vysokým tempem, aniž by byly stanoveny jednoznačné základy pro sestavování účetních závěrek koncepčním rámcem, nebyl dlouhodoběji udržitelný. Po dlouhých diskusích (práce započaly v roce 2006 a byly zintenzivněny v roce 2009) byl nakonec zveřejněn Koncepční rámec IPSAS v lednu 2013, respektive došlo ke zveřejnění jeho prvních čtyř částí. Zveřejňování dalších částí bude následovat v souladu s mírou konsensu zainteresovaných stran. Přesný název tohoto dokumentu je „Koncepční rámec pro sestavování účetních výkazů pro všeobecné použití účetními jednotkami veřejného sektoru“, avšak tato práce používá zkrácený název „Koncepční rámec IPSAS“, který je v odborné veřejnosti zažitý a široce používaný. Zveřejněn byl 11. ledna 2013 a je k dispozici například na webových stránkách IFAC [59].

Jak bylo výše uvedeno, Koncepční rámec IPSAS není v současnosti kompletní. Podle J. Stanforda, zástupce technického ředitele IPSASB [46] lze identifikovat celkem 4 fáze v rámci přípravy Koncepčního rámce IPSAS. První fáze se zabývá rolí a působností IPSAS, cíli finančního výkaznictví, kvalitativními charakteristikami a definicí účetní jednotky, druhá fáze pak prvky účetních výkazů a uznáváním, třetí oceňováním a poslední prezentací účetní závěrky. Fáze první byla ukončena zveřejněním prvních čtyř kapitol Koncepčního rámce v lednu 2013. IPSASB má relativně ambiciózní cíl dokončit celý koncepční rámec do konce roku 2014 [ibid.].

Cílem Koncepčního rámce IPSAS není stanovování autoritativních požadavků. Jednotlivé standardy IPSAS a jejich ustanovení mají přednost před ustanoveními v Koncepčním rámci IPSAS. Záměrem je stanovení základních pravidel pro účetní jednotky veřejného sektoru pro sestavování jejich účetních výkazů pro uživatele, kteří nemají dostatečné autoritativní postavení, aby od nich mohli požadovat výkazy se strukturou a obsahem odpovídajícím jejich specifickým požadavkům. Za primární uživatele účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru považuje Koncepční rámec IPSAS zejména daňové poplatníky a další poskytovatele zdrojů a jejich reprezentanty. Doslova se v něm uvádí:

„Účetní jednotky veřejného sektoru získávají zdroje od daňových poplatníků, dárců, věřitelů a jiných subjektů za účelem poskytování služeb občanům a dalším jejich příjemcům. Tyto účetní jednotky se ze způsobu používání těchto zdrojů a z jejich řízení zodpovídají těm, kteří jim tyto zdroje poskytnuli a těm, kteří tyto zdroje používají k dodání potřebných služeb. Ti, kteří tyto zdroje poskytují či přijímají, případně

očekávají přijetí těchto služeb, také požadují informace coby základ pro své rozhodování.“ [59, článek 2.3].

V rámci kvalitativních charakteristik nepřináší Koncepční rámec IPSAS zásadní změnu oproti dosavadním zvyklostem. Pouze opatrnost nepovažuje za kvalitativní charakteristiku a spolehlivost nahradil věrným zobrazením. V rámci kvalitativních charakteristik není stanovena žádná hierarchie, všechny jsou považovány za ekvivalentní. Za omezující podmínky pak považuje významnost, efektivnost a rovnováhu mezi jednotlivými kvalitativními charakteristikami. Zásadní je také stanovení pravidel pro určení, zda příslušný subjekt je či není účetní jednotkou veřejného sektoru, tedy takovou, na kterou se (potenciálně) vztahují standardy IPSAS. Jde o subjekt, případně program či oblast aktivit, který získává zdroje od či jménem voličů či tyto zdroje používá k provádění aktivit ve prospěch či jménem těchto voličů. A to takový, v jehož případě existují příjemci služeb či poskytovatelé zdrojů závislí na jeho účetních výkazech z důvodu jeho zodpovídání se vůči nim či kvůli informacím nezbytným pro jejich rozhodování. V případě účetní jednotky veřejného sektoru tedy nemusí nezbytně jít o právní subjekt.

V listopadu 2012 zveřejnil IPSASB Zveřejněný záměr 3 pro oblast oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech [59]. Tento dokument, který zatím není součástí Koncepčního rámce IPSAS, avšak na základě odborných diskusí by se jí měl stát do konce roku 2014, si klade za cíl identifikovat možné a přípustné způsoby oceňování aktiv a závazků účetními jednotkami veřejného sektoru, z nichž pak IPSASB vybere pro účely zveřejnění v Koncepčním rámci IPSAS ty optimální a nejvhodnější. Jednotlivé navržené způsoby oceňování jsou zde poměřovány z pohledu jednotlivých kvalitativních charakteristik. Lze očekávat zásadní rozdíl v pohledu na použití ocenění pomocí tržní hodnoty, respektive reálné hodnoty, jednak ze strany některých zemí s „anglosaským“ pojetím účetnictví a ze strany některých jiných zemí. Tyto dvě skupiny států mohou mít na jednotlivé zvažované varianty způsobů oceňování radikálně odlišné názory zejména ve smyslu jejich efektivnosti (náročnosti).

Zřejmě nejkomplikovanější bude pro IPSASB nalezení kompromisu v případě části Koncepčního rámce IPSAS, která bude definovat prvky účetních výkazů. Těmi lze rozumět skupiny či třídy, do kterých se rozpadají jednotlivé účetní výkazy a díky kterým je možné naplnit základní cíl účetnictví, tedy podat věrný a poctivý obraz o finanční situaci a finanční výkonnosti účetní jednotky [11, strana 48]. IPSASB zveřejnil v listopadu 2012 Zveřejněný záměr 2 pro oblast prvků účetních výkazů a jejich uznávání

[59]. V tomto záměru jsou navrženy tyto prvky účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru:

- aktiva,
- závazky,
- výnosy,
- náklady,
- odložené příjmy,
- odložené výdaje,
- příspěvky vlastníků a
- výplaty vlastníkům.

V případě aktiva nedošlo k významnější změně oproti dosavadnímu pojetí např. ve standardech IFRS či v jednotlivých standardech IPSAS. Je zdůrazněno, že se jedná o zdroj umožňující poskytování využitelného potenciálu či ekonomického prospěchu a musí být pod kontrolou účetní jednotky. Nemusí v jeho případě jít o fyzickou formu. Znamená vlastně práva účetní jednotky, např. k jeho využití pro poskytování služeb, k penězům získaným na základě jeho pozbytí, k prospěchům získaným zvýšením jeho hodnoty, atd. Využitelným potenciálem se rozumí schopnost (kapacita) aktiva pro využití účetní jednotkou k poskytování zboží nebo služeb přispívajících k dosahování cílů účetní jednotky. Aktivum také musí být výsledkem minulých událostí.

U závazků se jedná o současné závazky účetní jednotky jak v právním smyslu, tak v „neprávním“ pojetí, kdy je nemožné či naprosto nereálné očekávat možnost vyhnout se tomuto závazku účetní jednotkou. Očekává se však komplikované použití takové definice v některých případech typických pro účetní jednotky veřejného sektoru, například ohlášení určité politiky, politický slib, sestavení návrhu rozpočtu či schválení rozpočtu. V případě závazků dochází k odtoku využitelného potenciálu či ekonomického prospěchu z účetní jednotky.

Také v případě nákladů a výnosů je definice víceméně v souladu s dosavadním pojetím v jednotlivých standardech IPSAS, kdy se za výnos považuje zvýšení čistých aktiv účetní jednotky jinak než ze strany vlastníků a v případě nákladů jde o snížení čistých aktiv účetní jednotky jinak než ze strany vlastníků. V obou případech se však dodává důležité doplnění, že se nejedná o odložené příjmy a odložené výdaje. Tyto jsou považovány alespoň na úrovni Zveřejněného záměru 2 za samostatný prvek.

Podle vyjádření A. Bergmana, předsedy IPSASB **[27]** lze očekávat právě v případě prvků odložené příjmy a odložené výdaje největší komplikace při hledání konsenzu za účelem

zveřejnění této části Koncepčního rámce IPSAS. Jedná se o prvky, které například koncepční rámec standardů IFRS nezná. Reflektují specifické postavení účetních jednotek veřejného sektoru a z něj vyplývající specifické nesměnné transakce. Za odložený příjem se zde považuje přítok využitelného potenciálu nebo ekonomického prospěchu do účetní jednotky určený k využití v konkrétním budoucím účetním období či obdobích a který vyplývá výhradně z nesměnné transakce a zvyšuje čistá aktiva. Odložený výdaj je naopak odtok využitelného potenciálu nebo ekonomického prospěchu do jiného subjektu k využití v konkrétním budoucím účetním období či obdobích a který vyplývá z konkrétní nesměnné transakce a snižuje čistá aktiva. Přímo Zveřejněný záměr 2 uvádí příklad odloženého příjmu jako víceletý grant poskytnutý jinému subjektu, který nesplňuje definici závazku, avšak poskytovatel si vyhrazuje podmínku, že grantu může být využito výhradně k financování všeobecných aktivit příjemce po dobu jednoho či více účetních období. Opačný příklad je pak uveden pro odložené výdaje. Jakmile nastane příslušné účetní období, do kterého odložený příjem či odložený výdaj náleží, vykáže se v příslušné výši jako výnos nebo náklad tohoto účetního období. Alternativně jej lze vykázat jako příspěvek vlastníků či výplatu vlastníků. Tímto principem a také skutečnostmi popsány v následujícím odstavci se zabývá také kapitola 3.1.4.6. popisující vykazování vlastních zdrojů vybranými účetními jednotkami v prostředí ČR, kde princip časového rozlišení transferů je v některých případech uplatňován od roku 2012.

Příspěvky vlastníků jsou popsány jako přítoky zdrojů od externích subjektů zvyšující čistá aktiva a výplaty vlastníků přesně naopak. Tyto je nezbytné odlišit od nákladů, výnosů, odložených příjmů a odložených výdajů. Docházet k nim může ve veřejném sektoru zejména na základě vzniku nových účetních jednotek, které je nezbytné vybavit potřebnými zdroji pro jejich provoz a činnost. Tedy případy restrukturalizace, ať už u ústředních či územních účetních jednotek. Tehdy spíše nedochází k transferu peněžních prostředků, jako spíše aktiv a závazků.

Část Koncepčního rámce IPSAS věnující se prezentaci účetních závěrek bude zřejmě zveřejněna až jako poslední, v průběhu roku 2013 dojde teprve ke zveřejnění prvního zveřejněného záměru pro tuto oblast. Po svém dokončení se Koncepční rámec IPSAS zřejmě stane přinejmenším inspirací i pro ČR a vybrané účetní jednotky. Díky účetní reformě veřejných financí bylo sjednoceno použití aktuální báze pro sestavování účetních závěrek všech vybraných účetních jednotek. Také v případě standardů IPSAS se jedná o standardy na aktuální bázi. I v několika dalších ohledech popsanych

v následujících kapitolách se stává účetní výkaznictví vybraných účetních jednotek srovnatelnější s koncepcí IPSAS a znalost jejich koncepčního rámce je proto významná.

3.1.3 Účetní výkaznictví veřejného sektoru v USA

V této kapitole se práce podrobněji věnuje systému účetního výkaznictví v USA, neboť jde o zemi, kde je nejdelší tradice v přípravě a vydávání pravidel pro sestavování účetních závěrek speciálně pro účetní jednotky veřejného sektoru [5, strana 25]. Podrobný popis a charakteristika byť jen většiny pravidel pro sestavování účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru v USA by byly nad rámec této práce. Tato kapitola se proto zabývá nejvýznamnější koncepční charakteristikou, a to je fondové účetnictví a fondové výkaznictví v této oblasti zde dlouhodobě používané. Této problematice se v ČR odborná literatura věnuje pouze výjimečně [38] [39]. V následujících kapitolách na tuto část naváže porovnání s účetním zobrazením tzv. fondů v případě vybraných účetních jednotek v ČR, a i proto je vhodné nejprve podrobněji tuto oblast charakterizovat na příkladu USA, kde se tento model rozvinul a kde je dnes aplikován v pozoruhodné podrobnosti.

Stejně jako v případě podnikatelských účetních jednotek, i v případě účetních jednotek veřejného sektoru v USA je systém účetního výkaznictví založen na obecně akceptovaných účetních principech, jak je obvyklé v anglosaské části světa. Tyto obecné principy nejsou podrobnými závaznými pravidly pro používání účetních metod a neobsahují žádné konkrétní postupy účtování. Obsahují spíše obecnější usměrnění pro ty, kteří připravují a sestavují účetní závěrky v účetních jednotkách. Nejedná se však o tytéž principy, jaké jsou používány v soukromém sektoru. Historicky je v USA vyvíjena sada principů speciálně určených pro veřejný sektor, které mají s principy pro soukromý sektor zejména společný základní předpoklad – aktuální bázi pro sestavování účetní závěrky (s výjimkou tzv. fondů, které jsou v případě účetních jednotek veřejného sektoru v USA vykazovány na modifikované aktuální bázi). Tato kapitola pracuje s celosvětově běžně používanou zkratkou pro tyto principy, a to „GAAP“, přesněji řečeno se zkratkou US GAAPG, označující doslova obecně uznávané účetní principy pro účetní jednotky veřejného sektoru v USA.

US GAAPG jsou připravovány a vydávány Výborem pro účetní standardy pro veřejný sektor GASB. Ten je soukromou organizací založenou v roce 1984 a financovanou neziskovou organizací Nadace pro finanční účetnictví FAF. GASB také vydává interpretace a doporučení k implementaci US GAAPG.

Stejně jako v případě standardů IPSAS a koneckonců i jako v případě ČÚS, vycházejí US GAAPG ze skutečnosti, že důvod a primární cíle existence účetních jednotek veřejného sektoru jsou zcela odlišné, než je tomu v případě podnikatelských subjektů. Zdůrazňuje se **[21, strana 21]** zejména

- aspekt výběru daní a obdobných nesměnných transakcí,
- slabá či žádná vazba mezi zdroji poskytnutými účetní jednotce a službami, které nabízí veřejnosti – daňovým poplatníkům, neboť tyto služby bývají často bezplatné či poskytované pouze za částečnou či symbolickou peněžní náhradu,
- specifictví uživatelé účetních závěrek,
- povaha a role politického procesu či
- využitelnost informací z účetní závěrky zejména pro sledování a vyhodnocování efektivnosti a účelnosti vynakládaných prostředků.

Z toho vyplývá také to, na jaké organizace se US GAAPG vztahují. Jedná se o

- federální vládu,
- státní vlády a další místní samosprávy,
- veřejné instituce zajišťující financování výstavby domů, vodovodů, kanalizací či správu letišť,
- státní univerzity,
- školní okrsy,
- systémy veřejného penzijního pojištění a
- veřejné nemocnice a další poskytovatele zdravotnických služeb.

Standardy US GAAPG využívají dva odlišné přístupy v zachycování transakcí (measurement focus). Každý tento přístup určuje, jaké vlastně všechny transakce budou předmětem zachycení v účetnictví **[21, strana 46]**. Jde o

1. přístup zobrazující ekonomické zdroje a
2. přístup zobrazující disponibilní zdroje.

K oběma přístupům nyní podrobněji.

Přístup zobrazující ekonomické zdroje

Tento přístup se zaměřuje na zobrazení dopadu každé jednotlivé transakce v účetní jednotce na její ekonomickou, neboli finanční situaci, konkrétně jestli se její ekonomická situace v důsledku této transakce zhoršila nebo zlepšila. Vede to k většímu počtu transakcí, které jsou v účetních výkazech zobrazovány. Při rozhodování o tom,

jestli určitá transakce v účetních výkazech zachycena bude či nikoliv nehraje roli to, zda se jedná o skutečnost krátkodobou nebo dlouhodobou, ale prostě to, jestli má či nemá vliv na ekonomickou situaci účetní jednotky. Je-li jejím důsledkem zlepšení ekonomické situace, je zobrazena jako výnos či přínos (revenues, gains), je-li jejím důsledkem zhoršení ekonomické situace, je zobrazena jako náklad či újma (expenses, losses). Tento přístup je v USA používán také v účetním výkaznictví podnikatelských organizací i nestátních neziskových organizací. Je bytostně spojen s předpokladem (plně) aktuální báze pro sestavování účetních závěrek.

Přístup zobrazující disponibilní zdroje

Tento přístup je používán některými fondy v USA, které nemají charakter majetkových fondů. Jde o zachycení dopadu jednotlivých transakcí na krátkodobě disponibilní finanční zdroje účetní jednotky. Ty transakce, které tyto zdroje zvyšují, jsou v účetních výkazech zobrazovány jako příjmy (revenues), transakce, které tyto zdroje snižují, jsou v účetních výkazech zobrazovány jako výdaje (expenditures). Účetní výkazy v tomto případě zobrazují pouze aktiva, která budou přeměněna na peníze, a ty závazky, které budou moci být těmito penězi uhrazeny, tj. krátkodobé závazky. Dlouhodobá aktiva a aktiva, která nejsou jednoduše přeměnitelná na hotové peníze, proto nejsou v účetních výkazech vůbec zobrazována. Tento přístup je spíše spojen s předpokladem peněžní či modifikované aktuální (peněžně aktuální) báze pro sestavování účetních závěrek.

Pro lepší vysvětlení lze použít příklad dle Ruppela [21, strana 28]:

Příklad

Účetní jednotka koupí nový počítač za 10 000, odhadovaná doba jeho použitelnosti je 5 let. Poté bude počítač vyřazen a sešrotován.

Podle přístupu zobrazujícího ekonomické zdroje bude tento počítač v rozvaze vykázán jako dlouhodobé aktivum ve výši 10 000. Každoročně bude pak odpisován ve výši 2 000. O tuto částku bude každoročně sníženo jeho ocenění v rozvaze a tato částka bude zároveň vykázána jako náklad ve stejné výši 2 000. K okamžiku pořízení počítače nenastává žádná změna ekonomické (finanční) situace účetní jednotky, neboť pouze směnila hotové peníze za počítač. V následujících letech bude však ekonomická (finanční) situace vždy zhoršena, neboť tomuto počítači zbývá méně let, po které bude moci být používán. Ve výsledovce je za každý z těchto pěti let vykázán náklad z tohoto titulu ve výši 2 000.

Tentýž případ v zobrazení disponibilních zdrojů bude v okamžiku nákupu počítače za peníze znamenat snížení příslušného fondu o částku 10 000, neboť tento fond má k tomuto okamžiku o 10 000 méně disponibilních zdrojů, které by bylo možné použít na úhradu krátkodobých závazků. Počítač za takový zdroj považovat totiž nelze, není možné očekávat, že bude přeměněn na hotové peníze použitelné k úhradě krátkodobých závazků. Ve výsledovce bude vykázán výdaj ve výši 10 000, neboť disponibilní finanční zdroje jsou o 10 000 horší než před nákupem tohoto počítače. Proti nakoupenému počítači účetní jednotka žádné disponibilní zdroje nezískala. V dalších letech už tato transakce na disponibilní zdroje účetní jednotky žádný dopad nemá, a proto v účetní závěrce již v její souvislosti nebude vykázána žádná skutečnost.

Fondové účetnictví

Takzvaný fond je definován jako „fiskální a účetní entita s oddělenými účty zachycující stav a pohyby peněžních a dalších finančních zdrojů spolu se všemi příslušnými závazky, která je zobrazována odděleně za účelem provádění specifických činností či dosahování specifických cílů v souladu se zvláštními právními předpisy a ostatními pravidly“ [63]. Jde tedy o oddělené účetnictví a účetní výkaznictví v případě účetních jednotek veřejného sektoru, které provádějí specifické činnosti. Fond není možné považovat za ekvivalent bankovního účtu, neboť jeho prostřednictvím není zachycován pouze pohyb peněžních prostředků, ale i jiných disponibilních zdrojů. Každý fond má své rozvahové i výsledkové účty. Za každý fond je sestavován zvláštní výkaz o jeho stavu i o jeho pohybu, jakási dílčí účetní závěrka. Bilančně si lze tedy fondy představit jako účetní závěrku účetní jednotky rozdělenou z pohledu aktiv i cizích zdrojů na několik samostatných rozvah a dle nákladů a výnosů, resp. příjmů a výdajů na několik samostatných výsledovek, a to vždy dle jednotlivých činností, které účetní jednotka provádí či které jsou předmětem její existence. Mezi jednotlivými fondy pak může nastávat několik typů operací, například mezifondové výpůjčky, transfery nebo poskytnuté a přijaté služby. Velmi zjednodušeně lze proto fondové účetnictví přirovnat buď ke vnitropodnikovému účetnictví a k vnitropodnikovým účetním závěrkám zejména v případě velmi decentralizované struktury podniku, a to podle jednotlivých podnikových divizí, kdy každá má odlišnou náplň činnosti, případně lze fond přímo považovat za samostatnou účetní jednotku sestavující vlastní účetní závěrku.

Obecně se pro vykazování účetních jednotek veřejného sektoru v USA používají dva vykazovací modely [1], a to

1. model účetních výkazů na fondové bázi (Fund-based financial statements) a

2. model účetních výkazů za vládu jako celek (Government-wide financial statements)

Modelu účetních výkazů na fondové bázi je používáno napříč účetními jednotkami veřejného sektoru v USA, na které se vztahují US GAAPG, viz výše. Používá modifikovanou akruální bázi pro sestavení účetních výkazů. Jeho cílem je zejména poskytování detailních informací o stavu a pohybu v jednotlivých fondech. Model účetních výkazů za vládu jako celek je vrcholovou úrovní účetního výkaznictví veřejného sektoru v USA. Jde o konsolidovaný či kondenzovaný pohled na finanční situaci veřejného sektoru jako celku. Není do něj zahrnován typ svěřeneckých fondů a používá akruální bázi pro sestavování účetních výkazů.

V modelech lze dohromady nalézt celkem tři typy fondů.

- Vládní fondy (Governmental funds)

Tento typ fondů je používán pro zachycení základních činností účetní jednotky, tedy nikoliv jejích případných podnikatelských aktivit. Jak bylo výše uvedeno, používá přístupu zobrazujícího disponibilní zdroje. Primárním vládním fondem je tzv. všeobecný fond (General fund), který je v každé účetní jednotce pouze jeden. Obsahuje zejména likvidní disponibilní aktiva, tedy kromě samotných peněžních prostředků také krátkodobý finanční majetek, pohledávky a za určitých okolností také zásoby, dále zejména splatné závazky, výdaje příštích období a některé výnosy příštích období. Dále bývá často účetními jednotkami zřizován fond zvláštních příjmů (Special Revenue fund), kde jsou sledovány zdroje určené na zvláštní účely, jiné než je pořízování dlouhodobých aktiv. Příkladem takových zdrojů mohou být přijaté federální či státní granty určené na konkrétní účel či takové vybrané daně, které jsou taktéž účelově určené. Častými jsou také fondy kapitálových projektů, které sledují zdroje určené účelově na nákup či výstavbu kapitálových (dlouhodobých) aktiv, kromě těch, které jsou předmětem majetkových fondů. Účetní jednotky mohou zřizovat velké množství dalších typů vládních fondů dle svého uvážení a dle jimi prováděných aktivit a činností.

- Majetkové fondy (Proprietary funds)

Český překlad názvu tohoto typu fondů může být mírně zavádějící. Jedná se o fondy, které mohou mít dvojí charakter. Ten první je možné pojmenovat podnikatelský fond (Enterprise fund) a sleduje operace účetních jednotek

veřejného sektoru, které jsou veřejnosti poskytovány za úplatu, tedy oblast aktivit velmi blízká podnikatelským účetním jednotkám. Druhý lze označit jako fond vnitřních služeb (Internal Services fund) a slouží ke sledování zdrojů, které jsou poskytovány výhradně jiným účetním jednotkám veřejného sektoru, např. ze strany jednoho ministerstva pro druhé ministerstvo. Může jít o vydavatelské a publikační služby, služby vozového parku, zpracování informací a ICT služby či skladování. Tento typ fondů používá přístup zobrazujícího ekonomické zdroje, lze tedy hovořit o akruální bázi použité při sestavování příslušných účetních výkazů.

- Svěřenecké fondy (Fiduciary funds)

Tento typ fondů bývá účetně zcela oddělen od ostatních součástí účetní závěrky. V účetní závěrce za vládu jako celek dokonce nejsou vůbec vykazovány, což je zásadní rozdíl oproti dvěma předchozím shora popsaným typům fondů. Tento typ fondů také používá přístup zobrazujícího ekonomické zdroje a příslušné účetní výkazy lze také označit za akruální. Zde lze pojmenovat celkem čtyři různé fondy dle jejich účelu a charakteru. Jde o fond penzí a ostatních zaměstnaneckých požitků (Pension and other employee benefit trust fund) určený ke sledování zdrojů pro členy a další oprávněné osoby v rámci penzijních plánů či dalších post-zaměstnaneckých požitkových plánů. Dále je to investiční fond (Investment trust fund), kde jsou sledovány podíly na externích investičních akcích účetní jednotky, fond soukromých účelů (Private-purpose trust fund) pro sledování ostatních zdrojů alokovaných ve prospěch dalších jejich potenciálních příjemců, občanů, soukromých společností či ostatních účetních jednotek veřejného sektoru, a nakonec fond zastoupení, který sleduje stav a pohyb zdrojů svěřených účetní jednotce ke správě jejími zaměstnanci či jinými účetními jednotkami veřejného sektoru.

Fondové účetnictví a účetní výkaznictví je zřejmě nejcharakterističtější rysem účetního výkaznictví veřejného sektoru v USA. Má se většinou za to, že poskytuje zejména managementu těchto organizací potřebnou podrobnou informaci pro řízení a kontrolu a také slouží jako nástroj pro demonstrování souladu skutečných činností každé účetní jednotky s legislativním rámcem, který je jí pro její činnost stanoven [5, strana 25]. Jde o rozsáhlý, podrobný a inspirativní systém účetního výkaznictví s dlouhou historií, je však otázkou, jestli je možné jej například efektivně implementovat, byť jen z části, v jakékoliv jiné zemi světa, jejíž veřejný sektor má více či méně odlišné uspořádání. V tomto směru jsou před US GAAPG daleko spíše

upřednostňovány standardy IPSAS, které i přes mnoho podobností s US GAAPG vycházejí z odlišného pojetí a zejména s koncepcí fondového účetnictví a fondového účetního výkaznictví v podstatě nepracují. Také účetní reforma veřejných financí nehledala inspiraci v systému účetního výkaznictví USA. Přesto se v případě některých součástí účetních závěrek vybraných účetních jednotek může zdát, že koncept fondového účetnictví je v nich obsažen. Jedná se však spíše o koncepčně nedořešenou oblast v rámci účetní legislativy, která sice z fondového pojetí vychází, avšak ze zcela jiné koncepce, než se kterou pracují US GAAPG.

3.1.4 Účetní reforma veřejných financí v České republice

V předchozích kapitolách byl popsán smysl a informační potenciál účetních výkazů, respektive účetní závěrky z obecného, respektive mezinárodního pohledu. V prostředí České republiky jsou účetní a rozpočtové výkazy v podstatě jediným zdrojem ekonomických informací využitelných a víceméně srozumitelných různým uživatelům. Princip sestavování rozpočtových výkazů na úrovni nejen obcí v České republice popisuje tato práce výše. Bylo již také argumentováno, že samotné informace z rozpočtových výkazů nemohou věrně a poctivě zobrazit finanční situaci obcí, zejména z důvodu nekomplexnosti, pokud nejsou doplněny o informace z účetní závěrky. V některých případech lze dokonce uvažovat o přílišné detailnosti informace v rozpočtových výkazech přinejmenším pro některé ze skupin uživatelů ekonomických informací v případě obcí.

Na začátku této části práce byly definovány tři předpoklady pro naplnění poptávky uživatelů (v případě obcí občanů) po ekonomických informacích. Tím prvním byla existence výkazů věrně a poctivě zobrazujících ekonomickou situaci účetních jednotek, v tomto případě obcí. Jestliže tuto podmínku vzhledem k výše uvedenému není možné splnit výhradně využitím rozpočtových výkazů, je nezbytné využití i výkazů účetních. V případě obcí České republiky probíhá v oblasti účetního výkaznictví od roku 2010 radikální změna. Hovoří se o tzv. účetní reformě veřejných financí. Ta kromě obcí zahrnuje téměř všechny účetní jednotky veřejného sektoru, ať už ze sféry centrální vlády (státní správy), či místních vlád (samosprávy). Cílem této reformy je významné zvýšení kvality informací obsažených v účetních závěrkách těchto účetních jednotek, což by mělo vést také k jejich vyšší využitelnosti pro jednotlivé skupiny jejich uživatelů, včetně možného posouzení úrovně finančního zdraví těchto subjektů. V následujících kapitolách této části práce je účetní reforma veřejných financí popsána podrobně.

3.1.4.1 Historie účetního výkaznictví ve veřejném sektoru v ČR

Větší část historie účetnictví buď nerozlišovala mezi účetnictvím subjektů podnikatelských, jejichž cílem je vytváření zisku, a účetnictvím subjektů veřejného sektoru, nebo se účetnictví veřejného sektoru nevěnovala vůbec. Pro stručný popis historického vývoje účetnictví veřejného sektoru v ČR je tedy nezbytné zabývat se nejprve historií účetnictví jako takového.

Vývoj účetní techniky

Účetní technikou se rozumí způsob a postup při zachycování hospodářských transakcí v účetnictví. V průběhu dějin se vyvinulo velké množství účetních technik, které téměř vždy závisely na prostředcích, které bylo možné využít při práci účetního [13, strana 166]. Běžný byl požadavek na vázané účetní knihy, neboť se tím naplňoval požadavek bezpečnosti a úplnosti. To mělo pochopitelně negativní dopad na práci účetních, zejména s ohledem na nemožnost paralelního provádění účetních zápisů více účetními, zejména s růstem objemu a složitosti zachycovaných skutečností. Od 19. století tedy známe účtování na volných listech. V českých zemích byl však požadavek na svázání účetních knih obsažen ve Všeobecném zákoníku obchodním až do roku 1950 takto [68]:

„Při vedení kněh obchodních a při ostatním, jakéhož třeba, zapisování, má kupec užívati řeči živoucí a písma řeči živoucí. Knihy třeba aby byly svázány a každá z nich list po listu čísly pořád jdoucími opatřena.“

Postupně se však zápisy na volných listech začaly uplatňovat v analytické evidenci a poté i v syntetické. To vše postupem času také s využitím propisovacího papíru. Účetní technika zápisů prostých tak byla postupně nahrazována technikou zápisů propisovaných, a to na volných listech. Zcela novou techniku pak umožnila mechanizace práce účetních, nejprve pomocí psacích strojů, poté i strojů počítačích (mechanických), nová účetní technika se vyvinula ve 20. století využitím děrných štítků, ve druhé polovině 20. století pak magnetické pásky a poté samozřejmě optického zápisu a digitalizace. V účetních technikách v průběhu dějin nenalézáme rozdíl mezi soukromým sektorem a sektorem veřejným.

Vývoj účetních forem

Pojmem účetní forma lze rozumět „způsob komplexního účtování hospodářských operací“ [13, strana 199], neboli formální stránku účetní evidence. V průběhu dějin účetnictví byla změna účetní formy většinou způsobena vývojem nové účetní techniky.

Křivan **[ibid.]** rozděluje jednotlivé účetní formy podle toho, jestli využívaly zápisů ve vázaných účetních knihách nebo na volných listech, a to chronologicky od nejstarší po nejnovější. Účetní formy využívající výhradně vázaných účetních knih:

1. staroitalská,
2. novoitalská,
3. sborníková,
4. tabulková,

a účetní formy využívající volných listů:

5. kombinovaná,
6. propisovací,
7. sborníkově deníková a
8. mechanizovaná.

Velmi stručně k některým z nich. Nejstarší účetní formou je staroitalská, kterou použil poprvé Luca Pacioli již na konci 15. století **[19]**. Každá hospodářská operace byla zachycena do účetní knihy „memoriál“, a to se všemi podrobnostmi o ní. Z ní byly poté zápisy přeneseny do „deníku“, kdy každá položka obsahovala také uvedení souvztažných účtů. Každý účet byl dvoustranný, pojmenovaný (v českém překladu) „má dáti“ a „dal“, neboť každý účet představoval v podstatě určitou osobu, typicky obchodního partnera. Šlo tedy o účetnictví podvojně. Jednotlivé účty byly uzavírány dle potřeby, nejméně jednou ročně. Účetní forma novoitalská (Itálie, konec 17. století) pak pracovala s dvěma deníky, pokladním a úvěrním. Odtud byly převáděny jednotlivé položky do hlavní knihy a do knih pomocných. Tímto šlo o relativně pracnou a chyby generující formu. Každoročně se sestavovala rozvaha, a to na základě obrátové předvahy. Jde o první formu, kde se prosazuje dělba práce při zápisech chronologických a systematických.

Sborníková (německá) účetní forma (Německo, 18. století) je typická nepřímými převody položek, tedy převody obrátů stejnorodých deníkových položek (týkajících se jedné strany téhož účtu) na účty v hlavní knize. Tyto převody jsou nazývány sborníkování a provádí se v účetní knize „sborník“, kterou lze systematicky zařadit mezi deník a hlavní knihu. Sborníků mohlo být zřízeno i více. Významný posun znamenala tabulková účetní forma, která spojila chronologické zápisy (do řádků tabulky) a systematické zápisy (do sloupců tabulky) do jedné knihy, která tak byla zároveň deníkem i hlavní knihou. Na konci každé tabulky, tedy na konci každé strany byla provedena kontrola správnosti pomocí obrátové předvahy. Šlo o významné

zjednodušení práce účetních a tato forma vedla k významnému snížení chybovosti. Není však vhodná při větším počtu účtů.

Účetní forma kombinovaná v sobě kombinuje provádění účetních zápisů na volných knihách (v analytické evidenci) i na svázaných knihách (pro syntetické účty). Tato forma umožnila další dělbu práce a tedy zjednodušení a snížení pracnosti. V účetní formě propisovací se jedním zápisem provede současně zápis chronologický i systematický. K tomu je samozřejmě nezbytné použití volných listů. Postupem času docházelo k propisování i s využitím speciálních propisovacích strojů. Nevýhodou bývala složitá manipulace jednotlivých listů knih, aby došlo k jejich dokonalému zákrytu. Další kombinace za účelem snížení pracnosti byla realizována sborníkově deníkovou formou, kde docházelo prostřednictvím mj. sborníkových deníků k současnému provádění zápisů syntetických i analytických.

Mechanizovanou účetní formu lze v podstatě považovat za formu dnešní, i když k mechanizaci docházelo ve výrazně menším měřítku než dnes. Používalo se k ní speciálních účtovacích strojů, které kombinovaly psací stroj se strojem počítacím. I využití děrných štítků, ke kterým časem došlo, však znamenalo v dnešním měřítku relativně vysokou pracnost.

Také účetní formy se v průběhu času uplatňovaly v účetních jednotkách veřejného sektoru bez významnějších rozdílů oproti účetním jednotkám podnikatelským. V účetních jednotkách veřejného sektoru v ČR se ještě na počátku 50. let 20. století používalo mj. i účetní techniky ručního propisování, a to v účetní formě sborníkově deníkové, převzaté tehdy ze Sovětského svazu, s využitím volných listů.

Účetní soustava kamerálního účetnictví

Již výše zmíněný Pacioli používal ve svých účtech dvou stran a lze tedy hovořit v jeho případě o účetnictví podvojném, neboli o účetní soustavě podvojně. V průběhu staletí se však vyvinuly i jiné účetní soustavy používané zejména v některých zemích, zejména těch, kde původně vznikly. Zabývat se jimi všemi podrobněji by bylo nad rámec této práce. Nicméně ještě v polovině 20. století účtovaly účetní jednotky veřejného sektoru v ČR v soustavě kamerálního účetnictví, tedy soustavě, která nepoužívá podvojných zápisů (i když by to do určité míry technicky proveditelné bylo), a proto je níže tato soustava charakterizována podrobněji.

Kamerální účetnictví vzniklo v německy mluvících zemích v 18. století coby součást vědy kamerální, tedy nauky o finanční a hospodářské správě komorních a státních

statků. Zásadní je právě orientace na správu těchto statků než přímo na statky samotné, ale také na rovnováhu mezi přijímáním peněz a jejich vydáváním. Obvykle bývá autorství kamerálního účetnictví připisováno Mathiasi Puechbergovi, řediteli císařské dvorní účetní správy císařovny Marie Terezie [7]. Profesor J. Pazourek formuluje základní pravidlo kameralistiky tak, že „všechny případy jsou za hotové, všechny pokladní výdaje jsou ztrátami, všechny pokladní příjmy těžbami“² [20, strana 146]. Pazourek také poznamenává [ibid., strana 121], že při dokonalém hospodaření by organizace na konci období neměla mít žádné peněžní prostředky, neboť tyto považuje za pouhý prostředek směny spíše než za majetek. Všechny transakce by byly zachyceny zároveň jako příjem i výnos, respektive zároveň jako výdaj a náklad, bylo by pak v takové teoretické situaci dosahováno výhradně nulových výsledků hospodaření. Tento příklad uvádí jako jakési myšlenkové podhoubí kamerálního účetnictví, tj. vše se děje za hotové, přičemž pokladního účtu (v hlavní knize) není potřeba, neboť se veškeré transakce projevují na změně stavu některého z ostatních účtů. O to důležitější jsou však zápisy v deníku, které naopak pokladní transakce obsahovat musí. Ke každé takové transakci je v deníku v příslušném sloupci přiřazena informace o druhu takové peněžní transakce, která je právě předmětem převodu do hlavní knihy. Právě tato informace v deníku je klíčová, spíše než informace o tom, že se jedná o změnu stavu peněžních prostředků, neboť o tu se jedná vždy a je samozřejmá. Jedná se tedy o ryzí účetnictví na peněžní bázi. Původně abstrahovalo kamerální účetnictví i od úvěrových transakcí či převodů mezi jednotlivými pokladnami, avšak vzhledem k naléhavé potřebě i tyto v účetnictví zachycovat, bylo kamerální účetnictví přizpůsobeno a upraveno. Dokonce ani poskytnuté či přijaté zálohy nejsou v kamerálním účetnictví zobrazovány ve svém ekonomickém smyslu, ale jsou spíše považovány za neprovedené příjmy a neprovedené výdaje než za aktiva či pasiva.

Z orientace na rovnováhu mezi příjmy a výdaji i z výše citovaného základního pravidla kameralistiky již je patrná blízkost soustavy kamerální k veřejnému sektoru. Jedním z pravidel řádné správy dle vědy kamerální je nemožnost vydání peněžních prostředků, dokud nejsou uskutečněny příslušné příjmy v odpovídající výši. Pevným základem je zde proto schválený rozpočet. Od účetnictví se pak očekává informace o tom, jaká část naplánovaných příjmů již byla skutečně přijata (inkasována) a jaká část naplánovaných výdajů již byla uskutečněna (vydána), a to na úrovni jednotlivých účtů. Neboť správné hospodaření má vést k naplnění tohoto rozpočtu na obou jeho stranách. Za jakýsi předpis na úrovni každého účtu je zde považován právě schválený rozpočet na příslušné položce, na jednotlivých účtech je pak sledováno naplňování této položky

² Pojem „těžba“ lze do dnešní češtiny přeložit jako „výnos“.

v průběhu období. V kamerálním účetnictví je také sestavován závěrečný účet, který na své levé straně uvádí všechny příjmy a na pravé všechny výdaje za účetní období uskutečněné. Při optimálně sestaveném rozpočtu by mu teoreticky měl závěrečný účet přesně odpovídat. Prakticky toho však dosahováno není, rozdíly se odděleně vykazují a zdůvodňují. Tyto odchylky nejsou považovány za pohledávky či závazky, ale spíše jsou interpretačně v kamerálním účetnictví přirovnatelné k zisku či ztrátě.

Jak bylo řečeno na počátku této kapitoly, nejedná se v případě kamerálního účetnictví o účetnictví podvojně. Přesto je za určitých okolností možné do podvojného účetnictví zavést základní aspekty účetnictví kamerálního s orientací na rozpočet a jeho průběžné plnění v průběhu účetního období, například využitím strany MÁ DÁTI výnosových a strany DAL nákladových účtů k jakémusi předpisu výnosu či nákladu, se souvztažným zápisem na příslušnou rozpočtovou (pokladní) položku (účet). Tato kombinace se stala jakousi nezbytností v souladu se zvyšující se poptávkou po informacích o nedoplatcích, poskytnutých či přijatých úvěrech či pohybu majetku jako takovém, avšak znamenala vyšší míru pracnosti a složitosti při provádění účetních zápisů (přibližně první polovina 20. století). Přesto k tomu i v českém prostředí docházelo zejména v podnicích, které byly v částečném či úplném vlastnictví státu (státní dráhy). Důvodem zde byla zřejmě snaha o zajištění srovnatelné účetní techniky i v soukromém sektoru a získání informací srozumitelných systému kamerálního účetnictví používanému v sektoru veřejném. I u těchto podniků však velmi brzy převládlo účetnictví ryze podvojně. Na území bývalého Rakouska-Uherska se přesto vyskytly i další snahy o propojení těchto dvou soustav s cílem využití výhod jimi nabízených, zejména tzv. konstantním účetnictvím (Konstantbuchhaltung), vytvořeným F. Hüglim, i jejich využití bylo spíše krátkodobé. V meziválečném období Československa bylo principů rozvinutých F. Hüglim a jeho následovníky používáno velmi intenzivně, a to i pro podniky [8, strana 51 – 52]. Přesto kamerální účetnictví bylo v českém prostředí používáno ve veřejném sektoru až do 50. let 20. století, kdy i zde bylo nahrazeno účetnictvím v soustavě podvojně.

Účetní soustava podvojně účetní evidence o plnění státního rozpočtu

Zhruba od roku 1954 se na území Československa začala ve veřejném sektoru používat „účetní evidence“ v soustavě podvojného účetnictví za účelem sledování pokladního plnění ústředního, tedy státního rozpočtu. Doslova lze tento systém charakterizovat jako *„účetní evidenci, která v podstatě zachycuje v souhrnných údajích stavy a pohyby peněžních prostředků na bankovních účtech, na nichž probíhá plnění rozpočtu u různých orgánů“* [9]. Tato účetní evidence měla dvě základní úrovně: centrální úroveň

(Ministerstvo financí a Státní banka československá) a úroveň rozpočtových organizací. Každá úroveň měla stanovenou závaznou směrnou účtovou osnovu.

Typické pro centrální úroveň bylo použití příjmových rozpočtových účtů a výdajových rozpočtových účtů. Na straně DAL příjmových rozpočtových účtů bylo účtováno o inkasovaných rozpočtových příjmech (například z titulu daní ze mzdy, odvodů ze zisku obchodních společností či nemocenského pojištění) kumulativním způsobem od počátku účetního období, kdy počáteční zůstatek byl nulový, přičemž na straně MÁ DÁTI pouze o vratkách inkasovaných rozpočtových příjmů. Vždy se souvztažným zápisem na opačné straně účtu peněžních prostředků ve Státní bance československé. Na výdajových rozpočtových účtech bylo účtováno postupem přesně zrcadlově obráceným, a to o čerpání prostředků státního rozpočtu. Tyto účty byly proto také nazývány účty čerpacími. Hovořilo se tedy o příjmové a výdajové větvi této účetní soustavy. V tomto systému lze nalézt jistou podobnost s účetním zachycením příjmů a výdajů státního rozpočtu v případě organizačních složek státu v dnešní době, tedy po realizaci účetní reformy veřejných financí. I zde je používáno příjmových a výdajových účtů rozpočtového hospodaření s kumulativním způsobem účtování s nulovým počátečním zůstatkem na počátku každého účetního období. Tento systém lze tedy označit téměř za ryzí účetnictví na peněžní bázi. Jeho základním úkolem bylo zjištění výsledku plnění ústředního rozpočtu za uplynulé účetní období **[ibid.]** porovnáním rozpočtových výdajů a rozpočtových příjmů na účtu výsledku plnění rozpočtu. Tento byl zároveň coby pasivum zobrazen v rozvaze sestavené ke konci účetního období a bilančně vyvažoval konečný zůstatek peněžních prostředků ve Státní bance československé zobrazený jako aktivum v této rozvaze.

V případě rozpočtových organizací se hovořilo o tzv. správcích rozpočtových úvěrů, a to na celkem třech stupních od ústředního po místní. Smyslem účetní evidence zde bylo zachovat spotřebu části národního důchodu na plnění společenských funkcí rozpočtových organizací. Tyto funkce byly financovány výhradně ze státního rozpočtu a účetně byly zachycovány jako náklady na činnost rozpočtové organizace. Od účetní evidence se tedy očekávalo poskytnutí podkladů „*pro hodnocení, zda rozpočtové organizace při své činnosti používají správné ekonomické cesty*“ **[ibid., strana 47]**. Nelze však zde již hovořit o účetnictví na peněžní bázi, neboť použití peněžních prostředků na pořízení aktiva nebylo považováno za konečné použití hospodářských prostředků, nýbrž pouze za změnu v jejich složení. Nenávratné použití hospodářských prostředků pak byla až spotřeba takového aktiva v rámci činnosti rozpočtových organizací. Na důsledné rozlišování výdajů od nákladů byl skutečně kladen velký důraz,

včetně interpretačního. Nezbytné bylo také účtování na podrozvaze. Lze již hovořit o účetnictví jakožto o nástroji, který sleduje koloběh hospodářských prostředků v účetních jednotkách na úrovni podrobnosti nezbytné pro její řízení [10].

Přesto však tento systém účetní evidence také zachovával postupy typické pro účetnictví na bázi peněžní, jako je například nastavení limitu výdajů dle schváleného rozpočtu. Lze zde proto hovořit o účetnictví na smíšené peněžně akruální bázi.

Úpravy systému účetní evidence ve veřejném sektoru v Československu v 60. letech 20. století (tzv. „Zdokonalená soustava řízení“ prof. Bohuslava Partyka) vedly téměř ke sjednocení pravidel pro obě výše popsané úrovně, tedy centrální úroveň a úroveň rozpočtových organizací, ale do značné míry také účetnictví podniků. V praxi to znamenalo nemalé problémy, včetně interpretačních, a tak v letech 1976 a 1977 byl opět vytvořen nový systém účetnictví a účetního výkaznictví, který zohledňoval specifika jednotlivých právních forem účetních jednotek veřejného sektoru, včetně decentralizované úrovně místní samosprávy [18]. I v případě tohoto systému lze hovořit o účetnictví na bázi peněžně akruální, kdy bylo předmětem účetnictví také sledování nastavení limitů pro čerpání rozpočtových prostředků, na druhé straně však také zachycení nákladů vyplývajících ze spotřeby zdrojů. S určitými menšími obměnami tento systém úspěšně fungoval u účetních jednotek veřejného sektoru až do počátku 21. století, kdy však zcela přestal vyhovovat moderním informačním potřebám uživatelů informací z účetnictví a byl důvodem pro realizaci účetní reformy veřejných financí, které se podrobně věnuje zbytek této práce.

3.1.4.2 Výchozí podmínky a základní koncepce účetní reformy

V květnu 2007 schválila vláda České republiky usnesení [110], které stanovilo základní cíl účetní reformy veřejných financí [112]:

„Cílem vytvoření účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.“

Tímto usnesením byl také stanoven termín 1. ledna 2010. Provedením tohoto úkolu bylo pověřeno Ministerstvo financí.

Jestliže se výše hovoří o „vytvoření podmínek“, lze z toho usoudit, že v době schválení tohoto usnesení popsané podmínky spíše neexistovaly. Za účelem dosažení efektivnějšího finančního řízení ve veřejném sektoru a také postupného zefektivnění veřejných výdajů bylo nezbytné dosáhnout zvýšení věrohodnosti účetního výkaznictví

dotčených subjektů (viz dále) včetně řádné a systematické kontroly či auditu. Jedná se o cíle v podnikatelském prostředí zcela běžné a prakticky aplikované, avšak ve veřejném sektoru v České republice pouze stěží naplnitelné. Je ale logické, že jestliže podnikatelský subjekt potřebuje pro své rozhodování spolehlivé informace pocházející z informačního systému účetnictví (potažmo účetních výkazů), je jasné, že stát a jeho příslušné orgány potřebují tyto informace taktéž [52]. Je však jasné, že tyto cíle není možné naplnit v krátkodobém horizontu a že konkrétní provedení účetní reformy bude záležitostí několika let. Bylo proto nepochybné, že realizace tak rozsáhlého projektu bude muset být provedena ve vzájemné součinnosti všech dotčených subjektů v rámci veřejného sektoru [112].

V definici cíle účetní reformy se také hovoří o finanční situaci státu, tedy má se na mysli vytvoření systému poskytujícího relevantní informace na konsolidované úrovni, včetně nejvyšší konsolidované úrovně – České republiky jako celku. Vzhledem k obecným principům konsolidace a zejména vzhledem ke stavu účetního výkaznictví příslušných účetních jednotek v roce schválení výše uvedeného usnesení vlády však bylo od počátku jasné, že těžištěm účetní reformy musí být individuální účetní závěrka. Citované usnesení vlády nehovoří o žádných konkrétních uživatelských informacích z účetních závěrek a lze se proto domnívat, že ani vláda svým usnesením sebe sama nepasovala do role nejdůležitějšího, natož jediného takového uživatele. I v tomto případě pak platí obecné vymezení uživatelů informací z účetních závěrek subjektů veřejného sektoru, včetně obcí, které je obsaženo v druhé části této práce. Těmto skutečnostem nakonec odpovídá i aktuální situace, kdy je v roce 2013 účetní reforma veřejných financí již ve svém závěru a teprve nyní se dokončují konkrétní pravidla provedení konsolidace individuálních účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru za účelem sestavení konsolidovaných účetních závěrek za dílčí konsolidační celky státu i za samotnou Českou republiku. A to všechno v souladu s posledním usnesením vlády k této problematice [109], které stanovilo provedení této konsolidace v roce 2015, a to za rok 2014, tedy nad individuálními účetními závěrkami sestavenými k 31. 12. 2014.

Přípravu a realizaci celé účetní reformy lze rozdělit do několika fází, které na sebe přímo či nepřímo navazovaly, a to zhruba tímto způsobem [50]:

1. analýza a vyhodnocení aktuální situace,
2. získání zkušeností a znalostí o systémech účetního výkaznictví v zahraničí,
3. posoudit vhodnost a možnost implementace standardů IPSAS,
4. posouzení potřeb a možností samotných dotčených účetních jednotek,

5. vyhodnocení přiměřenosti, soudržnosti a proveditelnosti závěrů vyplývajících z kroků 1. až 4.,
6. vytvoření koncepčního rámce účetnictví státu a
7. vytvoření příslušné odpovídající legislativy.

Dále jsou stručně popsány jednotlivé fáze.

1. Analýza a vyhodnocení aktuální situace

V obecné rovině je situace v době vzniku účetní reformy popsána na začátku této kapitoly. V konkrétní rovině účetního výkaznictví bylo před rokem 2010 skutečností například to, že

- některé skupiny aktiv nebyly účetními výkazy vůbec reportovány (některá infrastrukturní aktiva, strategické rezervy, aktiva historického významu),
- účetní výkazy jednotlivých právních forem účetních jednotek veřejného sektoru byly pouze omezeně porovnatelné či nebyly porovnatelné vůbec,
- struktura některých účetních výkazů byla zmatečná a měla za následek nepřehlednost a nesrozumitelnost reportovaných skutečností,
- některé dlouhodobé pohledávky a dlouhodobé závazky byly vykazovány jako krátkodobé,
- některá aktiva a závazky byly nevhodně oceňovány a
- existovala silná provázanost mezi účetnictvím (účetními postupy) a rozpočtem, avšak nedostatečná systematická provázanost mezi účetními a rozpočtovými výkazy.

Tyto skutečnosti bylo nezbytné změnit a napravit.

2. Získání zkušeností a znalostí o systémech účetního výkaznictví v zahraničí

V době přípravy účetní reformy v České republice probíhaly obdobné projekty v oblasti účetního výkaznictví v několika dalších zemích Evropy. Klíčová byla zejména otázka, zda účetní výkazy mají být sestavovány na bázi akruální, peněžní či na bázi smíšené. K dispozici je i rozdělení některých rozvinutých zemí světa podle tohoto kritéria, které provedl Chan [32]. Rozděluje systémy účetního výkaznictví zejména podle vzájemného vztahu účetnictví a rozpočtu na země z oblasti anglosaské a kontinentálně evropské. Pro anglosaskou oblast je typické, že dochází k určitým vlivům z účetnictví ve směru do rozpočtu a obráceně, avšak výkaznictví obecně probíhá na bázi akruální, tedy aktiva i závazky jsou vykazovány na akruální bázi. V kontinentálně evropské oblasti je dle Chana velmi často účetnictví více či méně podřízeno rozpočtu a klíčové skutečnosti

jsou vykazovány na bázi peněžní. Tedy za primární zdroj ekonomických informací se považuje spíše rozpočet a rozpočtové výkazy. Do této skupiny bylo možné zařadit i Českou republiku.

Zkušenosti s obdobnými reformními snahami z různých rozvinutých zemí Evropy i světa byly různorodé. Ukázalo se však, že nejen v Anglosaských zemích převládá názor [51], že účetní výkazy sestavené na aktuální bázi mohou poskytnout kvalitnější a využitelnější informace pro své uživatele než výkazy sestavené na bázi peněžní. Ukázaly se však zřejmě největší nevýhody aktuálních účetních výkazů. Těmi jsou relativně vysoká pracnost oproti výkazům na bázi peněžní [56] a horší srozumitelnost pro některé skupiny uživatelů [55]. Obě tyto nevýhody se intenzivně projeví i v závěrečné fázi realizace účetní reformy veřejných financí v České republice.

Oproti situaci v době koncepčních příprav účetní reformy veřejných financí vyplývá z mezinárodního srovnání, že v některých rozvinutých zemích světa došlo (zhruba za posledních 5 let) k určitému významnému posunu. Nešlo tedy pouze o ČR, kde obdobné projekty „modernizace účetního výkaznictví veřejného sektoru“ probíhají. Slovy Thomase M. M. Bergera³: *„Účetnictví veřejného sektoru nebylo nikdy tak zajímavé, jako je dnes“* [140]. Dva předchozí odstavce shrnují závěry z mezinárodního porovnání provedeného v době přípravy reformy účetnictví státu. Následující odstavce poskytují aktuální porovnání některých rozvinutých zemí světa z hlediska situace jejich účetního výkaznictví ve veřejném sektoru, zejména uplatnění předpokladu aktuální báze v účetnictví, ale také v rozpočtování, tak, jak vyplývá jednak z průzkumu OECD provedeného začátkem roku 2013 [96] a z průzkumu společnosti Ernst&Young provedeného pro Eurostat v roce 2012 [101]. Nejdůležitější skutečností z těchto průzkumů vyplývající je, že mezi jednotlivými zeměmi, ať už v rámci EU či mimo EU, existují významné rozdíly v uplatnění aktuální báze v účetním výkaznictví i v rozpočetnictví, ba co víc, významné rozdíly existují nezdědka také uvnitř jednotlivých zemí. Jde o rozdíl v aplikaci aktuální či peněžní báze na centrální úrovni (centrální vláda) a na úrovni místních samospráv, například v Rakousku či Německu. Mezinárodní porovnatelnost je tedy značně komplikovaná, často zcela nemožná.

³ Thomas Müller-Marqués Berger je certifikovaným účetním a certifikovaným daňovým poradcem v Německu a členem IPSASB.

• Austrálie V účetnictví veřejného sektoru je používáno plně akruálních australských ekvivalentů standardů IFRS. Každoročně jsou sestavovány konsolidované účetní výkazy za celou zemi i za dílčí celky odpovídající jednotlivým svazovým státům i místním samosprávám, které zahrnují všechny ovládané jednotky. V rozvahách jsou vykazovány také závazky vyplývající z penzí zaměstnanců a jejich požitků. Rozpočtové výkazy jsou také sestavovány jako plně akruální.
• Belgie Na úrovni centrální vlády je používáno akruální báze s určitými výjimkami pro některé transakce. Také fiskální příjmy jsou vykazovány na bázi peněžní. Rozpočtové výkazy jsou sestavovány na bázi peněžní, ale doplňovány o informace o pohledávkách a závazcích. Konsolidované účetní výkazy budou sestaveny nejdříve za fiskální rok 2015.
• Brazílie Místní samospráva i centrální vláda prozatím akruální bázi nepoužívá pro sestavování účetních závěrek, avšak podle současného plánu by k tomu mělo dojít nejpozději do konce roku 2014. Jednou ročně předávají místní samosprávy centrální vládě do systému shromažďujícího účetní data své účetní výkazy, nad nimiž centrální vláda provádí konsolidační úpravy a zveřejňuje konsolidované výkazy za stát. Závazky z penzí zaměstnanců veřejného sektoru budou poprvé vykazány v následujícím roce. Akruální báze v rozpočetnictví není používána.
• Čína Do letošního roku bylo při sestavování účetních výkazů ve veřejném sektoru používáno výhradně peněžní báze, avšak v tomto roce jsou provedeny první úpravy ve směru k bázi akruální (odpisování dlouhodobých aktiv). V rozpočetnictví je používáno výhradně peněžní báze.
• Estonsko Od roku 2005 používá pro účetní výkazy výhradně akruální bázi. Zákon o

účetnictví byl harmonizován s IFRS i s IPSAS. Konsolidované účetní výkazy jsou sestavovány na roční bázi. Od loňského roku některé vládní agentury používají akruální bázi také v rozpočtnictví, od roku 2016 bude na akruální bázi sestaven i státní rozpočet.
• Francie Účetní výkazy centrální vlády jsou sestavovány na akruální bázi za pravidel velmi podobných podnikatelskému sektoru. Vykazována jsou také aktiva kulturního dědictví, která jsou pro tyto účely oceněna symbolicky ve výši 1 Euro. Závazky z penzí státních zaměstnanců nejsou vykazovány. Rozpočtové výkazy jsou sestavovány na peněžní bázi.
• Island Pro účetní závěrku i rozpočtové výkazy je používáno modifikované akruální báze (aktiva nejsou odpisována). Závazky z penzí v nich obsaženy nejsou.
• Itálie Jak centrální vláda, tak místní samosprávy aplikují smíšenou peněžně akruální bázi pro sestavování účetních závěrek s tím, že těžiště je spíše v bázi peněžní. Informace vyplývající z použití akruální báze jsou považovány spíše za doplňkové, například odpisování dlouhodobých aktiv se provádí pouze v ojedinělých případech. Na úrovni místních samospráv převažuje peněžní báze nad akruální více než v sektoru centrální vlády.
• Kanada Pro účetní výkazy za centrální vládu je použito výhradně akruální báze. Jsou sestavovány konsolidované účetní výkazy, které obsahují i závazky z penzí zaměstnanců. Akruální báze je používána také pro sestavování rozpočtových výkazů, pouze některé vládní agentury stále používají peněžní bázi.
• Korea Akruální báze je aplikována na úrovni centrální vlády i pro sestavování konsolidovaných účetních výkazů. Vykazovány jsou také závazky z penzí

zaměstnanců a vojáků. Pro rozpočtové výkazy je použita peněžní báze.
• Litva Od roku 2005 byla postupně nahrazena peněžní či modifikovaná báze akruální bází, přičemž standardy IPSAS byly použity jako inspirace. Konsolidované účetní výkazy za stát budou poprvé zveřejněny v roce 2012. Rozpočtové výkazy jsou však stále sestavovány na bázi peněžní.
• Lotyšsko Až na výjimky (některé daně a transfery) je pro účetní závěrku centrální vlády i místních samospráv použito akruální báze. Závazky z penzí vykazovány nejsou, jejich aktuálně splatná výše je pouze zmíněna v příloze účetní závěrky. Rozpočtové výkazy jsou sestavovány na peněžní bázi.
• Maďarsko Pro účetní závěrku centrální vlády je použito modifikované peněžní báze, konsolidované výkazy nejsou sestavovány. Závazky ze zaměstnaneckých penzí nejsou vykazovány. Rozpočtové výkazy jsou sestavovány výhradně s použitím peněžní báze.
• Německo Centrální vláda i místní samosprávy mohou dle zákona samy zvolit, jestli budou pro sestavování účetních závěrek používat akruální či peněžní bázi, případně kombinaci obojího. Na úrovni centrální vlády, stejně jako u většiny spolkových zemí je zvolena báze peněžní. Pouze čtyři spolkové země začínají přecházet na akruální bázi, případně toto plánují. Rozpočtové výkazy jsou sestavovány na bázi peněžní.
• Norsko V případě účetní závěrky centrální vlády je aplikována peněžní báze. Jednotlivým vládním agenturám a ministerstvům je však dovoleno paralelně

aplikovat také aktuální bázi a některé z nich tak také dělají. Údajně je to většinou z důvodu doplnění informace pro účely efektivnějšího řízení, tedy pro potřeby interních uživatelů [142]. Závazky z penzí nejsou v účetní závěrce vykazovány. Také pro rozpočtové výkazy je použito výhradně peněžní báze.
• Nový Zéland Na všech úrovních veřejného sektoru, včetně konsolidovaných účetních výkazů, jsou aplikovány standardy IFRS s minimálními úpravami v případě transakcí specifických pro veřejný sektor. Jsou vykazovány také závazky ze zaměstnaneckých penzí, jejich změna stavu je zachycena výsledkově.
• Polsko Všechny účetní jednotky, tedy sektoru podnikatelského i sektoru veřejného, aplikují aktuální bázi pro účetní závěrky. Mezi těmito dvěma skupinami účetních jednotek nejsou uplatňovány žádné výjimky v případě oceňování nebo odpisování dlouhodobých aktiv. Centrální vláda nevykazuje závazky z penzí. Rozpočtové výkazy jsou sestavovány výhradně na peněžní bázi.
• Portugalsko Ačkoliv o aplikaci aktuální báze pro účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru bylo rozhodnuto již v 90. letech, prakticky byla aplikována pouze sporadicky. V roce 2013 však byly učiněny další kroky k rozšíření aplikace aktuální báze. Závazky z penzí vykazovány v účetních závěrkách nejsou. Rozpočtové výkazy jsou sestavovány výhradně na peněžní bázi.
• Rakousko Centrální vláda používá jak pro účetní výkaznictví, tak pro sestavení rozpočtových výkazů výhradně aktuální bázi. V rámci dlouhodobých aktiv jsou vykazovány také aktiva kulturního dědictví. V rozvaze jsou jako závazek vykazovány mj. závazky vyplývající z dopadů znečištění životního prostředí a vod a z věrovnostních odměn. Závazky z penzí jsou vykazovány pouze v příloze, a to jako dlouhodobé závazky s výhledem na následujících 30 let.

- Slovensko

Základní principy standardů IPSAS jsou aplikovány pro veřejný sektor od roku 2008 (národní účetní standardy jsou na bázi IPSAS, nejde o úplnou implementaci). Vykazována je pouze splatná část závazků z penzí, nikoliv částka celého závazku. Rozpočtové výkazy jsou sestavovány na bázi peněžní, avšak doplňovány o některé doplňkové informace, zejména podmíněné závazky.

- Švédsko

Účetní závěrky centrální vlády jsou plně akruální. Národní standardy jsou velmi blízké standardům IPSAS, avšak obsahují některé významnější odchylky. Důraz je kladen zejména na podmíněné závazky. V rozpočtových výkazech je použito i akruální i peněžní báze.

- Švýcarsko

Centrální vláda aplikuje pro sestavování účetních závěrek standardy IPSAS, včetně sestavování konsolidovaných účetních výkazů. Akruální báze je použita také pro sestavování rozpočtových výkazů. Některé místní samosprávy (kantony) taktéž aplikují IPSAS, na této úrovni se však nejedná o povinnost, pouze o doporučení ze strany centrální vlády.

- USA

Účetní závěrka centrální vlády je sestavována na modifikované peněžně akruální bázi, avšak závazky z penzí a benefitů zaměstnanců a veteránů jsou vykazovány v účetní závěrce. Rozpočtové výkazy na centrální úrovni jsou spíše peněžního než akruálního charakteru, avšak doplňované o množství informací akruálního charakteru. Také účetní závěrky místních samospráv jsou na bázi smíšené, převažuje však aplikace akruální báze. I zde jsou závazky z penzí vykazovány. Rozpočtové výkazy jsou sestavovány na základě velmi podobných pravidel jako na centrální úrovni.

- Velká Británie

Centrální vláda aplikuje pro účetní závěrky i pro rozpočtové výkazy veřejného sektoru aktuální princip, konkrétně standardy IFRS adoptované pro EU. Totéž platí i pro konsolidované účetní výkazy a vykazování závazků z penzí a zaměstnaneckých benefitů.

Tabulky níže pak představují přehledné porovnání výše popsaných skutečností s rozdělením na účetní závěrky a rozpočtové výkazy.

Tabulka 4 – Srovnání použití akruální a peněžní báze při sestavování účetních závěrek v některých rozvinutých zemích světa v roce 2013

Země	Plně akruální	Akruální s výjimkami	Peněžní, přechod na akruální	Plně peněžní
Austrálie	X			
Belgie			X	
Brazílie			X	
Česká republika		X		
Čína			X	
Estonsko	X			
Francie		X		
Island		X		
Itálie				X
Kanada	X			
Korea	X			
Litva	X			
Lotyšsko	X			
Maďarsko			X	
Německo				X
Norsko				X
Nový Zéland	X			
Polsko		X		
Portugalsko			X	
Rakousko		X		
Slovensko		X		
Švédsko	X			
Švýcarsko		X		
USA	X			
Velká Británie	X			

Zdroj: [96] [101], úpravy autora

Tabulka 5 – Srovnání použití aktuální a peněžní báze při sestavování rozpočtových výkazů v některých rozvinutých zemích světa

Země	Plně aktuální	Aktuální s výjimkami	Peněžní s výjimkami	Plně peněžní
Austrálie	X			
Belgie			X	
Brazílie				X
Česká republika				X
Čína				X
Estonsko			X	
Francie				X
Island		X		
Itálie			X	
Kanada		X		
Korea				X
Litva				X
Lotyšsko				X
Maďarsko				X
Německo				X
Norsko			X	
Nový Zéland	X			
Polsko				X
Portugalsko			X	
Rakousko		X		
Slovensko				X
Švédsko			X	
Švýcarsko		X		
USA			X	
Velká Británie	X			

Zdroj: [ibid.]

Z mezinárodního porovnání provedeného v době přípravy účetní reformy veřejných financí i ze srovnání zcela aktuálního vyplývá, že účetní reforma veřejných financí realizovaná v ČR v posledních letech zcela zapadá do aktuálního mezinárodního trendu modernizace účetního výkaznictví, případně rozpočetnictví. Současná snaha o získání a poskytnutí zevrubných, spolehlivých, včasných a úplných informací o finanční situaci a

výkonnosti účetních jednotek veřejného sektoru je patrná v podstatě napříč rozvinutým světem.

3. Posouzení vhodnosti a možnosti implementace standardů IPSAS

Věcné charakteristice Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor IPSAS se věnuje jedna z předchozích kapitol této práce. V době příprav účetní reformy veřejných financí byly standardy IPSAS v praxi používány mezinárodními institucemi, jako jsou například Evropská unie, Organizace spojených národů, Severoatlantická aliance a některé další, avšak nebyly používány v žádné zemi Evropy. V této době byl pouze dokončován projekt implementace standardů IPSAS do účetnictví centrální vlády ve Švýcarsku [107]. Ani na úrovni Evropské unie nebyla intenzivněji zvažována povinná implementace standardů IPSAS do právních řádů členských států. Za podmínek panujících v dnešní Evropské unii, kdy se tato stává věřitelem poslední instance v případě členských států, jako jsou Řecko, Portugalsko či Španělsko, je však povinné používání standardů IPSAS ve všech členských státech zvažováno daleko intenzivněji. Přesto k němu ke dnešnímu dni nedošlo, ani o této skutečnosti nebylo závazně rozhodnuto.

Vzhledem k dosavadnímu nastavení systému účetního výkaznictví (před rokem 2009, viz 1. fáze) se implementace standardů IPSAS do účetní legislativy účetních jednotek veřejného sektoru v ČR ukázala jako příliš komplikovaná a pracná. Bylo vysoce nepravděpodobné, že i při bezproblémové implementaci anglosaského systému pravidel na bázi „best practice“ do českého právního řádu na bázi kontinentálního evropského systému psaného práva by samotní účetní pracovníci nová pravidla dokázali plošně a efektivně naplňovat. Aplikace standardů IPSAS jako celku byla tedy zamítnuta. Některých postupů a metod v těchto standardech obsažených však využito bylo a byly do účetní legislativy účetních jednotek veřejného sektoru v České republice implementovány, neboť jejich přínos se ukázal jako natolik vysoký, že převážil i náročnost a pracnost potřebných kroků a postupů v praxi samotných účetních jednotek. Podrobněji se tomu věnuje následující kapitola této práce.

4. Posouzení potřeb a možností samotných dotčených účetních jednotek

Účetní jednotky veřejného sektoru kontrolují či přímo vlastní některá specifická aktiva, kdy přinejmenším některá z nich je vzhledem k jejich vlastnostem a charakteru vhodné v účetnictví těchto účetních jednotek vykazovat odděleně či případně také odlišným

způsobem oceňovat. Je to zejména proto, že tato aktiva představují pro tyto účetní jednotky specifický využitelný potenciál.

Skupinou aktiv s výše popsanými charakteristikami jsou zejména aktiva kulturního dědictví (heritage assets), tedy aktiva se specifickými historickými, kulturními, technickými, uměleckými či přírodními vlastnostmi, která často významně přispívají k všeobecné vzdělanosti či zvyšují kulturní vědomí konkrétního národa či konkrétní země [64]. Samotná identifikace těchto aktiv není zcela jednoduchá, a i když se zdaří nastavení příslušných kritérií identifikace, je velmi obtížné či v některých případech téměř nemožné jejich ocenění. V České republice byly identifikovány skupiny aktiv kulturního dědictví, u kterých byla shledána nezbytnost zvláštního způsobu jejich zobrazení v účetních výkazech [71, § 25 odst. 1 písm k)]:

- kulturní památky,
- sbírky muzejní povahy,
- předměty kulturní hodnoty a
- církevní stavby,

vždy v případě, pokud není známa jejich pořizovací cena (nebyly dříve pořízeny úplatně). Vzhledem k praktické nemožnosti relevantního ocenění těchto skupin aktiv byla nakonec stanovena povinnost ocenit je symbolickou či fiktivní částkou 1 Kč. K jejich oddělenému vykazování v účetní závěrce však nakonec došlo pouze částečně [89, § 14 odst. 2].

Dalšími aktivy se specifickými vlastnostmi jsou infrastrukturní aktiva. Jedná se zejména o dálnice a silnice, inženýrské sítě, vodovodní a kanalizační sítě apod. V těchto případech je však daleko častější, že jsou pod kontrolou či ve vlastnictví také podnikatelských subjektů. Také jejich ocenění není většinou tak komplikované jako u aktiv kulturního dědictví. Formálně se jedná zejména o stavby. Velmi často lze vzhledem k jejich využitelnosti hovořit i o budoucím ekonomickém prospěchu (mýtné na dálnicích či silnicích, poplatky za dodání pitné vody či odvedení vody odpadní, atd.) pro účetní jednotku, která je užívá, i když nezřídka se jedná o sféru s legislativně regulovanými cenami za služby těmito aktivy poskytované. V České republice nakonec nebylo přistoupeno k jejich oddělenému vykazování v rozvaze účetních jednotek veřejného sektoru, nýbrž pouze v příloze účetní závěrky coby doplňkové informace k příslušným položkám rozvahy [89, příloha č. 5, část G. a H.].

Lze identifikovat i další skupiny aktiv typických ve větší či menší míře pro účetní jednotky veřejného sektoru, jako jsou například strategické zásoby ropy a jejích derivátů, zemního plynu, potravinových konzerv či vakcín, držených pro případy

nenadálých katastrof či podobných událostí. V České republice nebyla shledána nezbytnost jejich samostatného odděleného vykazování v rámci účetní závěrky, ani specifického způsobu jejich oceňování.

V této fázi však došlo k zásadnímu rozhodnutí o aplikaci účetní metody odpisování dlouhodobého majetku pro všechny právní formy účetních jednotek veřejného sektoru bez rozdílu. I přes značný odpor ze strany samotných dotčených účetních jednotek, kdy bylo argumentováno zbytečností či přímo nesmyslností této účetní metody v případě subjektů veřejného sektoru, došlo k plošné aplikaci této účetní metody na konci roku 2011, respektive v případě příspěvkových organizací v průběhu roku 2012 a roku letošního. Podrobněji se problematice odpisování dlouhodobého majetku věnuje tato práce v některé z dalších kapitol.

5. Vyhodnocení přiměřenosti, soudržnosti a proveditelnosti závěrů vyplývajících z kroků předchozích

Veškeré poznatky z předchozích fází přípravy účetní reformy veřejných financí byly dohromady vyhodnoceny, a to z hlediska proveditelnosti, aplikovatelnosti a vzájemné soudržnosti, ve srovnání s vyvolanými náklady. Přes značnou náročnost i nákladnost jednotlivých kroků byla shledána jejich nevyhnutelnost, mělo-li dojít k naplnění základního cíle účetní reformy, tedy vytvoření systému poskytujícího správné, úplné a včasné informace o finanční situaci účetních jednotek veřejného sektoru, neboť bylo shledáno, že jejich přínos k naplnění tohoto cíle tyto náklady dlouhodobě převyší. Provedení účetní reformy veřejných financí bylo tedy považováno za dlouhodobě efektivní.

6. Vytvoření koncepčního rámce účetnictví státu

Koncepční rámec účetnictví státu v České republice není možné srovnávat ani považovat za obsahově blízký formulaci základní koncepce standardů IPSAS [61] či IFRS [65]. Spíše než o oficiální dokument se jedná o ze strany Ministerstva financí potažmo vlády veřejně komunikovaná [112] pravidla a podmínky uplatněné při přípravě a realizaci účetní reformy veřejných financí, a to zejména princip vytvoření odpovídajících podmínek (nezbytnost zapojení nejen účetních jednotek centrální vlády, ale také místních vlád, municipalit, vzhledem k charakteru jejich činností a provázanosti zdrojů jejich financování), princip efektivnosti zvolených prostředků [ibid.] (nezbytnost identifikace státu coby konsolidující účetní jednotky sestavující a prezentující konsolidované účetní výkazy za Českou republiku sestavené s využitím

moderních účetních metod a postupů běžných v rozvinutých zemích Evropy a světa), princip věrnosti zobrazované informace (viz následující kapitola) a princip včasnosti (s důrazem na elektronizaci a digitalizaci procesu sběru a vyhodnocování validity příslušných dat). A to vše s účinností od 1. ledna 2010.

7. vytvoření příslušné odpovídající legislativy

Jedná se přirozeně o závěrečný krok v celém procesu účetní reformy veřejných financí. Tato fáze trvá až do současnosti a lze předpokládat její další trvání i v několika následujících letech, a to na základě intenzivní poptávky po podrobnějších pravidlech v oblasti účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru. Na jejím základě jsou či budou ze strany Ministerstva financí zveřejňovány předpisy závazně upravující oblasti, o jejichž závazné úpravě se v prvních fázích přípravy účetní reformy vůbec neuvažovalo, například prováděcí vyhláška o schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek, které se podrobně věnuje jedna z následujících kapitol. Tato poptávka pochází jak ze strany uživatelů informací z účetních závěrek dotčených účetních jednotek, tak od těchto samotných účetních jednotek. Následující kapitola se účetní legislativě dotčených účetních jednotek věnuje podrobně.

3.1.4.3 Úskalí poměření nákladů a přínosů účetní reformy

Bývá obvyklé, že zavádění jakéhokoliv nového systému nejen v oblasti účetnictví generuje nemalé náklady a přináší komplikace. Do jisté míry srovnatelná účetní reforma, která byla v případě účetních jednotek veřejného sektoru (rozpočtových organizací) v Československu spuštěna od 1. ledna 1954, také přinesla významné komplikace, kdy její počáteční fáze trvající cca 3 roky znamenala časté změny **[13, strana 5]** Ani účetní reforma veřejných financí, která reálně započala v roce 2010, nebyla logicky výjimkou vzhledem k požadavkům a ambicím, které měla či se od ní očekávaly. Je samozřejmé, že sama účetní reforma musí splnit zásadu efektivnosti, tedy její přínos by jednoznačně měl převážet nad jejími náklady. Náklady účetní reformy měřitelné či přinejmenším odhadnutelné jsou, jedná se zejména o oblasti

- lidských zdrojů, tedy případný nábor nových pracovníků a zejména náklady na proškolení stávajících,
- informačních technologií, tedy pořízení nových účetních, resp. ekonomických softwarů, včetně zajištění jejich aktualizace,
- procesů uvnitř účetních jednotek zejména za účelem zajištění informací potřebných a nezbytných pro naplnění požadavků kladených novou účetní legislativou na účetní jednotky a další případné oblasti.

Nebývalo úplnou výjimkou, že účetní pracovníci a pracovnice raději zcela opustili oblast účetnictví veřejného sektoru, než by museli vstřebat velké množství nových pravidel účetní reformou přinesených [24]. V průběhu realizace účetní reformy bylo však možné narazit také na jakési vedlejší efekty nových povinností účetních jednotek. Jako příklad lze uvést aplikaci Českého účetního standardu č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, který od všech vybraných účetních jednotek požadoval kromě jiného také kategorizaci každé položky dlouhodobého majetku podle rozsáhlého číselníku v příloze tohoto standardu. Velmi časté bylo provedení mimořádných inventur dlouhodobého majetku ve vybraných účetních jednotkách za tímto účelem, a to zhruba v období podzimu roku 2011. Oproti standardním inventurám v rámci periodické inventarizace byla tato mimořádná často zřejmě důkladnější a preciznější, neboť nebylo výjimkou „nalezení“ dlouhodobého majetku, o kterém vybraná účetní jednotka nikdy předtím neúčtovala. Příkladem může být několik případů „nově zjištěných“ drobných sakrálních staveb na katastrech některých obcí. Povinná aplikace výše uvedeného standardu tedy často měla za následek zpřesnění a zkvalitnění majetkové evidence ve vybraných účetních jednotkách. Lze tedy hovořit o jakémisi pozitivním vedlejším efektu nové účetní legislativy.

Přínosy účetní reformy je velmi obtížné odhadnout, natož přesněji měřit, neboť se jednak jedná o přínosy kvalitativní spíše než kvantitativní, a tyto přínosy jsou charakteru dlouhodobého spíše než krátkodobého. V současnosti je již zřejmě možné provést přinejmenším odhad nákladů účetní reformy, avšak na vyčíslení jejích přínosů je ještě brzy. Otázkou samozřejmě zůstává metoda, kterou by to bylo možné provést.

Hypoteticky by bylo možné kvantifikovat přínosy účetní reformy, tedy přínosy včasné, úplné a správné informace o finanční situaci a finanční výkonnosti účetních jednotek veřejného sektoru, se zaměřením na účetní jednotky „ústřední vlády“ (státní správy), prostřednictvím snížení nákladů na financování a obsluhu státního dluhu. Lze předpokládat, že na globalizovaných finančních trzích se investoři a potenciální investoři, kteří většinou prostřednictvím nákupu státních dluhopisů financují schodky státního rozpočtu, rozhodují o rizikovosti své (potenciální) investice s využitím ratingu poskytovaného nezávislou organizací – ratingovou agenturou. Pokud by tato agentura shledala vyšší kvalitu dostupných informací o finanční situaci státu, mohlo by to snížit rizikovost potenciální investice a tedy přispět ke zlepšení ratingového hodnocení tohoto státu. Tím by i riziková přírážka investorů mohla být nižší a úroková sazba státem emitovaných dluhopisů také. Při současném objemu dluhopisů emitovaných Českou republikou by i minimální snížení úrokových sazeb znamenalo významnou

úsporu nákladů na obsluhu státního dluhu, které jsou, jak demonstruje Tabulka 6 dlouhodobě v řádech několika desítek mld. Kč ročně.

Tabulka 6 – Čisté výdaje na obsluhu st. dluhu v letech 2007 až 2012 [mld. Kč]

2007	2008	2009	2010	2011	2012
79,7	37,7	44,5	35,8	45,1	41,4

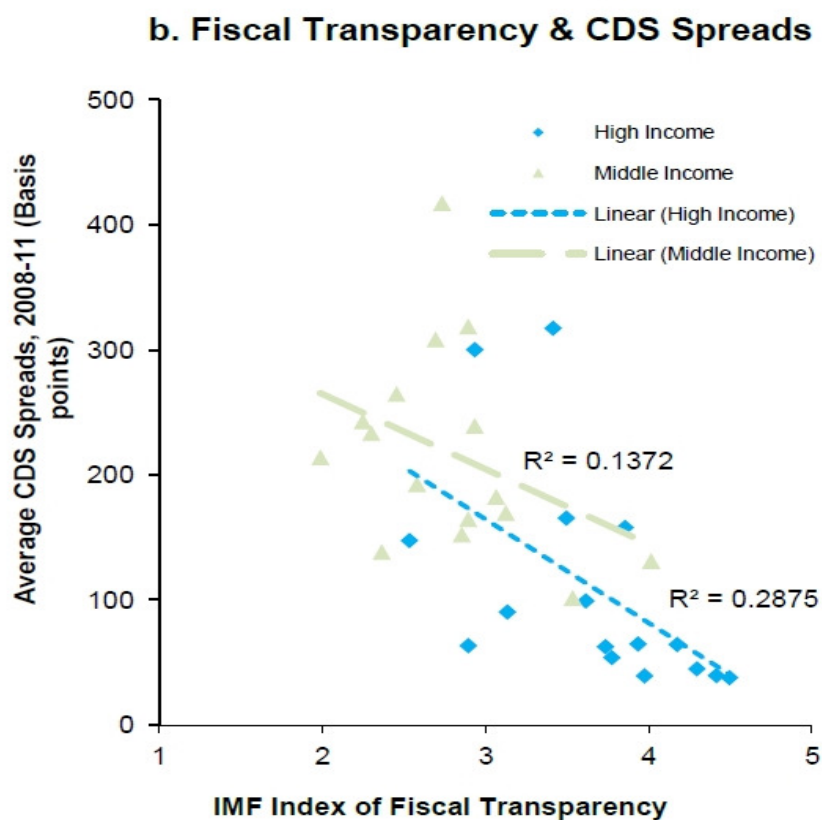
Zdroj: [122]

Přestože zprávy a komentáře jednotlivých ratingových agentur při příležitosti zveřejnění aktuálního ratingu České republiky často zmiňují konkrétní faktory, které měly vliv na jeho aktuální výši, není možné objektivně kvantifikovat vliv každého jednotlivého pozitivního či negativního faktoru. Respektive lze očekávat, že v rámci hodnocení ratingů mají jednotlivé ratingové agentury svoji vlastní metodiku, která by takové vyčíslení umožnila, ta však je předmětem know-how a není zveřejňována. Vyskytují se pak pouze četné interpretace, které mohou být v některých případech účelové a využívané v rámci politického boje. Lze tedy shrnout, že více či méně přesná kvantifikace přínosů účetní reformy je téměř nemožná, lze pouze identifikovat některé konkrétní pozitivní faktory z pohledu buď uživatele informací z účetních závěrek, nebo samotných účetních jednotek, obecně jde zejména o

- lepší dostupnost informací z účetních závěrek,
- zpřesnění pohledu na finanční situaci účetních jednotek použitím aktuální báze a účetních metod z ní vyplývajících,
- zlepšení vnitroorganizačních procesů, apod.

Přesnější poměření nákladů a přínosů účetní reformy veřejných financí v ČR bude tedy zřejmě možné až za několik let či možná desetiletí. Nicméně je jedním z hlavních cílů této práce argumentovat ve prospěch přínosnosti účetní reformy veřejných financí přinejmenším na úrovni kvalitativní. Určitou kvantitativní informaci je však možné získat z pozorování Mezinárodního měnového fondu, které provedl v celé řadě zemí světa [97]. Z těchto pozorování vyplývá poměrně jednoznačná souvislost úrovně fiskální transparentnosti jednotlivých zemí a rizikovosti této země pro investory měřené prostřednictvím průměrných intervalů přírážek u finančních nástrojů – úvěrových derivátů zvaných CDS (Credit Default Swap) za roky 2008 až 2011. Rizikověji vnímaná země ze strany finančních trhů musí vynakládat větší prostředky na financování svého dluhu. Vyšší interval přírážek CDS znamená vyšší náklady na obsluhu státního dluhu konkrétní země. Souvislost je patrná z obrázku 4 níže.

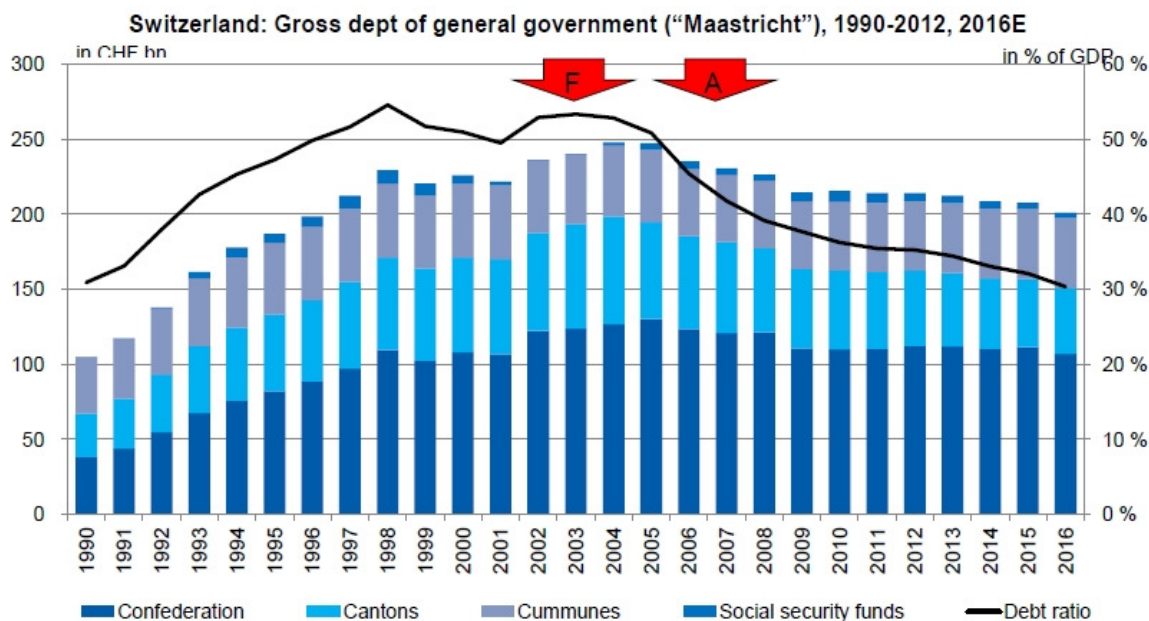
Obrázek 4 – Souvislost fiskální transparentnosti a intervalů přírážek u CDS napříč zeměmi světa v letech 2008 až 2011.



Zdroj: [ibid.]

Z obrázku 4 vyplývá poměrně jasná souvislost (nikoliv závislost) mezi rizikovostí dané země a tím pádem náklady na obsluhu jejího dluhu a úrovní fiskální transparentnosti, kterou MMF u zemí světa dlouhodobě sleduje. Kvalitní systém účetního výkaznictví přispívá k lepšímu vnímání fiskální transparentnosti, čímž může konkrétní zemi přinést značné úspory při financování jejího dluhu. Toto potvrzují také data ze Švýcarska, která zobrazuje obrázek 5.

Obrázek 5 – Vývoj veřejného dluhu ve Švýcarsku v souvislosti s provedením účetní a návazné fiskální reformy.



Zdroj: [28]

Velké šipky v horní části obrázku znázorňují roky, ve kterých byla ve Švýcarsku na federální úrovni provedena významná fiskální reforma („F“) a poté návazná zásadní účetní reforma – implementace standardů IPSAS („A“). Opět je patrná souvislost kromě jiných také modernizace systému účetního výkaznictví a pozitivního dopadu na veřejné finance, konkrétně na výši veřejného dluhu Švýcarska.

Přínosy a náklady (újmy) účetních reforem obecně je velmi komplikované kvantifikovat. Existuje však několik relativně přesných pozorování, které vedou k závěru, že přínosy účetních reforem, zejména jsou-li doprovázeny dalšími reformními kroky, převažují nad náklady těchto reforem. Pro obdobné, případně opačné tvrzení v případě účetní reformy veřejných financí v ČR však bude nezbytné zřejmě ještě pár let počkat.

3.1.4.4 Účetní reforma a uživatelé účetních závěrek VÚJ

Ve srovnání s účetními jednotkami, jejichž cílem je generování zisku, jsou uživatelé informací z účetních závěrek vybraných účetních jednotek principiálně stejní – subjekty, které poskytují zdroje účetní jednotce. Specifická a odlišná může však být jejich důležitost, což určuje jejich vzájemné postavení v pomyslné hierarchii. To může mít konkrétní dopad na rozsah, kvalitu či podrobnost informací v účetních výkazech zveřejňovaných.

Události několika posledních let, kdy zejména v jižní části Evropy dochází na úrovni některých států k zásadním fiskálním problémům, které mají za následek omezenou schopnost či přímo neschopnost těchto států a jejich vlád financovat svůj běžný provoz. V těchto případech nezřídka zasahují orgány mezinárodních institucí, například Mezinárodního měnového fondu či Evropské unie, které na sebe přebírají roli věřitele poslední instance. Na tomto místě je nezbytné zmínit, že se tak často děje na základě politických vlivů. Nicméně investuje-li například Evropská komise značné peněžní prostředky do zabezpečení základního chodu státu Řecko, nahrazuje přinejmenším z části roli řeckých daňových poplatníků, kteří v souladu s předchozími závěry formulovanými v této práci přestávají figurovat coby nejdůležitější uživatelé informací z účetních závěrek účetních jednotek řeckého veřejného sektoru. Na této pozici je nahrazuje právě Evropská komise, která si tak může do značné míry diktovat strukturu, podrobnost i kvalitu informací, které chce od tamějších účetních jednotek získávat. A jelikož je Česká republika součástí Evropské unie stejně jako Řecko, má tato skutečnost konkrétní dopady i do účetnictví a účetního výkaznictví v českém veřejném sektoru. Zde zatím není možné považovat orgány Evropské unie za primární uživatele, ovšem za důležité uživatele rozhodně ano. Konkrétním případem, kterým je nanejvýš patrná důležitost orgánů Evropské unie coby uživatelů, je povinnost sestavování a vykazování tzv. Pomocného analytického přehledu některými účetními jednotkami veřejného sektoru v ČR, která je podrobněji charakterizována dále. Členství ČR v EU dává nepřímou také význam jiné skupině uživatelů, a to komerčním bankám, které se ve značné míře účastní konkrétních projektů spolufinancovaných z EU tím, že úvěrují například obce za účelem financování „vlastních prostředků“ těchto obcí coby příjemců příslušných dotací z EU. I tomuto fenoménu se tato práce ve své druhé části již věnovala. I přes tyto skutečnosti lze však za stávající makroekonomické situace v ČR považovat za nejdůležitější uživatele informací z účetních závěrek (či ekonomických informací obecně) účetních jednotek veřejného sektoru daňové poplatníky, zejména občany. Platí to jak v případě ČR jako celku, tak v případě samotných obcí, coby klíčové právní formy pro tuto práci, jak potvrzují data z následujících tabulek.

Tabulka 7 – Struktura příjmů státního rozpočtu ČR dle skutečného plnění za rok 2011

Příjmy státního rozpočtu	Částka [mil. Kč]	Podíl na celkových příjmech
Daňové příjmy celkem	890 250,0	87,9%
- z toho daň z příjmů fyzických osob	90 613,9	8,9%
- z toho daň z příjmů právnických osob	82 296,2	8,1%
- z toho daň z přidané hodnoty	191 894,4	18,9%
- z toho zvl. daně a poplatky ze zboží a služeb	139 213,8	13,7%
- z toho majetkové daně	11 718,9	1,2%
- z toho povinné pojistné	366 817,1	36,2%
Nedaňové příjmy celkem	25 949,9	2,6%
Kapitálové příjmy celkem	2 307,2	0,2%
Přijaté transfery celkem	94 248,2	9,3%
PŘÍJMY CELKEM	1 012 755,3	100%

Zdroj: [123], výpočty autora

Ze struktury plnění příjmů státního rozpočtu za rok 2011 prezentované v tabulce 7 vyplývá značný podíl daňových poplatníků – občanů neboli fyzických osob. Je otázkou, do jaké míry jsou skutečnými poplatníky daně z přidané hodnoty právě fyzické osoby, avšak vzhledem k principu jejího výběru coby nepřímé daně lze předpokládat, že většinu z ní skutečně platí fyzické osoby, kteří jsou občany ČR. Jednoznačné je to samozřejmě u daně z příjmů fyzických osob a také u povinného pojistného. I ze zvláštních daní, kde jsou uvedeny například příjmy ze spotřebních daní, jistě reálně zaplatí fyzické osoby (i když jistě ne všechny jsou občany ČR). I když data v tabulce 7 neposkytují data v potřebné podrobnosti pro zcela precizní analýzu, je i tak z nich naprosto zřejmý význam fyzických osob coby subjektů, kteří financují chod státu (státní správy).

Tabulka 8 – Struktura příjmů územních samosprávných celků, regionálních rad a dobrovolných svazků obcí dle skutečného plnění za rok 2011

Příjmy ÚSC, RRRS a DSO	Částka [mil. Kč]	Podíl na celkových příjmech
Daňové příjmy celkem	187 160,6	46,3%
- z toho daň z příjmů fyzických osob	43 086,4	10,7%
- z toho daň z příjmů právnických osob	41 027,7	10,2%
- z toho daň z přidané hodnoty	82 459,7	20,4%
- z toho zvl. daně a poplatky ze zboží a služeb	11 976,5	3,0%
- z toho daň z nemovitostí	8 609,1	2,1%
Nedaňové příjmy celkem	33 290,0	8,2%
Kapitálové příjmy celkem	9 348,7	2,3%
VLASTNÍ PŘÍJMY CELKEM	229 799,3	56,9%
Přijaté transfery celkem	174 265,9	43,1%
Oprava příjmů po konsolidaci	38,8	0,0%
PŘÍJMY CELKEM	404 104,0	100%

Zdroj: [124], výpočty autora

Tabulka 8 poskytuje obdobnou informaci v případě územních samosprávných celků (obcí a krajů), regionálních rad regionu soudržnosti a dobrovolných svazků obcí. Struktura příjmů je zde vzhledem k systému přerozdělování daňových výnosů [79] odlišná, avšak význam fyzických osob coby subjektů, kteří se primárně podílí na financování účetních jednotek místních vlád (samosprávy), je přesto jednoznačný. A to zejména vzhledem k podílu daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty na celkových příjmech uvedených subjektů a také skutečnosti, že i z přijatých transferů pochází část příjmů ze státního rozpočtu, tedy jsou výdajem státního rozpočtu pokrytým například z daně z příjmů fyzických osob.

Účetní reforma veřejných financí tuto skutečnost respektuje a je jedním z jejích cílů poskytnout informace o finanční situaci účetních jednotek veřejného sektoru v ČR právě i těmto uživatelům – občanům, fyzickým osobám. Kromě naplnění jiných zásad bylo tedy klíčové zajistit také srozumitelnost pro tyto uživatele.

3.1.4.5 Základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky

Zásadním poznatkem vzešlým z úvodních fází přípravy účetní reformy veřejných financí v České republice byla nezbytnost implementace předpokladů a zásad (kvalitativních charakteristik) sestavování účetních závěrek i pro účetní závěrky vybraných účetních jednotek. Ne že by tyto účetní výkazy i před klíčovým rokem 2010 s předpoklady a zásadami nepočítaly, avšak jejich uplatnění bylo pouze omezené a různě intenzivní u různých právních forem účetních jednotek veřejného sektoru. Vše souviselo se širším vymezením uživatelů informací z účetnictví těchto subjektů. Obecně se této oblasti věnuje předchozí část této práce.

ZÁKLADNÍ PŘEDPOKLADY

Lze je označit za výchozí podmínky, na kterých je postaveno účetní výkaznictví, neboli jak uvádí Kovanicová [11, strana 45], jde o „*nosný skelet účetního výkaznictví*“. V souladu s moderním způsobem aplikace základních předpokladů znamenala i reforma účetnictví státu aplikaci dvou základních předpokladů do účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru, a to předpoklad aktuální báze a předpoklad trvání účetní jednotky.

Předpoklad aktuální báze

Při přípravě účetní reformy veřejných financí bylo přihlédnuto ke skutečnosti, že neexistuje důvod, proč by tento předpoklad, tedy zachycování transakcí v okamžiku, kdy nastávají, bez ohledu na tok peněz s nimi spojený, nemohl být principiálně uplatňován pro přípravu účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru, stejně, jako je tomu v případě sektoru podnikatelského, soukromého. Jak již bylo popsáno výše, jedná se o bázi běžně ve světě používanou i ve veřejném sektoru [21, strana 21], a to i přes svou relativně vyšší náročnost a pracnost, ve srovnání s peněžní bází či bázemi smíšenými. Jak již bylo popsáno v předchozí kapitole a výše, byla zvažována širší uplatnění aktuální báze vzhledem k potřebám uživatelů a možnostem samotných účetních jednotek [48]. Závěr však byl jednoznačný, a proto je dnes možné považovat tuto zásadu za v podstatě aplikovanou, i když k její úplné aplikaci některá dílčí pravidla doposud chybí (zejména vykazování závazků z titulu penzí občanů).

Předpoklad trvání účetní jednotky

Oproti účetním jednotkám ze sféry podnikatelské má ve veřejném sektoru tento předpoklad mírně odlišné uplatnění. Základní pravidlo zůstává stejné, a sice že při každém sestavení účetní závěrky je nezbytné, aby ten, kdo ji sestavuje, vyhodnotil,

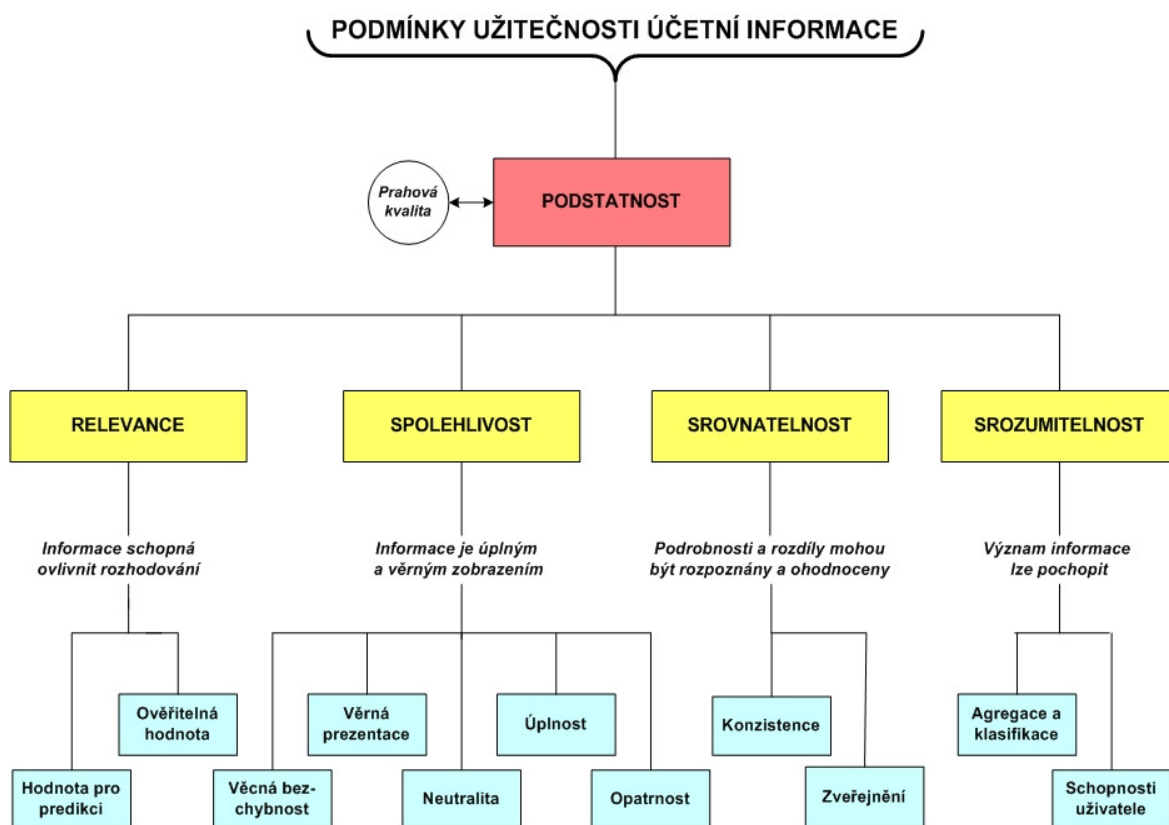
jestli neexistují signály o tom, že by v dohledné budoucnosti tato účetní jednotka přestala existovat. Pokud tuto skutečnost zjistí a další existence účetní jednotky je nejistá či ohrožená, musí na ni upozornit přímo v účetní závěrce **[61, odstavec 38]**. Také zákon o účetnictví dlouhodobě stanovuje povinnost naplnění tohoto předpokladu stejným způsobem **[71, § 7 odst. 3]**.

Jestliže u podnikatelských účetních jednotek je tento pohled do budoucna zcela zásadní pro uživatele účetní závěrky, neboť budoucí existence účetní jednotky vůbec nemusí být jistá (je doporučováno například využití nástrojů vyhodnocujících míru solventnosti **[61, odstavec 40]**, v případě veřejného sektoru může budoucí existence účetní jednotky, stejně jako její budoucí neexistence vyplývat ze schválené či účinné legislativy. V této souvislosti by tedy mohlo dojít k porušení předpokladu trvání v případě účetní jednotky, jejíž zdroje financování byly novou zvláštní legislativou zrušeny či významně omezeny. Je však nezbytné dodat, že nezřídka k této situaci dochází zároveň se vznikem účetní jednotky zcela nové, která tu původní co do činnosti a plněných úkolů nahrazuje a stává se účetní jednotkou „nástupnickou“ **[86]**. Změna právní formy tedy zpochybnění předpokladu trvání účetní jednotky přinést nemusí. Koncem roku 2012 bylo schváleno usnesení vlády **[109]**, ze kterého vyplývá úplný zánik jedné z právních forem účetních jednotek dotčených účetní reformou veřejných financí, a to regionálních rad regionů soudržnosti. Důvod jejich zřízení a obsah činnosti byl popsán v první části této práce. V současné době je na úrovni těchto subjektů a Ministerstva pro místní rozvoj řešen způsob ukončení agend a činností těchto účetních jednotek, které jsou z hlediska časového svázány s ukončením tzv. regionálních operačních programů. Přesto, že přesný způsob zatím znám není, lze již nyní předpokládat, že zhruba kolem roku 2016 tyto účetní jednotky ukončí svoji existenci bez stanovení všeobecného právního nástupce. Pro uživatele jejich účetních závěrek by tedy mohla být již dnes významná informace o této skutečnosti a bude zřejmě vhodné ji v příslušných účetních závěrkách těchto účetních jednotek uvádět.

KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY

Jakousi typologií či schematickým zobrazením kvalitativních charakteristik je schéma, které Kovanicová [11, strana 43] označuje jako „podmínky užitečnosti účetní informace“, viz níže.

Obrázek 6 – Kvalitativní charakteristiky účetních výkazů



Zdroj: [ibid.], úpravy autora

K jednotlivým kvalitativním charakteristikám a jejich aplikaci v případě účetní reformy veřejných financí nyní podrobněji.

Srozumitelnost

Jestliže je cílem účetního výkaznictví naplnění poptávky uživatelů po informacích nezbytných k jejich rozhodování, je srozumitelnost těchto informací v účetní závěrce klíčovou vlastností. Zásada srozumitelnosti je silně akcentována samotnou touto prací, jejímž výstupem je návrh nástroje, který by mohl zvýšit srozumitelnost informací v účetních závěrkách vybraných účetních jednotek obsažených tím, že jednotlivé dílčí informace vzájemně poměří a interpretuje ve směru k zevrubnému posouzení finanční situace, a to konkrétně obcí ČR. Srozumitelnost takové informace by měla být dána její

relativní jednoduchostí, čehož by mělo být zajištěno využitím několika dílčích či jednoho jediného vrcholového jednorozměrného čísla, na jejichž či jehož základě bude možné jednotlivé obce vzájemně porovnávat a také sledovat vývoj tohoto čísla v případě konkrétní obce v čase. Jedná se však o nástroj zajišťující srozumitelnost i pro laické uživatele, a to občany – daňové poplatníky. Samotná zásada srozumitelnost však takto vysoké ambice nemá. Pokud by měla, vedlo by to pravděpodobně k přílišnému zjednodušování účetních závěrek na úkor mnoha významných informací, které by mohly být pro jiné uživatele ztraceny. Proto se při aplikaci srozumitelnosti účetní závěrky vždy předpokládá určitá odborná způsobilost a znalosti uživatelů. Podle Marka Regera z Ministerstva financí USA [44] uplatňuje tento přístup i vláda Spojených států amerických při každoročním sestavování a zveřejňování „Občanova průvodce uplynulým fiskálním rokem vlády USA“ [108], který sám o sobě je významným zjednodušením úplných informací o finanční situaci USA. Vzhledem ke komplexnosti a komplikovanosti některých transakcí, které v průběhu účetních období v účetních jednotkách nastávají, ani nelze očekávat zajištění plnohodnotné srozumitelnosti pro všechny laické uživatele.

Jako příklad snahy o zajištění srozumitelnosti z prostředí reformy účetnictví státu lze uvést odstranění skupin položek „Ostatní aktiva“ a „Ostatní pasiva“ z rozvah vybraných účetních jednotek. Tyto skupiny obsahovaly před rokem 2010 účty časového rozlišení a dohadné účty. V těchto případech se však jedná o pohledávky a závazky a tento aspekt byl zohledněn v novém způsobu jejich vykazování právě mezi položkami jiných pohledávek a jiných závazků v rozvaze. Tím by nemělo docházet ke zmatení uživatelů a ke vzniku pochybností o vlivu těchto položek na finanční situaci vybraných účetních jednotek.

Významnost

Spolu s efektivností a rovnováhou mezi kvalitativními charakteristikami bývá významnost uváděna v rámci omezujících podmínek při sestavování účetních závěrek [59]. Má-li zachycení konkrétní skutečnosti v účetní závěrce potenciál ovlivnit názor uživatele na finanční situaci příslušné účetní jednotky, je tato skutečnost významná. Tuto zásadu (kvalitativní charakteristiku) má česká účetní legislativa implementována dlouhodobě a také vybrané účetní jednotky ji musejí aplikovat. Nelze však konstatovat, že by k tomu docházelo bezproblémově. Účetní legislativa vybraných účetních jednotek dříve příliš s touto zásadou nepracovala, a pokud ano, samotné vybrané účetní jednotky ji často aplikovat nedokázaly. Tato skutečnost bohužel platí z části dodnes. Je zřejmě dána jejich očekáváním, že veškerá pravidla ohledně používání

účetních metod či postupů účtování budou závazně účetní legislativou stanovena. Zásada významnosti však vyžaduje odborný úsudek účetního a jeho dostatečnou zkušenost v konkrétní účetní jednotce. A to zejména ve světle relativního zvýšení náročnosti a pracnosti vedení účetnictví od roku 2010, které je možné charakterizovat například [48]

- vyšším počet účetních zápisů,
- nutností provádění kvalifikovaných odhadů,
- vyššími nároky na oběh nejen účetních dokladů v organizacích nebo
- nezbytností sdílení informací a spolupráce různých pracovníků v rámci jedné organizace.

Účetní legislativa v posledních zhruba dvou letech částečně vychází vstříc požadavku na přesnější pravidla v případech stanovování hladin významnosti závazně přímo právními předpisy, avšak vždy bude primární odborný úsudek samotného účetního pracovníka. Účetní reforma veřejných financí je od svého počátku orientována spíše na stanovení závazných „mantinelů“, které by měly zajistit určitý koridor pro použití účetních metod a postupů účtování vybranými účetními jednotkami, nikoliv na stanovení podrobných a rozsáhlých nepřekročitelných pravidel. A právě v rámci tohoto koridoru je kvalifikovaný úsudek účetního nezbytný.

Spolehlivost

Spolehlivosti informace v účetních výkazech je dosaženo splněním hned několika dílčích charakteristik či vlastností. Následuje stručný popis jejich implementace v procesu účetní reformy veřejných financí.

Věrné zobrazení

Zásada věrného zobrazení či věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví je elementární zásadou jak z pohledu standardů IPSAS [61, odstavec 25], tak zákona o účetnictví [71, § 7 odst. 1]. Lze konstatovat, že její naplnění je samotným cílem účetnictví, potažmo účetních výkazů. V případě vybraných účetních jednotek se jedná o subjekty, jejichž podstatou činnosti není tvorba zisku. Je-li nezbytné i tuto skutečnost věrně a poctivě zobrazovat v jejich účetních závěrkách, bude a je zcela běžné vykazování výrazně záporného výsledku hospodaření. Jak bylo popsáno v kapitole o principu trvání účetní jednotky, nemá u takového subjektu tato skutečnost významný dopad na její další existenci v budoucnu, neboť ta je zajištěna aktuálním stavem právních předpisů, například v oblasti daní a jejich přerozdělování. Samozřejmě nelze

automaticky považovat za porušení tohoto předpokladu či rozpor s věrným zobrazením situaci, kdy tyto účetní jednotky vykážou zisk. Nicméně vykazování i výrazně záporného výsledku hospodaření, a tím pádem také výrazně záporné výše vlastních zdrojů [102] je v případě účetních jednotek veřejného sektoru možné považovat za věrné zobrazení podstaty jejich existence.

Jako další příklad věrného zobrazení lze uvést jednu z účetních metod, kterou vybrané účetní jednotky před začátkem účetní reformy nepoužívaly. Tou je oceňování majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou. Tento způsob ocenění a také vykazování v účetní závěrce vychází z předpokladu, že rozhodne-li účetní jednotka o prodeji jejího majetku z důvodu zejména nepotřebnosti (v krajních případech také z důvodu finanční tísně), stává se tento majetek z pohledu rozvahy výrazně více likvidním, zejména jedná-li se o majetek nemovitý. Jestliže vybraná účetní jednotka provádí kroky směřující k jeho prodeji a zpeněžení, je jeho ocenění reálnou hodnotou, která je bližší pravděpodobné odhadované částce, kterou tato účetní jednotka obdrží při jeho prodeji, a jeho oddělené vykazování v účetní závěrce věrným zobrazením záměru této vybrané účetní jednotky s tímto majetkem a uživatel má tedy k dispozici o něco věrnější obraz její finanční situace a tedy informaci prospektivního charakteru naznačující pravděpodobné změny v likviditě (solventnosti) této účetní jednotky v blízké budoucnosti. Podrobněji se této metodě věnuje tato práce v kapitole o účetních metodách.

Pevné ukotvení zásady věrného zobrazení v účetní legislativě vybraných účetních jednotek bylo účetní reformou potvrzeno a je jí i nadále aplikováno.

Opatrnost

Zásada opatrnosti, někdy označována jako zásada konzervativnosti, byla do jisté míry aplikována v případě účetního výkaznictví vybraných účetních jednotek již před zahájením účetní reformy. Typické pro tuto zásadu je pravidlo nenadhodnocování aktiv a nepodhodnocování závazků. I po roce 2010 je primárním způsobem oceňování aktiv vybraných účetních jednotek historická cena (pořizovací cena, pořizovací náklady). Tento koncept je opuštěn pouze v případě, kdy vybraná účetní jednotka určí některé aktivum k prodeji. K tomuto okamžiku jej oceňuje reálnou hodnotou a konzervativní a opatrný přístup je nahrazen přístupem, který zajistí přesnější ocenění majetku, který již není účetní jednotkou držen z primárního důvodu jeho použití při činnosti účetní jednotky, ale za účelem jeho prodeje, tedy zpeněžení. V takové situaci je reálná hodnota oceněním, které přesněji a věrněji koresponduje s důvodem, pro který je

nadále dané aktivum účetní jednotkou drženo. Aplikací zásady opatrnosti je také metoda odpisování dlouhodobého majetku, díky které je věrněji zobrazen zbývající využitelný potenciál konkrétního dlouhodobého majetku vybrané účetní jednotky coby důsledek dosavadního způsobu a intenzity jeho užívání. Účinnost metody odpisování dlouhodobého majetku byla rozdělena a fázována do let 2011 až 2013 pro jednotlivé právní formy vybraných účetních jednotek. Účetní reforma také znamenala povinnost účtování a vykazování opravných položek k aktivům, coby nástroje pro zobrazení jednorázového snížení využitelného potenciálu konkrétního aktiva spíše z jiného důvodu, než je jeho užívání. Již od roku 2010 také vybrané účetní jednotky mají povinnost vykazovat rezervy, coby závazky s nejistou výší ocenění a nejistým časovým rozvrhem a díky tomu zobrazit pravděpodobný odtok peněžních prostředků ve významné výši v některém z budoucích účetních období, a to již v účetním období, ve kterém vznikla příčina tohoto odtoku peněžních prostředků. Záporný výsledkový dopad ve věcné a časové souvislosti s účetním obdobím vzniku této příčiny je pak věrným zobrazením finanční situace příslušné účetní jednotky k tomuto okamžiku.

Účetní metodu odpisování dlouhodobého majetku a opravných položek v případě pohledávek používaly příspěvkové organizace již před účetní reformou. V praxi jich však bylo naplňováno způsobem, který buď vedl nečistě k zásadnímu zkreslování informace o oprávkách, potažmo zbývajícím využitelném potenciálu příslušného aktiva, nebo byl spíše symbolický. I v případě příspěvkových organizací tedy došlo účetní reformou k významnému posunu v míře aplikace zásady opatrnosti.

Otázkou je však další vývoj zejména na úrovni standardů IPSAS, kdy návrh Koncepčního rámce IPSAS již neuvádí opatrnost samostatně mezi aplikovanými zásadami (kvalitativními charakteristikami) [59]. IPSASB uvádí, že je to kvůli tomu, že opatrnost je v podstatě již vtělena do zásady věrného zobrazení. Tato skutečnost může také souviset s určitou tendencí patrnou ve zveřejněném záměru Koncepčního rámce IPSAS preferovat spíše oceňování reálnou hodnotou než pořizovacími náklady.

Úplnost

Díky aplikaci zásady úplnosti by mělo být zajištěno, aby uživatel účetní závěrky neobdržel informace nekompletní, na základě kterých by mohl provádět nepřesné úsudky. V případě účetní reformy veřejných financí je důraz na úplnost patrný zejména z povinnosti vykazování velkého množství skutečností v podrozvaze. Ta je formálně součástí přílohy účetní závěrky a její naplňování je vyžadováno poměrně rozsáhlými a podrobnými závaznými pravidly pro vykazování podmíněných aktiv a podmíněných

závazků. Naplnění této povinnosti je v případě konkrétních účetních jednotek velmi často dosti pracné, avšak může zajistit zveřejnění významné informace pro uživatele účetních závěrek, například v případě peněžního vyjádření budoucích závazků vyplývajících z uzavřených smluv. I v případě podrozvahy však vybrané účetní jednotky uplatňují zároveň s úplností také zásadu efektivnosti a není-li ve výjimečných případech legislativně stanoven přísnější postup, poměřuje vybraná účetní jednotka vždy přínos informace potenciálně zachycené v podrozvaze s náročností a nákladností tohoto jejího zachycení. S výjimkou příspěvkových organizací, které v souladu se zákonem o účetnictví **[71, § 13 – § 13a]** vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, je zveřejňování podrozvahy, stejně jako dalších součástí přílohy účetní závěrky povinné pro všechny vybrané účetní jednotky, což také přispívá ke snížení rizika neúplných informací v účetní závěrce.

Obsah nad formou

Je vcelku známou skutečností, že uplatnění přednosti ekonomické podstaty transakcí před jejich právní formou v případech jejich zobrazování v účetních závěrkách, je v českém prostředí problematické. Notoricky známým příkladem je způsob účetního zobrazení aktiva pořízeného prostřednictvím finančního leasingu. I tyto případy, i když v menší míře, nastávají ve vybraných účetních jednotkách. Oproti účetnictví podnikatelů však v ČR u vybraných účetních jednotek přece jen k uplatnění přednosti obsahu před formou občas dochází. Příkladem může být vykazování aktiv svěřených zřizovatelem jím zřizované příspěvkové organizaci k hospodaření. Jedná se o zvláštní právní akt upravený speciální legislativou **[81, § 27 odst. 2 písm. e)]**, kdy určité aktivum je užíváno příspěvkovou organizací při její činnosti a touto příspěvkovou organizací je i vykazováno v její rozvaze a například i odpisováno, přesto, že formálně zůstává toto aktivum ve vlastnictví zřizovatele. Tento přístup byl uplatňován i před rokem 2010. Do jisté míry lze za aplikaci zásady obsahu nad formou považovat pojetí termínu „transfer“ v účetní legislativě vybraných účetních jednotek. Tohoto termínu je užíváno i v jiných právních předpisech než účetních, například daňových či rozpočtových **[78] [72]**. Účetní legislativa stanovuje vybraným účetním jednotkám (závazné) postupy účtování totožné pro různé formy transferů, bez ohledu na právní formu daného transferu, tedy stejné, ať už se formálně jedná o dotaci, peněžitý dar, grant, dávku apod. Je-li však účetní výkaznictví v ČR regulováno formou závazných právních předpisů spíše než nezávaznými doporučeními ve formě obecně uznávaných principů, bude k širšímu uplatňování přednosti obsahu nad formou docházet jen výjimečně či až v dlouhém

období. Kontinentální evropský systém „regulace“ účetního výkaznictví a práva obecně implementuje tuto zásadu typickou pro anglosaský právní systém spíše v menší míře.

Neutralita (nestrannost)

Je-li informace v účetní závěrce neutrální, není zkreslena žádným subjektivním zájmem libovolného subjektu za účelem zejména její dezinterpretace (neboli je objektivní), přičemž tato informace je zároveň podložena daty, které jsou nezávisle ověřitelné (neboli průkazné). Objektivita a průkaznost jsou vlastnosti zajišťující neutralitu informací v účetních závěrkách. Účetní reforma znamenala v tomto ohledu pro účetnictví vybraných účetních jednotek významně vyšší tlak zejména na průkaznost. Na několika místech účetní legislativy lze narazit na povinnost provádění účetních zápisů výhradně na základě průkazných účetních záznamů [71, § 33a]. Nezávislá ověřitelnost informací v účetních závěrkách je významná například v případech, kdy se vybraná účetní jednotka v souladu s pravidly stanovenými legislativou rozhoduje o způsobu aplikace některé účetní metody na konkrétní případ. Její rozhodnutí může vést k významně odlišné interpretaci způsobu zachycení tohoto případu v účetní závěrce a je pak klíčové zajistit nezávislou ověřitelnost skutečností, ze kterých tato účetní jednotka při jejím rozhodování vycházela. S postupující elektronizací a digitalizací lze očekávat zvýšení tlaku na průkaznost účetních záznamů nejen u vybraných účetních jednotek za účelem zajištění neutrality informací, se kterými uživatelé pracují.

Srovnatelnost

Míra srovnatelnosti či spíše nesrovnatelnosti účetních závěrek vybraných účetních jednotek mezi nimi vzájemně byla již zmíněna v kapitole popisující důvody vzniku a spuštění samotné účetní reformy veřejných financí. Radikální zvýšení srovnatelnosti v těchto případech bylo naprosto klíčové a mělo za následek výrazně odlišnou formu i obsah některých účetních výkazů, zejména v případě organizačních složek státu. Od počátku je snaha zajistit srovnatelnost účetních závěrek všech vybraných účetních jednotek stanovením závazných pravidel pro jejich sestavování bez zvláštních výjimek pro některé právní formy (s přihlédnutím k prvnímu použití některých účetních metod) či také stanovením závazných vzorů jednotlivých účetních výkazů, které se taktéž pouze v detailech odchyľují v případech různých právních forem.

Vzhledem k současnému stavu účetní legislativy lze do jisté míry hovořit i o částečné srovnatelnosti účetních výkazů vybraných účetních jednotek s účetními jednotkami podnikatelskými. Přes specifika jednoznačně vyplývající z podstaty činnosti těchto dvou různých skupin účetních jednotek je základní princip zobrazení jejich finanční situace

v účetní závěrce totožný a libovolnému uživateli je tak umožněno do jisté míry i toto srovnávání. Také přiblížení se účetním postupům a metodám běžným u podnikatelských účetních jednotek bylo jedním z cílů účetní reformy již od jejího počátku.

Konzistence vykazování

Výše popsany princip vytvoření legislativního koridoru pro použití účetních metod a postupů účtování vybranými účetními jednotkami úzce souvisí se zásadou konzistence vykazování, kterou lze také zařadit pod zásadu srovnatelnosti. Podle ní by k nim mělo docházet způsobem, aby stejné skutečnosti byly v účetní závěrce vykazovány v průběhu účetních období stejným způsobem. K odchýlení se od této zásady by mělo dojít výhradně, povede-li ke správnějšímu zobrazení příslušné skutečnosti v účetní závěrce, případně pokud dojde ke změně právních předpisů. A právě ke změně právních předpisů v obrovské míře došlo v poslední fázi přípravy účetní reformy, tedy v prvních letech od jejího spuštění. Zejména pro některé z právních forem vybraných účetních jednotek se obsah a struktura některých účetních výkazů změnily zcela zásadně, případně začaly některou součást účetní závěrky zveřejňovat úplně poprvé. Dílčí nedodržení či přímo porušení zásady konzistentního vykazování je však v takových případech nevyhnutelné a i standardy IPSAS s ním počítají [61, odstavec 47]. K naplnění této zásady tedy dojde zřejmě až po dosažení určité rutiny při sestavování účetních závěrek vybranými účetními jednotkami.

Omezující podmínky

Je možné identifikovat zejména tři významné omezující podmínky, se kterými se účetní jednotky, včetně vybraných účetních jednotek musejí vypořádávat. Vždy se jedná o nezbytnost volby mezi dvěma alternativami. V případě včasnosti je to volba mezi co nejrychlejším získáním informace pro jejího uživatele a dostatečným časovým prostorem zajišťujícím její potřebnou kvalitu. V případě efektivnosti jde o rozhodování mezi náročností konkrétního účetního postupu a přínosem informace díky němu získané pro uživatele. V případě volby mezi různými kvalitativními charakteristikami jde o upřednostnění některé z nich na úkor jiné z nich, neboť ne vždy je možné je všechny naplnit.

Včasnost

Omezení včasností je z praktického pohledu práce účetních velmi často vůbec největší překážkou či omezením. Ze strany uživatelů je logické, že čím dříve obdrží potřebnou

informaci v potřebné kvalitě, tím je její využitelnost pro ně vyšší. Avšak příliš velký tlak na včasnost má významně negativní dopad právě na kvalitu těchto informací. Je pak v některých případech téměř „alchymii“ stanovit termín pro zveřejnění konečné podoby účetní závěrky, aby byl dostatečným kompromisem, tedy aby informace v účetních závěrkách stále bylo možné považovat za včasné i při zajištění nezbytné kvality dat v nich obsažených. Vybrané účetní jednotky mají stanoveno účetní období identické s kalendářním rokem. Pro zveřejnění své řádné účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni, tj. zveřejnění formou jejího předání do Centrálního systému účetních informací státu mají vybrané účetní jednotky stanoven termín 20., resp. 25. února následujícího roku. I v případě tohoto termínu jsou silné tlaky ze strany některých uživatelů dat z těchto účetních závěrek o předání o několik dnů či týdnů dříve. Naproti tomu existuje ze strany samotných vybraných účetních jednotek stálý tlak na odsunutí tohoto termínu o několik týdnů později. V případě účetní reformy veřejných financí je omezení včasností zásadní otázkou, se kterou se účetní legislativa zřejmě bude vypořádávat dlouhodobě.

Efektivnost

Omezení efektivností, tj. zajištěním jakési rovnováhy mezi náročností zajištění a zachycením určité informace v účetních závěrkách a přínosem této informace pro uživatele, je taktéž i z praktického pohledu významné. Před rokem 2010 byla sice efektivnost vtělena do zákona o účetnictví [71, § 19 odst. 6], avšak v praxi k ní příliš přihlíženo nebylo, ani podzákonné právní předpisy pro účetní jednotky veřejného sektoru s efektivností příliš nepracovaly. Prostor pro to, aby se sama účetní jednotka, neznemožňuje-li jí to doslovně právní předpis (což je dnes spíše výjimečné), rozhodla, jestli použije či nepoužije určitou účetní metodu či postup v souvislosti s náročností a nákladností takového postupu a přínosem této informace, byl tedy před rokem 2010 minimální. Účetní reforma však daleko více akcentuje efektivnost a dává většinou účetním jednotkám v rámci stanovených obecných pravidel či mantinelů možnost manévrování, a to při aplikaci většiny účetních metod. Z pohledu samotných vybraných účetních jednotek jde zatím spíše o možnost než praxi. Pro účetní pracovníky se jedná velmi často o zcela nový úkol, mají-li sami posoudit efektivnost a na tomto základě se rozhodnout o konkrétním postupu. Tuto rozhodovací úlohu nebyli většinou zvyklí dříve provádět, a tak zřejmě ještě určitý čas potrvá, než bude efektivnosti plošně rutinně využíváno. Tato situace je však také z části způsobena dalším faktorem, a to je kontrolními činnostmi prováděnými na základě různých právních předpisů ve vybraných účetních jednotkách. Kontrolou či auditem ve veřejném sektoru v ČR se

zabývá samostatná kapitola této práce, a tak na tomto místě je zmíněn pouze tento jeden její praktický dopad. Stejně jako nebyli účetní pracovníci zvyklí aplikovat úvahu o efektivnosti konkrétního postupu, nebyli a často stále nejsou zvyklí s tímto aspektem při svých kontrolách pracovat kontrolní orgány, subjekty a organizace provádějící kontrolu, respektive ověření účetnictví (účetních závěrek) ve veřejném sektoru v ČR. Hrozí proto, že přestože bude efektivnost v konkrétním případě v konkrétní vybrané účetní jednotce průkazně a v rámci legislativních mantinelů aplikována, nebude takový postup shledán ze strany kontrolujícího či ověřujícího orgánu za správný. Pozice účetních pracovníků vůči kontrolujícím či ověřujícím pracovníkům pak z různých důvodů ne vždy skýtá potřebný prostor pro argumentaci, neboť je ze strany kontrolujícího subjektu nezřídka uplatňován vrchnostenský silový přístup. Tato skutečnost může být překážkou pro získání potřebné praxe a jistoty účetních pracovníků s aplikací efektivnosti, přesto, že samotná účetní legislativa na některých místech s touto skutečností počítá a snaží se formulovat pravidla způsobem, který by případné třecí plochy zmenšil [93].

Rovnováha při použití kvalitativních charakteristik

Konkrétnější definice této překážky není zřejmě nezbytná. Nastávají v životě účetní jednotky skutečnosti, jejichž zachycení v účetní závěrce bude znamenat nezbytnost upřednostnění některé či některých zásad na úkor jiné či jiných, neboť naplnění všech v daném případě prostě nebude při vši snaze možné. Příkladem může být ne zcela neobvyklá situace, kdy vybraná účetní jednotka v souladu s příslušnými pravidly stanovenými účetní legislativou zvažuje přecenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu. V případě takového majetku jeho vykazování v ocenění reálnou hodnotou většinou věrněji reprezentuje záměr a plány, které s ním vykazující vybraná účetní jednotka má. Přeceněním reálnou hodnotou (zejména je-li tato vyšší než stávající ocenění v účetnictví) však může být potlačena zásada opatrnosti ve smyslu nenadhodnocování aktiv v rozvaze. Účetní jednotka tak bude volit mezi akcentováním věrného a poctivého zobrazení a akcentováním zásady opatrnosti.

3.1.4.6 Fázování a legislativa

Primárním zdrojem závazných pravidel je zákon o účetnictví. Ten byl v souvislosti s účetní reformou veřejných financí poprvé upraven v roce 2008 a od té doby ještě několikrát. Obsahuje základní koncepční aspekty účetní reformy, jako je zejména

- vyjmenování vybraných účetních jednotek (blíže jsou popsány v první části práce),

- vznik Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS),
- odkaz na podzákoné prováděcí právní předpisy, včetně problematiky schvalování účetních závěrek,
- zmocnění subjektů provádějících kontrolu či přezkoumání účetnictví vybraných účetních jednotek k využívání informací pro účely jimi prováděných kontrol (podrobněji v kapitole věnující se speciálně kontrole a auditu ve veřejném sektoru v ČR),
- podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu v případě příspěvkových organizací,
- identifikaci konsolidovaných účetních výkazů sestavovaných za ČR i za dílčí konsolidační celky státu,
- pravidla pro sestavování mezitímních účetních závěrek vybranými účetními jednotkami,
- identifikaci povinných součástí účetní závěrky vybraných účetních jednotek,
- způsoby oceňování aktiv a závazků, včetně způsobů ocenění používaných téměř výhradně vybranými účetními jednotkami,
- pravidla průkaznosti účetních záznamů,
- základní pravidla pro opravy prováděné v účetnictví,
- pokuty za správní delikty vybraných účetních jednotek a další pravidla.

Následující kapitoly blíže charakterizují většinu z výše uvedených problematik, neboť tyto jsou na úrovni ZÚ většinou popsány na obecné úrovni a poté podrobněji zpracovány a definovány jednotlivými prováděcími právními předpisy – vyhláškami a českými účetními standardy. V některých případech již byly charakterizovány také v části práce popisující způsob implementace základních předpokladů a kvalitativních charakteristik účetních výkazů do účetní legislativy vybraných účetních jednotek.

Struktura a formát účetní závěrky

V případě VÚJ jsou povinnou součástí jejich individuální účetní závěrky sestavované k rozvahovému dni tyto účetní výkazy:

- rozvaha
- výkaz zisku a ztráty
- příloha

Vykáže-li VÚJ za dvě bezprostředně předcházející účetní období v účetních závěrkách sestavených k příslušným rozvahovým dnům aktiva brutto vyšší než 40 mil. Kč a zároveň výnosy vyšší než 80 mil. Kč, je povinnou součástí její účetní závěrky také

- přehled o peněžních tocích a
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Tato povinnost se k rozvahovému dni 31. 12. 2012 týkala celkem 928 VÚJ, tedy zhruba 5 % z nich, jak ukazuje tabulka 9.

Tabulka 9 – Počty a podíly VÚJ předávajících přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu za účetní období roku 2012, podle jejich právní formy

	DSO	Obce	PO	Kraje	OSS	PF	RRRS	SF	Celkem
Celkový počet VÚJ	737	6244	10561	13	281	1	7	6	17857
Př. o peněžních tocích a př. o změnách vl. kapitálu	24	441	325	13	114	0	7	4	928
Podíl na všech předávajících VÚJ	2,6%	47,5%	35,0%	1,4%	12,3%	0,0%	0,8%	0,4%	100,0%
Podíl předávajících v rámci právní formy VÚJ	3,3%	7,1%	3,1%	100,0%	40,6%	0,0%	100,0%	66,7%	5,2%

Zdroj: [115]

Jak vyplývá z tabulky 9, na celkovém počtu předaných přehledů o peněžních tocích a přehledů o změnách vlastního kapitálu mají největší podíl obce a také příspěvkové organizace. Přesto se v případě obcí jedná pouze o malou část z nich, konkrétně o přibližně 7 % ze všech obcí, a v případě příspěvkových organizací dokonce pouze o přibližně 3 % z nich. Tyto dvě právní formy VÚJ spolu představují drtivou většinu ze všech VÚJ co do počtu, přesto je oblast peněžních toků a změn ve vlastním kapitálu v jejich případě výrazně nepokrytá povinností předání konkrétnější informace v rámci řádné ani mezitímní účetní závěrky.

Ve srovnání např. se standardy IPSAS je struktura a formát všech účetních výkazů stanovena závazně vyhláškou, a to včetně struktury přílohy.

Mezitímní účetní závěrka

Pro zajištění zejména včasnosti informací v účetních závěrkách mají VÚJ povinnost sestavit účetní závěrku nejen k rozvahovému dni, tj. k 31. 12., ale také ke konci jednotlivých čtvrtletí v průběhu účetního období. Nejedná se o řádnou ani o mimořádnou účetní závěrku, ale o mezitímní účetní závěrku. Rozdíl v jejím obsahu je významný, neboť pro účely jejího sestavení například VÚJ neuzavírá účetní knihy, neprovádí inventarizaci majetku a závazků či nemusí použít všech účetních metod a postupů (např. časové rozlišování). Žádná VÚJ také v tomto případě nesestavuje přehled o peněžních tocích ani přehled o změnách vlastního kapitálu. I přes tato

zjednodušení lze považovat i mezitímní účetní závěrky za významný zdroj informací pro jejich uživatele.

Zjednodušený rozsah vedení účetnictví

Oproti vedení účetnictví v plném rozsahu představuje zjednodušený rozsah zásadní rozdíl v obsahu účetní závěrky i její interpretace, potažmo také ve využitelnosti pro uživatele účetních závěrek. Podívejme se konkrétněji na to, co tato možnost prakticky pro účetní jednotku znamená. Taková účetní jednotka zejména

- sestavuje účtový rozvrh pouze na úrovni skupin účtů,
- může spojit účtování v deníku a hlavní knize,
- neúčtuje o opravných položkách a rezervách k aktivům (s výjimkou tzv. „daňových“),
- neoceňuje reálnou hodnotou a
- nemusí používat analytických a podrozvahových účtů.

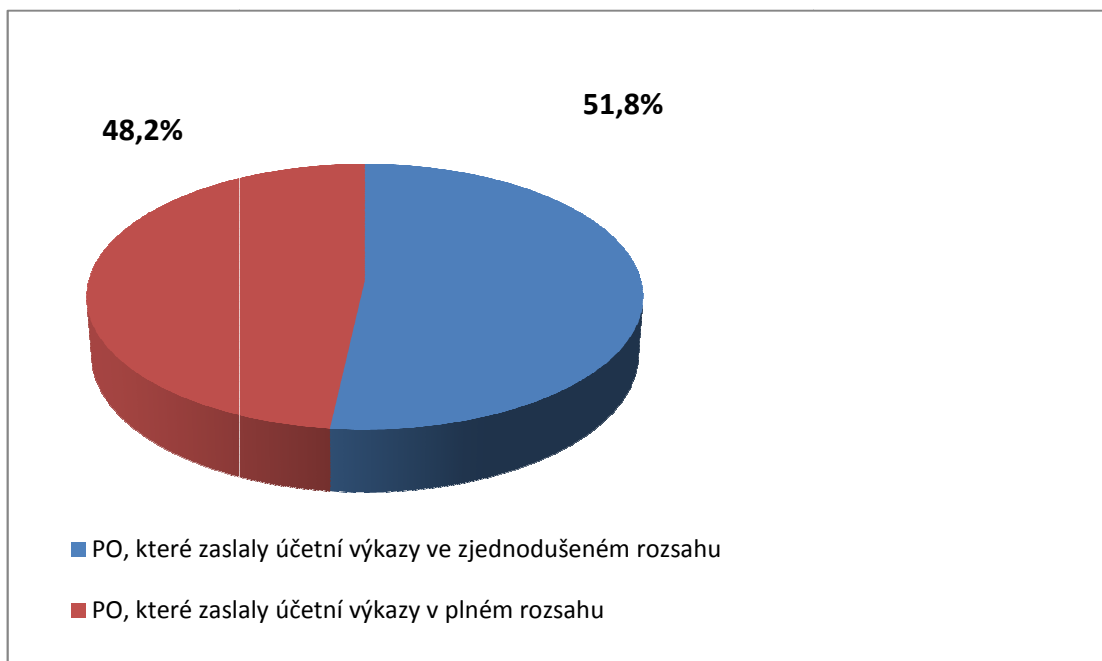
Přesto, že dle ZÚ se i za těchto podmínek, jsou-li všechny ostatní podmínky naplněny, považuje účetní závěrka za věrně a poctivě prezentující finanční situaci účetní jednotky, je zřejmá problematičnost zejména v případě srovnatelnosti. Ne všechny příspěvkové organizace této možnosti využívají a jejich množství se od roku 2014 ještě významně sníží (v souvislosti s hladinou významnosti pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů). Nastane poté významný problém se zajištěním srovnatelnosti v případě jakékoliv další práce s daty z účetních závěrek příspěvkových organizací.

Ze ZÚ vyplývá [ZoÚ, 9/3], že vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu může relativně velký počet právních forem účetních jednotek:

- občanská sdružení a jejich organizační jednotky, mají-li právní subjektivitu,
- církve, náboženské společnosti a církevní instituce, které jsou právnickou osobou,
- obecně prospěšné společnosti,
- honební společenstva,
- nadační fondy,
- společenství vlastníků jednotek,
- některá družstva,
- **příspěvkové organizace, které nepodléhají konsolidaci a u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,**
- další účetní jednotky, o kterých tak stanoví zvláštní zákon.

Drtivou většinu výše uvedených účetních jednotek lze považovat za malé či velmi malé, jejichž účetní závěrka má spíše menší počet spíše specifických uživatelů. Otázkou zůstává, jestli tomu tak je i v případě příspěvkových organizací. Jak vyplývá z dat z CSÚIS, které demonstruje obrázek 7, o něco více než polovina všech příspěvkových organizací této možnosti využívá a nevede účetnictví v plném rozsahu.

Obrázek 7 – Podíl příspěvkových organizací, které v roce 2012 vedly účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a takto ji předaly i do CSÚIS ve stavu k 31. 12. 2012.



Zdroj: [115]

V případě příspěvkových organizací se většinou jedná o velmi malé a nevýznamné účetní jednotky, náplní jejichž činnosti je například poskytování služeb mateřských, základních či středních škol, muzeí, divadel, galerií, knihoven či domovů pro seniory. Svým počtem však již tak nevýznamné být nemusejí. Mezi deseti největšími VÚJ co do jejich bilanční sumy k 31. 12. 2012 najdeme pouze jedinou příspěvkovou organizaci, která je náplní činnosti organizací velmi specifickou a unikátní, a to Ředitelství silnic a dálnic ČR.

Tabulka 10 – Deset největších VÚJ dle jejich bilanční sumy k 31. 12. 2012

Název VÚJ	Právní forma VÚJ	Bilanční suma [tis. Kč]
Ministerstvo financí	Organizační složka státu	445 933 243
Ředitelství silnic a dálnic ČR	Příspěvková organizace	422 437 891
Hlavní město Praha	Obec nebo městská část hl. m. Prahy	373 068 190
Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy	Organizační složka státu	156 569 646
Ministerstvo obrany	Organizační složka státu	152 057 082
Generální finanční ředitelství	Organizační složka státu	74 903 766
Statutární město Brno	Obec nebo městská část hl. m. Prahy	67 987 198
Ministerstvo dopravy	Organizační složka státu	63 820 464
Statutární město Ostrava	Obec nebo městská část hl. m. Prahy	52 093 157
Generální ředitelství cel	Organizační složka státu	46 571 798

Zdroj: [115], zvýrazněno autorem

Jednotlivě lze příspěvkové organizace považovat za VÚJ nevýznamné, jak naznačuje tabulka 10, což lze zdůraznit i velikostí jejich průměrné bilanční sumy dle tabulky 11. Průměrná bilanční suma příspěvkových organizací je mnohonásobně menší než například u krajů nebo organizačních složek státu. V součtu jsou však příspěvkové organizace nesmírně významné.

Tabulka 11 – Relativní významnost příspěvkových organizací

Právní forma VÚJ	Nekonsol. součet bil. sum [tis. Kč]	Podíl právní formy VÚJ na součtu bil. sum	Počet VÚJ	Podíl právní formy VÚJ na celkovém počtu VÚJ	Průměrná bil. suma [tis. Kč]
Obce	1 441 192 785	37,6%	6 244	35,0%	230 812
OSS	1 217 240 107	31,8%	281	1,6%	4 331 815
PO	941 932 082	24,6%	10 561	59,2%	89 190
Kraje	113 189 633	3,0%	13	0,1%	8 706 895
SF	43 178 106	1,1%	6	0,0%	7 196 351
DSO	40 026 206	1,0%	737	4,1%	54 310
PF	29 074 172	0,8%	1	0,0%	29 074 172
RRRS	7 124 598	0,2%	7	0,0%	1 017 800

Zdroj: [115], **zvýrazněno autorem**

Množina všech PO znamená zhruba 59 % všech VÚJ. Jejich relativní významnost je však zejména patrná z objemu bilančních sum v nekonsolidovaném součtu za všechny PO, vzhledem k ostatním právním formám. Dle tohoto ukazatele lze PO jakožto množinu považovat za téměř stejně významné jako obce či OSS. Argumentace prostřednictvím nekonsolidovaného součtu bilančních sum byla zvolena přesto, že bilanční sumy v případě PO jsou sčítány za PO, které vedou účetnictví ve zjednodušeném i v plném rozsahu. Nelze totiž jednoznačně určit, zda by v případě konkrétní PO znamenal přechod ze zjednodušeného rozsahu na plný rozsah vedení účetnictví zvýšení nebo snížení její bilanční sumy, či zda by to na její bilanční sumu nemělo žádný významný vliv. Jestliže téměř polovina PO, jak vyplývá z obrázku 7, vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, uživatelé na základě této skutečnosti přichází o množství podstatných informací. Výhodnost vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro příspěvkové organizace může na druhé straně znamenat ztrátu významné informace nezbytné pro komplexní posouzení finanční situace a výkonnosti účetních jednotek veřejného sektoru v ČR jako celku.

Rozvaha

Hovoříme-li o rozvaze, pak, dle přinejmenším části odborné veřejnosti, je zásadní koncepční nevýhodou absence definic prvků rozvahy, tj. v první řadě termínů „aktívum“ a „závazek“. Tato skutečnost je do značné míry tlumena podrobností závazných obsahových vymezení jednotlivých položek aktiv a závazků rozvahy, ovšem zejména oblast dlouhodobých nehmotných aktiv bývá nezřídka v praxi problematická. K dalším

prvkům rozvahy bylo podrobněji popsáno v kapitole věnující se nedokončenému Koncepčnímu rámci IPSAS a bude také podrobněji pohovořeno v kapitole na téma vlastních zdrojů VÚJ.

Struktura a formát rozvahy coby elementárního účetního výkazu podávající informaci o finanční situaci účetní jednotky není principiálně odlišná od rozvahy sestavované např. podnikatelskými účetními jednotkami podle české účetní legislativy a snad ani od rozvahy sestavované účetními jednotkami veřejného sektoru podle standardů IPSAS. Aktiva jsou řazena dle jejich likvidnosti, závazky dle jejich splatnosti. Interpretace aktiv a závazků je v podstatě totožná jako u jakékoliv jiné účetní jednotky, avšak významný rozdíl nastává v oblasti vlastních zdrojů. Podrobněji k tomuto problému v kapitole popisující vlastní zdroje VÚJ, respektive v případě tzv. peněžních fondů také v první části práce. Pro vyšší srozumitelnost rozvaha oproti situaci před rokem 2010 například neobsahuje samostatné skupiny položek „ostatní aktiva“, „ostatní pasiva“ či „přechodné položky“. Účetní legislativa také tlačí VÚJ k postupné eliminaci možného vykazování většiny položek rozvahy v záporné hodnotě, opět z důvodu interpretační čistoty (umožněno je pouze pro některé typy pohledávek či závazků a pro položky vlastních zdrojů). Čistotu interpretace naopak poněkud snižuje např. obtížnost odděleného vykazování krátkodobé části dlouhodobého dluhu v rámci pasiv. V rámci aktiv je to pak například vykazování majetku určeného VÚJ k prodeji a oceněného reálnou hodnotou v rámci položek aktiv odpovídajících formě daného aktiva, nikoliv v samostatné položce reflektující odlišný záměr VÚJ s tímto aktivem. Oddělené vykazování by zdůraznilo významně odlišnou likvidnost takových aktiv. Obsahu rozvahy se podrobněji věnují následující kapitoly, zejména z pohledu použití některých účetních metod.

Výkaz zisku a ztráty

I v případě výkazu zisku a ztráty neboli výsledovky existuje obdobný problém s absencí definice základních prvků tohoto výkazu, tj. nákladů a výnosů, v účetní legislativě. I zde je však díky relativní podrobnosti obsahového vymezení položek nákladů a výnosů tento problém zmenšen, alespoň z praktického pohledu. Výsledovka VÚJ ctí obvyklé rozdělení nákladů na náklady z (hlavní) činnosti a náklady finančního charakteru, které však v praxi VÚJ jsou spíše výjimečné. Zvláštní skupinou nákladů jsou pak náklady z transferů (o transferech blíže v některé z dalších kapitol) a náklady vyplývající z přerozdělování daňových výnosů, které vykazují pouze VÚJ, které provádějí přerozdělení daní podle zvláštních právních předpisů (typicky Ministerstvo financí). Do obdobných skupin jsou členěny také výnosy, včetně samostatné skupiny pro výnosy

z transferů, výnosy z daní a výnosy z přerozdělovaných daní. Z koncepčního pohledu je významný také způsob vykazování aktivace a změny stavu zásob vlastní výroby ve výsledovce, a to vždy v rámci nákladů. Transakce znamenající vykazování aktivace jsou však u VÚJ spíše výjimečné, vykazování změny stavu zásob vlastní výroby nastává taktéž velmi ojediněle, jak ukazuje tabulka 12 níže, ať už v rámci hlavní činnosti nebo hospodářské činnosti (vedlejší, respektive podnikatelská činnost VÚJ).

Tabulka 12 – Aktivace a změna stavu zásob vlastní výroby u VÚJ

Položka výkazu zisku a ztráty	Hlavní činnost		Hospodářská činnost	
	Počet VÚJ	Podíl ze	Počet VÚJ	Podíl ze
		všech VÚJ		všech VÚJ
Aktivace DM	470	2,6%	16	0,1%
Aktivace OM	277	1,6%	42	0,2%
Aktivace vnitroorganizačních služeb	325	1,8%	62	0,3%
Změna stavu zásob vlastní výroby	242	1,4%	82	0,5%

Zdroj: [115]

Z pohledu uživatelů podává výsledovka klíčovou informaci zejména na straně nákladů. VÚJ nejsou účetními jednotkami, smyslem jejichž existence je generování zisku. Z tohoto pohledu lze očekávat, že velká část z nich bude dlouhodobě vykazovat záporný rozdíl výnosů a nákladů, tj. ztrátu. Jedná se však o účetní jednotky, jejichž úkoly jsou zejména poskytování veřejných či smíšených statků a služeb, pokud možno v souladu se zásadami efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti. A právě pro posouzení těchto aspektů může být výsledovka vhodným zdrojem potřebných dat, ať už takové či obdobné posouzení je prováděno v rámci kontrolních procesů nebo ze strany některých uživatelů.

Příloha

Ze závazné struktury přílohy pro VÚJ vyplývá nezřídka relativní náročnost pro její vyplnění. Kromě obvyklých součástí přílohy, jako jsou bližší informace k použití účetních metod, nestandardním či velmi významným účetním případům, požaduje účetní legislativa v rámci přílohy zveřejnění v některých případech velmi podrobných informací, za jejichž uživatele lze považovat téměř výhradně Ministerstvo financí. Co do obsáhlosti je příloha obvykle nejrozsáhlejší součástí účetní závěrky VÚJ. Z technického pohledu je klíčové, že jednotlivé součásti a položky v příloze jsou vždy strukturované a mají jednoznačný identifikátor, což zajišťuje možnost

automatizovaného zpracování na úrovni CSÚIS a také uživatelům zjednodušuje práci s daty ve větším měřítku.

Nejvýznamnější součástí přílohy je zřejmě podrozvaha, v níž VÚJ vykazují zejména (nikoliv pouze) podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Účetní legislativa vyžaduje vysokou podrobnost informací o podmíněných aktivech a podmíněných závazcích a také pro uživatele se může jednat o podstatnou informaci pro jejich rozhodování v blízké i vzdálenější budoucnosti. Hovoříme zde i o uživatelích interních, pro které může být znalost objemu podmíněných závazků z titulu například různých uzavřených smluv účetní jednotkou klíčová pro plánování peněžních toků a zajištění dostatečných zdrojů peněžních prostředků ve vhodný okamžik k úhradě závazků reálných, ve které se závazky původně podmíněné transformovaly v okamžiku příslušného smluvního plnění. Významnost informací v podrozvaze vyplývá také z požadavku jednoho z klíčových uživatelů informací z účetních závěrek VÚJ, a sice Evropské unie. Konkrétně jde o Směrnici Rady 2011/85/EU [99], která vyžaduje po členských státech EU zveřejňování například podrobných informací o zárukách poskytnutých účetními jednotkami veřejného sektoru.

Přehled o peněžních tocích

Tento účetní výkaz je v případě VÚJ konstruován způsobem, kdy (v případě peněžních toků z provozní činnosti) prezentuje toky peněžních prostředků nepřímým způsobem, tj. zjednodušeně řečeno očišťováním výsledku hospodaření o náklady, které neznamenal peněžní výdaj, a o výnosy, které neznamenal peněžní příjem. Struktura odpovídá obvyklé struktuře tohoto typu účetního výkazu u podnikatelských účetních jednotek s členěním na peněžní toky z provozní činnosti, z investování a z financování. Pouze v případě organizačních složek státu obsahuje kompenzační položku vyplývající ze způsobu účtování o příjmech a výdajích těchto účetních jednotek⁴.

Otázkou je však využitelnost tohoto výkazu pro uživatele, a to v první řadě díky nepřímé prezentaci peněžních toků. Obvykle se má za to, že přímá prezentace peněžních toků má větší informační hodnotu pro uživatele a je pro ně daleko srozumitelnější [11, strana 355]. Je proto i dle IFRS preferována před nepřímou. Informace o peněžních tocích poskytována přímou metodou je však uživatelům k dispozici v rozpočtových výkazech, které velká část VÚJ pravidelně sestavuje. Více k této problematice v kapitole věnující se detailněji rozpočtovým výkazům.

⁴ Jedná se o příjmy a výdaje státního rozpočtu účtované a vykazované jednotlivými organizačními složkami státu, neboť stát není účetní jednotkou.

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Obvykle, přinejmenším u podnikatelských účetních jednotek, je předmětem tohoto tokového výkazu přehledně ukázat změny v čistých aktivech, respektive ve vlastním kapitálu účetní jednotky. U podnikatelských účetních jednotek jde typicky o vklady či výběry vlastníků, emise nových akcií, výplatu dividend, přiděly do kapitálových fondů, atd. Tyto transakce nastávají v případě účetních jednotek veřejného sektoru velmi výjimečně či vůbec. A pokud ano, je jejich interpretace významně odlišná než v případě předchozím, což vyplývá zejména z odlišných důvodů, které ke změnám stavu jednotlivých položek vlastního kapitálu vedly.

Ze struktury tohoto výkazu pro VÚJ vyplývá snaha získat zejména informace o transakcích s majetkem, které nastaly v průběhu účetního období mezi dvěma VÚJ. Jedná se zejména o různé formy bezúplatných převodů majetku, které vyplývají například z reorganizace či optimalizace činností zřizovatele a jeho příspěvkových organizací či ze změny zvláštních právních předpisů. Významnost těchto informací zdůrazňuje také Koncepční rámec IPSAS, který v takových případech dokonce hovoří o specifických prvcích účetní závěrky, jak již bylo popsáno v kapitole věnující se podrobněji Koncepčnímu rámci IPSAS. V přehledu o změnách vlastního kapitálu VÚJ dále vykazují podrobnější informace o některých oceňovacích rozdílech či významných chybách minulých účetních období.

Určité interpretační komplikace může však způsobit uživatelům již samotný název tohoto výkazu. Je skutečně koncepční otázkou, jestli vůbec v případě účetních jednotek veřejného sektoru lze použít termínu „kapitál“. Dokonce lze v těchto případech při určité interpretaci zpochybnit i vhodnost termínu „vlastní“. Blíže je tento problém popsán dále.

3.1.4.7 Koncepční přístupy a nastavení některých účetních metod

Tato kapitola blíže popíše některé aplikované koncepty pro účely sestavení účetních závěrek VÚJ a také nastavení některých účetních metod.

Kapitál

Jak již naznačil poslední odstavec předchozí kapitoly, zásadním koncepčním problémem při nastavení pravidel pro konstrukci účetní závěrky, zejména rozvahy, byla a je oblast vlastních zdrojů neboli kapitálu. Relativně méně složitá je tato problematika v případě podniků. Podívejme se nyní blíže, jakým způsobem je pojem kapitál pojat v případě podnikatelských účetních jednotek, abychom poté mohli identifikovat

zásadní rozdíly či naopak identické aspekty s účetními jednotkami veřejného sektoru, tedy s VÚJ.

V případě podniků či obchodních korporací je zaměření účetního výkaznictví i finančních analýz na oblast vlastního kapitálu opodstatněné. Jedná se o něco, co reprezentuje bohatství či hodnotu pro vlastníky podniku, něco, jehož výše a změna výše v čase reprezentuje stav a změnu stavu hodnoty podniku jako takového. Jedním z cílů účetnictví podniků je pak poskytovat věrnou informaci o tom, jestli je kapitál, který do podniku jeho vlastníci vložili, v podniku uchovávan, nebo jestli naopak z podniku mizí. Obecně lze v literatuře nalézt dvě základní pojetí kapitálu podniku a z nich vycházející dvě pojetí jeho uchování (reprodukce), jak uvádí například Kovanicová [11, strana 73 – 75]. Ty mají přímou souvislost či přímo implikují naplnění předpokladu trvání účetní jednotky v budoucnu, neboť pokud kapitál uchován není, svoji činnost účetní jednotka ukončuje a přestává existovat.

Finanční pojetí kapitálu definuje kapitál jako vlastní kapitál, vlastní zdroje či čistá aktiva podniku a zaměřuje se na sledování jeho uchování ve finančním vyjádření. V tomto pojetí dosáhl podnik za určité období zisku, pokud výše kapitálu na konci období je vyšší než na počátku období, bez vlivu vkladů a výběrů vlastníků. Pro oceňování je používáno buď nominálních peněžních jednotek, kdy se předpokládá stálá cenová hladina, nebo peněžních jednotek přepočítávaných na současnou kupní sílu, kdy i tyto přepočty ovlivní výši kapitálu. Produkční pojetí kapitálu naproti tomu identifikuje kapitál jako produkční kapacitu podniku za určité období, typicky objem výroby za období. V tomto pojetí je kapitál uchován, pokud nedošlo ke snížení jeho produkční kapacity v naturálním vyjádření. V případě přírůstku jeho produkční kapacity za období dosáhl podnik zisku.

Přímé převzetí jednoho či druhého pojetí kapitálu pro případ účetní jednotky veřejného sektoru zřejmě možné není. Lze nalézt určitou paralelu v tom, že její existence sice není dána (zahájena) vkladem vlastníků, nýbrž daňových poplatníků, které lze potažmo za tyto vlastníky považovat. Nicméně existence účetních jednotek veřejného sektoru má do značné míry konstitutivní charakter, neboli je dána právními předpisy, legislativou. V případě VÚJ to je zejména Ústava ČR, jak pro státní správu (vládu), tak pro místní samosprávu, a některé další zákony. Díky tomuto legislativnímu ukotvení nelze jednoznačně spojit uchování jejího kapitálu s její další existencí, jako je tomu v případě podniků. Budoucí existence je zajištěna právními předpisy, které většinou zajišťují přísun zdrojů pro její činnost v budoucnosti. Absolutní výše kapitálu účetní jednotky veřejného sektoru tedy nemusí být určující pro posouzení její další

existence v budoucnu. To, co však významné je, je změna výše jejího kapitálu. Pokud totiž dochází k významnému snižování kapitálu, naznačuje to snížení schopnosti účetní jednotky poskytovat ve stávajícím rozsahu a kvalitě veřejné statky a služby, což je základním smyslem její existence. Naopak zvýšení kapitálu naznačuje vyšší kapacitu pro zlepšení kvality či zvýšení rozsahu poskytovaných veřejných statků a služeb. Kapitál tedy i v případě účetních jednotek veřejného sektoru představuje důležitou informaci pro uživatele, avšak spíše než jeho absolutní výše je významnější změna jeho výše v průběhu více období.

I v mezinárodním prostředí je běžné, že účetní jednotky veřejného sektoru vykazují vlastní zdroje (či ekvivalentní položky „základní kapitál“, „vlastní jmění“, „vlastní kapitál“ apod.) v záporné výši **[61, odstavec 12]**, a to v některých případech i ve velmi vysokých částkách, viz Příloha č. 1. Na rozdíl od podnikatelských účetních jednotek (účetních jednotek založených za účelem generování zisku) nemusí záporná výše vlastních zdrojů indikovat či vést k zániku účetní jednotky veřejného sektoru. U podnikatelské účetní jednotky by již postupně se snižující kladný stav vlastních zdrojů naznačoval možné nenaplnění předpokladu trvání účetní jednotky v budoucnu. V případě účetních jednotek, mezi jejichž zdroje patří prostředky z výběru daní (v ekonomickém smyslu), ať už vybírané centrální vládou a přerozdělované těmito účetními jednotkami nebo těmito účetními jednotkami přímo vyměřovaných, pak lze-li předpokládat, že tyto zdroje budou i v dohledné budoucnosti těmito účetními jednotkami náležet, není žádným způsobem ohroženo jejich trvání a další existence v této dohledné budoucnosti, přesto, že k jednotlivým okamžikům dosahuje úroveň jejich vlastních zdrojů záporných hodnot. V souvislosti s předpokladem trvání účetní jednotky tuto skutečnost také zmiňují standardy IPSAS **[61, odstavec 45]**, které také odlišují požadavky na zveřejnění pro případy, kdy účetní jednotka nemá žádný základní kapitál a kdy má. Pokud účetní jednotka nemá žádný základní kapitál, pak dle standardů IPSAS **[61, odstavec 97]** musí samostatně zveřejnit

- čistá aktiva/vlastní kapitál zobrazující samostatně
 - vložený kapitál představující kumulativní součet vkladů vlastníků k datu vykazání po odpočtu jejich výběrů,
 - kumulované přebytky a schodky,
 - rezervní fondy,
 - menšinové podíly a
- částku k rozdělení (jinému než vrácení kapitálu) navrženého nebo schváleného po datu vykazání, avšak před schválením účetní závěrky ke zveřejnění.

Standardy IPSAS v ilustrativní struktuře účetních výkazů **[61, Dodatek 1]** doslova zmiňují v rámci čistých aktiv/vlastního kapitálu položku „Kapitál vložený jinými vládními jednotkami“, kterou lze z hlediska obsahového považovat za velmi podobnou některých položkám vlastních zdrojů vybraných účetních jednotek, zejména položkám rozvahy „C.I.1. Jmění účetní jednotky“ či „C.I.3. Transfery na pořízení dlouhodobého majetku“ **[89, § 26]**.

Pokud účetní jednotka má základní kapitál, pak kromě výše uvedeného podle standardů IPSAS **[61, odstavec 100]** také zveřejní například

- počet autorizovaných podílů,
- počet podílů emitovaných a plně uhrazených a emitovaných, avšak dosud plně neuhrazených,
- práva, výhody a omezení spojená s daným druhem podílu včetně omezení pro výplatu dividend a zpětné vyplacení podílu,
- podíly na účetní jednotce držené vlastní jednotkou nebo ovládanou jednotkou či přidruženou jednotkou,
- částku dividend, které byly navrženy nebo schváleny po datu vykazání, avšak ještě do okamžiku schválení účetní závěrky ke zveřejnění, a další informace.

Zde je již jednoznačně patrná podobnost s obvyklými požadavky na zveřejnění informací v účetní závěrce podnikatelských účetních jednotek.

Pravidla pro vykazování vlastního kapitálu upravuje v případě VÚJ kromě ZÚ a vyhlášky č. 410/2009 Sb. také Český účetní standard č. 709 – Vlastní zdroje. Klíčová je především skupina položek pasiv rozvahy „Jmění účetní jednotky a upravující položky“. Jejím prostřednictvím dochází v případě VÚJ k aplikaci typických aspektů účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru, které byly popsány výše, zejména prvku odložených příjmů a také zobrazení záporné výše kapitálu (resp. některých jeho součástí) ve vazbě na koncept uchování kapitálu těmito účetními jednotkami.

VÚJ aplikují kromě jiných také prvek účetních výkazů identifikovaný Koncepčním rámcem IPSAS, jak bylo popsáno v jedné z předchozích částí, s názvem odložené příjmy (deferred incomes). Tímto způsobem dochází k časovému rozlišení přijatých investičních transferů (coby klíčové formy nesměnných transakcí) na straně jejich příjemců, a to ve věcné a časové souvislosti s náklady, které vyplývají z užívání dlouhodobých aktiv z těchto transferů pořízených. Účetní legislativa v případě VÚJ prozatím nestanovuje povinnost tohoto časového rozlišování také na straně poskytovatelů těchto transferů, tedy nedochází k aplikaci prvku odložené výdaje

Koncepčního rámce IPSAS do české účetní legislativy pro veřejný sektor. Důvodem je zejména extrémní náročnost na tok informací mezi všemi VÚJ, kterého za současného stavu nebylo možné dosáhnout, případně pouze s vynaložením značných prostředků. Prozatím tedy aplikace tohoto prvku na úrovni VÚJ byla shledána jako neefektivní.

V rámci skupiny položek „Jmění účetní jednotky a upravující položky“ také VÚJ vykazují několik typů oceňovacích rozdílů, ať už z titulu přechodu na zcela nová pravidla účetního výkaznictví v období let 2010 až 2013, z důvodu změny metodiky, změny výše reálné hodnoty některých cenných papírů (velmi výjimečně) či změny výše reálné hodnoty majetku určeného k prodeji. V posledním uvedeném případě se jedná o zvláštní účetní metodu, kterou ze všech ÚJ, které se řídí ZÚ, používají pouze VÚJ. Tyto oceňovací rozdíly vznikají na základě přecenění a změny výše reálné hodnoty použité pro ocenění majetku, který již VÚJ nedrží z důvodu, že jej chce nadále používat, nýbrž proto, aby jej prodala, tedy zpeněžila. Takový majetek se rozhodnutím vykazující VÚJ stává výrazně likvidnějším a je proto vhodné změnit i způsob jeho ocenění tak, aby respektoval přístup, který k němu vykazující VÚJ nově uplatňuje [47]. Tímto novým oceněním je reálná hodnota. Příslušný oceňovací rozdíl je vykazován v rozvaze právě v části pasiv „Jmění účetní jednotky a upravující položky“, a to po celou dobu, po kterou je příslušný majetek vykazující VÚJ určen k prodeji. Při realizaci tohoto majetku je tento rozdíl rozpuštěn do výsledku hospodaření běžného období. Pokud k realizaci nedojde, je tento rozdíl z přecenění zrušen způsobem reverzním ke způsobu, jakým byl vytvořen. Díky této účetní metodě oceňující velmi likvidní majetek reálnou hodnotou mají uživatelé účetních závěrek VÚJ k dispozici významnou informaci o brzké změně struktury aktiv VÚJ, o pravděpodobném brzkém zvýšení její likvidity a také o změně výše dlouhodobých zdrojů, které touto účetní jednotkou mohly být použity pro zvýšení kvality či rozsahu jí poskytovaných veřejných služeb či veřejných statků.

Pravděpodobně nejobtížnější interpretaci ze všech položek skupiny „Jmění účetní jednotky a upravující položky“ má samotná položka „Jmění účetní jednotky“. Jejím prostřednictvím jsou aplikovány prvky účetních výkazů definované Koncepčním rámcem IPSAS a popsané v části předchozí této práce. Jde o příspěvky a výběry vlastníků, tedy přítoky zdrojů od externích subjektů zvyšující čistá aktiva a odtoky zdrojů ve prospěch externích subjektů snižující čistá aktiva. K těm může ve veřejném sektoru zejména na základě vzniku nových účetních jednotek, které je nezbytné vybavit potřebnými zdroji pro jejich provoz a činnost. Tedy případy restrukturalizace, ať už u ústředních či územních účetních jednotek. Kromě této skutečnosti však má položka „Jmění účetní jednotky“ klíčové koncepční postavení v zobrazení výše popsané

skutečnosti o záporných vlastních zdrojích účetních jednotek veřejného sektoru bez přímé souvislosti se zásadou trvání účetní jednotky. Jak demonstruje tabulka 13 níže, není vykazování záporné výše jmění účetní jednotky výjimečné zejména u příspěvkových organizací. U ostatních právních forem k této skutečnosti prozatím plošně nedochází, avšak v budoucnu zřejmě bude, jak naznačují data o výsledcích hospodaření zejména v případě DSO, krajů a obcí. Tyto výsledky hospodaření se po jejich schválení stanou součástí jmění účetních jednotek a budou jej zřejmě dlouhodobě snižovat. V souladu s již uvedeným to může zejména u obcí naznačovat pomalu se zhoršující potenciál poskytovat svým občanům veřejné statky a veřejné služby v dosavadním rozsahu či kvalitě, respektive pro udržení jejich rozsahu či kvality nezbytnost spoléhání se na nejisté externí zdroje, zejména dotace. Položka „Jmění účetní jednotky“ je však v případě VÚJ významně zkreslována v souvislosti s účetním pojetím tzv. peněžních fondů.

Tabulka 13 – Podíl VÚJ vykazujících zápornou výši některých položek vlastních zdrojů dle právní formy VÚJ.

	DSO	PO	OSS	Kraje	Obce	SF	PF	RRRS	Celkem
Záporné vl. zdroje	5,1%	89,8%	1,5%	0,0%	2,9%	0,0%	0,0%	0,7%	0,8%
Záporné jmění a upravující položky	13,3%	76,7%	7,3%	0,7%	2,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,8%
Záporné jmění ÚJ	21,6%	69,3%	2,3%	0,0%	5,7%	0,0%	0,0%	1,1%	0,5%
Záporný VH za běžné účetní období	12,1%	28,9%	9,1%	0,0%	49,7%	0,1%	0,0%	0,1%	16,9%

Zdroj: [115]

V rámci vlastních zdrojů v případě VÚJ zůstává významným zkreslujícím prvkem skupina položek „Fondy účetní jednotky“. Jedná se o relikty účetního výkaznictví platného před rokem 2010 a zejména v případě příspěvkových organizací znamená zásadní interpretační problém nejen v souvislosti se jměním účetní jednotky, ale také s výsledkem hospodaření běžného období. Na první pohled se zdánlivě jedná o položky kapitálových (ze zisku tvořených) fondů. Avšak pravidla pro jejich tvorbu a použití jsou závazně stanovena nikoliv účetní, ale rozpočtovou legislativou [78] [81]. Z ní vyplývá, že zvyšování i snižování stavu těchto fondů nastává jak v souvislosti s výsledkem hospodaření, tak ryze peněžním způsobem. Rozpočtová legislativa v podstatě předpokládá ryze peněžní podstatu těchto fondů, neboli to, že kladný výsledek hospodaření znamená automaticky přebytek rozpočtových prostředků na konci účetního období, který lze určitým způsobem použít a příslušné „zbylé“ peněžní

prostředky do těchto fondů umístit. Takové pojetí ryze peněžních fondů však správně vede k jejich účetnímu zobrazení výhradně v aktivech, tedy zhruba na úrovni peněžních prostředků na bankovních účtech. Nikoliv v pasivech rozvahy. Třetí analogie se nabízí v souvislosti s fondovým pojetím účetního výkaznictví používaným v US GAAPG, jak bylo popsáno v části 3.1.3., avšak finanční situace či výkonnost příspěvkových organizací ani jiných VÚJ není jejich účetní závěrkou zobrazována v souvislosti s oblastmi jejich činností, jak je to typické pro US GAAPG. V případě peněžních fondů VÚJ, jejichž existence je ustanovena rozpočtovou legislativou, se tedy principiálně nejedná ani o fondy tvořené ze zisku, ani o fondy ryze peněžní, ani o fondy ve fondovém pojetí účetního výkaznictví US GAAPG. Tato koncepční nejasnost způsobená zastaráním a chybnými termíny používanými rozpočtovou legislativou (zaměňování nákladu s výdajem a výnosu s příjmem) má za následek významné zkreslení interpretačně zásadních položek rozvahy VÚJ, a to jmění účetní jednotky a výsledku hospodaření běžného období. Bez úprav v textu rozpočtové legislativy zřejmě nebude možné narovnání legislativy upravující pravidla účetního výkaznictví VÚJ.

Odpisování dlouhodobého majetku

Ze všech VÚJ aplikovaly před rokem 2010 tuto účetní metodu pouze příspěvkové organizace a v rámci své hospodářské činnosti také obce. Povinnost odpisování byla po určitých odkladech pro VÚJ stanovena na konec roku 2011, respektive rok 2012, s výjimkou příspěvkových organizací, které tak musí učinit nejpozději v roce 2013. Tomuto předcházela intenzivní diskuse, kdy zaznívaly i názory, že metoda odpisování není vhodná pro ÚJ ve veřejném sektoru a pokud ano, pak mají pravidla pro její použití být maximálně normativní ve smyslu pevného stanovení doby odpisování každého DM ve všech VÚJ, a to podle průměrné intenzity jeho opotřebovávání. Jestliže však každé aktivum představuje určitý využitelný potenciál pro ÚJ, tedy možnost, aby jej tato využívala při své činnosti a pro úkoly, které vyplývají ze samotného důvodu její existence, tj. poskytování veřejných statků a veřejných služeb, je potřeba v účetní závěrce zobrazit informaci o tom, do jaké míry již daná ÚJ potenciálu daného aktiva využila a jaký potenciál v daném aktivu zbývá k využití při její činnosti. Jedná se o významnou informaci pro uživatele účetních závěrek, ze které může být patrné, v jaké kvalitě a rozsahu lze očekávat v budoucnu poskytování veřejných statků a veřejných služeb ze strany konkrétní ÚJ, například obce. Ocenění příslušného DM představuje počáteční výdaj prostředků vynaložených na jeho pořízení. Jestliže však potenciálu tohoto DM může příslušná ÚJ využívat dlouhodobě, je nezbytné zobrazit v účetní závěrce intenzitu postupného odčerpávání tohoto využitelného potenciálu, tj. právě

v souvislosti s intenzitou jeho užívání, a po celou dobu jeho užívání. Tato skutečnost platí v případě ÚJ, které existují z důvodu generování výnosů a tvorby zisku, a stejně tak u ÚJ veřejného sektoru. V tom prvním případě využívá ÚJ potenciálu DM pro generování výnosů, v druhém pro poskytování veřejných statků a veřejných služeb. Avšak zásadní je, že obě tyto ÚJ majetek využívají a jeho užíváním snižují potenciál, který v něm zbývá. Proto je nezbytné pro věrné zobrazení jejich finanční situace i finanční výkonnosti počáteční výdaj na pořízení DM časově rozlišit ve věcné a časové souvislosti s intenzitou jeho užívání, resp. s postupným snižováním jeho zbývajících využitelného potenciálu. Tento princip byl implementován i do účetní legislativy pro VÚJ upravující pravidla pro odpisování dlouhodobého majetku.

Český účetní standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku stanovuje [92] pro VÚJ relativně podrobná pravidla jak pro první aplikaci této metody, tak pro její další běžné používání. Jsou definovány tři možné způsoby odpisování: rovnoměrné, výkonové a komponentní. Výkonovým způsobem je nezbytné odpisovat skládky odpadu, aplikace komponentního způsobu je výhradně v rozhodnutí samotné VÚJ. Pokud se rozhodne neodpisovat DM komponentně a nejedná se o skládku odpadu, musí VÚJ aplikovat rovnoměrný způsob, neboli v podstatě časový odpis. Vzhledem k typům DM v užívání VÚJ je rovnoměrný způsob v drtivé většině případů optimálním způsobem, jak z pohledu intenzity snižování využitelného potenciálu, tak z hlediska zásady efektivnosti. To však neznamená, že ve veřejném sektoru nelze identifikovat další DM, který by alespoň v některých případech bylo možné odpisovat výkonovým způsobem či komponentně. Kromě skládky odpadu, kde jsou jednoznačně měřitelné výkony ve smyslu objemu odpadu na ni přivezeného i celkový maximální výkon ve smyslu limitu objemu odpadu stanoveného každé skládce při její kolaudaci, lze také uvažovat o některých strojích či přístrojích, které VÚJ užívají, včetně např. osobních automobilů. V případě komponentního způsobu lze zvažovat jeho použití např. pro odpisování budov, kde lze neřídka identifikovat významné ocenitelné komponenty s významně odlišnou dobou použitelnosti než zbytek budov, například rozvody sítí, klimatizace a vzduchotechniky, střechy a opláštění budov, výtahy, eskalátory atd., nebo pro odpisování specifického DM v armádě, policii či u hasičského sboru.

ČÚS 708 dává VÚJ možnost využití významného zjednodušujícího postupu, kdy VÚJ může v podstatě zastavit odpisování jím užívaného DM v okamžiku, kdy jeho zůstatková cena dosáhne nevýznamné výše, např. 5 % jeho pořizovací ceny. Bohužel je tohoto ustanovení ze strany VÚJ využíváno téměř plošně a VÚJ pak nejsou nuceny průběžně aktualizovat odpisové plány konkrétních DM, aby nedošlo k jejich úplnému

odepsání v okamžiku, kdy je stále užíván, což by bylo porušení ZÚ. Vzhledem k intenzivnímu využívání tohoto zjednodušení napříč všemi právními formami VÚJ a z toho vyplývajícím negativnímu dopadu na kvalitu informace prezentované uživatelům ve výsledovce je otázkou, jak dlouho bude tato možnost v ČÚS 708 obsažena.

Druhým negativním faktorem snižujícím využitelnost ekonomické informace získané díky metodě odpisování DM je provázání odpisování s rozpočtovou legislativou v případě příspěvkových organizací. Jedná se o tentýž důvod, jaký byl zmíněn v předchozí kapitole věnující se problematice kapitálu VÚJ, tj. zastaralost terminologie používané rozpočtovou legislativou. Ta v případě odpisů u příspěvkových organizací předpokládá tvorbu „peněžního“ fondu ve výši těchto odpisů, kdy pro tento účel musí příspěvkové organizaci její zřizovatel příslušné peněžní prostředky ze svého rozpočtu poskytnout. Odpis však nepředstavuje sám o sobě žádný pohyb peněžních prostředků, a proto se zdá toto ustanovení poněkud nelogickým. Ke zkreslení dochází v případech, kdy zřizovatel trpí obecným nedostatkem peněžních prostředků, což má za následek to, že donutí své zřizované příspěvkové organizace k neúměrnému prodloužení odhadované doby životnosti jejích DM a tím sníží částku odpisů v každém roce. Naplnění požadavku vyplývajícího z rozpočtové legislativy poskytnout zřizované příspěvkové organizaci peněžní prostředky ve výši odpisů je pak pro něj jednodušší. Stejně jako v případě kapitálu, ani v tomto případě není možné narovnání skutečného stavu bez předchozí významné úpravy v rozpočtové legislativě, konkrétně v části upravující oblast tzv. „peněžních“ fondů.

I přes výše popsané problémy znamenala nová povinnost pro VÚJ odpisovat DM výrazný posun v uplatnění principů akruálního účetnictví a významné přiblížení k pravidlům běžně používaným v mezinárodním prostředí, zejm. standardům IPSAS.

Opravné položky

Nezbytnost vytvoření opravné položky v případě jednorázového významného snížení využitelného potenciálu nebo budoucího ekonomického prospěchu majetku nenastává v případě účetních jednotek veřejného sektoru tak často, jako je tomu v případě účetních jednotek založených za účelem tvorby zisku. Důvody, které mohou vést ke snížení budoucího ekonomického prospěchu určitého majetku, nemusejí zároveň znamenat snížení jeho využitelného potenciálu, je-li tento majetek používán nikoliv pro generování zisku, ale pro poskytování veřejných statků a veřejných služeb. Tento faktor je patrný zejména u majetku dlouhodobého. Poněkud jiná situace nastává u

pohledávek. V jejich případě je prospěch či potenciál dán typicky tím, že bude pohledávka v blízké či vzdálenější budoucnosti přeměněna na hotové peníze. Toto platí v případě podnikajících ÚJ úplně stejně jako v případě ÚJ ve veřejném sektoru. Zvyšuje-li se pravděpodobnost toho, že konkrétní pohledávka nebude zcela přeměněna na hotové peníze, je její prospěch i potenciál pro ÚJ nižší a je třeba tuto skutečnost v účetní závěrce zobrazit, pokud by takový postup nebyl neefektivní či nevýznamný. V případě pohledávek tedy byla povinnost aplikovat metodu opravných položek stanovena již v první fázi účetní reformy veřejných financí, kdy v případě ostatního majetku k tomu došlo až v roce 2012. Přínos metody opravných položek ve smyslu věrnějšího zobrazení finanční situace VÚJ je v případě pohledávek považován za natolik zásadní, že byla pro VÚJ závazně stanovena hladina významnosti pro tvorbu opravných položek. Jedná se o princip „ageingu“ pohledávek, konkrétně na úrovni 10 % jejich nominální hodnoty za každých 90 dní, které uplynuly od její splatnosti. Došlo však k aplikaci zásady efektivnosti a významnosti tím, že k některým pohledávkám, které VÚJ vykazují, se opravné položky vůbec netvoří, zejména se jedná o pohledávky z titulu transferů a daní. V případě téměř všech VÚJ znamenala aplikace této metody i na úrovni této relativně konzervativní hladiny významnosti (nulový přínos dané pohledávky je v účetní závěrce zobrazen až po 30 měsících, které uplynuly od její splatnosti) značný dopad na bilanční sumu a tedy pro uživatele znamenala významné zpřesnění informace o finanční situaci VÚJ.

Tabulka 14 – Výše opravných položek k jednotl. pohledávkám dle právní formy VÚJ

Název položky (název pohledávky)	Číslo SÚ	DSO	Kraje	Obce	OSS	PO	RRRS	SF	CELKEM
Poskytnuté návratné fin. výpomoci dlouhodobé	462	0,0%	0,0%	0,9%	21,6%	0,0%	-	0,0%	11,3%
Dlouhodobé pohl. z postoupených úvěrů	464	-	-	0,0%	82,6%	-	-	-	82,6%
Dlouhodobé pohledávky z ručení	466	-	42,6%	97,1%	30,9%	-	-	-	31,0%
Ostatní dlouhodobé pohledávky	469	0,0%	0,3%	5,0%	17,4%	1,5%	0,0%	94,0%	12,3%
Odběratelé	311	1,0%	14,2%	30,3%	88,4%	3,8%	0,0%	0,0%	34,7%
Směnky k inkasu	312	-	-	4,3%	100,0%	-	-	-	14,4%
Jiné pohledávky z hlavní činnosti	315	0,1%	65,6%	56,9%	61,3%	12,1%	12,2%	0,0%	59,5%
Poskytnuté návratné fin. výpomoci krátkodobé	316	0,0%	0,0%	0,1%	0,0%	1,2%	-	29,3%	25,2%
Krátkodobé pohl. z postoupených úvěrů	317	-	-	-	99,9%	-	-	-	99,9%
Pohl. z titulu daní a obd. dávek	318	-	32,1%	55,1%	58,3%	-	-	-	58,3%
Pohledávky za účastníky sdružení	351	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	-	-	0,0%
Krátkodobé pohledávky z ručení	361	-	-	92,0%	99,0%	-	-	-	98,9%
Ostatní krátkodobé pohledávky	377	9,2%	2,8%	6,3%	19,6%	5,2%	0,1%	88,1%	19,0%
CELKEM		0,1%	6,2%	24,8%	52,4%	4,1%	9,5%	24,1%	45,6%

Zdroj: [115]

Je-li v tabulce 14 místo výše procenta opravné položky k dané pohledávce uvedeno „-“, jde o případ, kdy žádná příslušná VÚJ nevykazuje žádnou pohledávku z daného titulu. Značná část z těchto situací je přímo dána jinou než účetní legislativou, z níž vyplývá nemožnost vzniku určitých pohledávek při jejich činnosti. Je-li uvedeno „0,0%“, jde o případ, kdy pohledávky z daného titulu vykazovány jsou, není však k nim vytvořena žádná opravná položka.

Z tabulky 14 vyplývá hned několik zajímavých skutečností. Vykazování směnek k inkasu je v případě OSS velmi výjimečné. Pokud k tomu však dochází, je k nim vždy vytvořena opravná položka ve 100% výši. Podobná extrémně vysoká čísla nalézáme také

například u krátkodobých pohledávek z postoupených úvěrů u OSS (99,9 %), dlouhodobých pohledávek z ručení v případě obcí (97,1 %), ostatních dlouhodobých pohledávek u státních fondů (94 %) či krátkodobých pohledávek z ručení v případě obcí (92 %) či OSS (99 %). Napříč VÚJ jsou co do své výše nejvýznamnějšími pohledávkami zejména pohledávky za odběrateli, jiné pohledávky z hlavní činnosti a ostatní krátkodobé a ostatní dlouhodobé pohledávky. Z horizontální agregace je zásadní zejména informace, že více než polovinu (59,5 %) jiných pohledávek z hlavní činnosti VÚJ, tj. zejména z titulu pokut, penále a jiných sankcí, místních, správních a soudních poplatků, nejsou schopny VÚJ vymáhat a lze očekávat, že nikdy nebudou inkasovány. Tento závěr lze učinit také v případě třetiny (34,7 %) pohledávek za odběrateli, tedy pohledávek ze soukromoprávních vztahů, například z titulu pronájmů či prodeje služeb. V obou případech jde o velmi významné částky, které naznačují poměrně neefektivní způsob hospodaření VÚJ, který je pouze omezeně slučitelný s pojetím řádného hospodáře, k čemuž by měly VÚJ směřovat. Tuto domněnku dále potvrzují některé vertikální agregace. Z těch pohledávek, ke kterým je možné tvořit opravné položky (nejde o všechny pohledávky, jak bylo výše vysvětleno), lze v případě OSS u více než poloviny (52,4 %) očekávat, že nikdy nebudou inkasovány. V případě obcí jde o zhruba čtvrtinu (24,8 %). V těchto případech se jedná o významné negativní rysy v hospodaření těchto VÚJ.

V případě opravných položek k majetku jinému než pohledávky není hladina významnosti pro VÚJ závazně stanovena. Z důvodu relativní nezkušenosti VÚJ s touto účetní metodou a k nedostatečnému působení kontrolních a přezkoumávajících orgánů u VÚJ lze očekávat, že vykazání opravné položky k jinému majetku než jsou pohledávky, bude extrémně výjimečné. Ze struktury dat předávaných VÚJ do CSÚIS však lze tuto skutečnost ověřit pouze v případě pozemků, jak ukazuje tabulka 15 níže. K dispozici jsou pouze data ke změně stavu opravných položek za účetní období, ale nikoliv jejich výše, neboť jak opravné položky, tak oprávký jsou vykazovány v rámci téhož řádku a sloupce rozvah VÚJ.

**Tabulka 15 – Výše vykázané opravné položky k pozemkům
u všech VÚJ, které nenulovou výši opravné položky
k pozemkům vykazaly k 31. 12. 2012 [v Kč]**

Název VÚJ	Výše vykázané opravné položky
Hlavní město Praha	1 164,00
Město Zásmyky	337 559,00
Městys Nehvizdy	350 313,73
Obec Bašť	26 326,00
Obec Březnice	12 000,00
Obec Kunice	222,04
Obec Libotenice	109 379,20
Obec Petřikov	-24 285,35
Obec Popovičky	-1 652,00
Obec Poříčany	525 233,02
Obec Švihov	-307,43
Sportovní zařízení Prachatice	39,60

Zdroj: [115]

Tabulka 15 obsahuje všechny VÚJ, které vykazaly jakoukoliv výši korekcí k pozemkům. Ty se neodpisují, a proto zde tato informace k dispozici je. Ve třech případech došlo ke zjevné chybě, kdy VÚJ vykazala zápornou výši korekcí k pozemkům. Poněkud překvapivé může být vykázaní korekcí k pozemkům ve výši 1 164 Kč v případě hlavního města Prahy, kdy stejně jako v dalších případech, kdy výše korekcí, tedy opravných položek k pozemkům dosahuje extrémně nízké úrovně (méně než 10 000 Kč), zřejmě nelze vyloučit, že k vykázaní opravné položky k pozemkům došlo spíše z důvodů jiných než výhradně v souladu s obecnými pravidly použití této účetní metody.

Nelze předpokládat, že by důvody pro vykázaní opravné položky například ke stavbě u žádné VÚJ neexistovaly. Je otázkou, jestli by mělo dojít k závaznému stanovení hladiny významnosti ze strany MFČR, či jestli by spíše i této účetní metodě neměla být věnována pozornost při kontrolách prováděných ve VÚJ. Za situace, kdy předmětem těchto kontrol, jak je podrobněji popsáno v části následující, je zejména kontrola dodržování rozpočtové legislativy, případně kontrola správnosti postupů účtování, toto prozatím očekávat zřejmě nelze bez zásadní změny právních předpisů v oblasti kontroly a intenzivnějšímu akcentování auditů účetních závěrek, spíše než jejich

kontrol. Účetní metoda opravných položek však přesto do budoucna znamená významnou možnost pro zpřesňování informací v účetních závěrkách a tím zvyšování spolehlivosti zejména informace o finanční situaci pro uživatele.

Rezervy

Jedním z důležitých cílů účetní reformy veřejných financí bylo zajistit, aby účetní závěrka VÚJ obsahovala i informace prospektivního charakteru, které ačkoliv by byly na úrovni odhadů, by byly využitelné pro přinejmenším rámcové posouzení vývoje finanční situace VÚJ v budoucnu, na úrovni individuální i konsolidované, a to uživateli interními i externími. Kromě účetních metod odpisování dlouhodobého majetku a opravných položek tomuto požadavku odpovídá také účetní metoda rezerv. VÚJ vykazuje závazek z titulu rezervy v případě a v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že v některém z budoucích účetních období dojde k úbytku peněžních prostředků této VÚJ v částce, která je významná. VÚJ tedy vyhodnocuje rizika, která v daném účetním období existují a o kterých ví. V případě účetních jednotek veřejného sektoru není běžná tvorba rezerv z titulu záručních oprav, jakožto zřejmě nejběžnější titul u podnikatelských ÚJ. Ne zcela výjimečným titulem však mohou být neukončené soudní spory, kdy VÚJ figuruje jako žalovaná strana, případně neukončené kontroly, kdy existuje riziko, že příslušné VÚJ bude vyměřena pokuta, penále či obdobná sankce. Vyhodnotí-li VÚJ, že typicky z těchto titulů vyplývá riziko, že v budoucnu bude muset zaplatit významnou částku, přičemž je toto riziko spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, vykáže z tohoto titulu příslušnou rezervu ve své rozvaze. Jde tedy výhradně o případy, kdy je splněna podmínka pravděpodobnosti i významnosti. Pakliže alespoň jedna z těchto dvou podmínek splněna není, vykáže z daného titulu pouze podmíněný závazek. I v případě některých VÚJ, zejména příspěvkových organizací, platí provázanost na právní předpisy v oblasti daní [70] a z nich vyplývající povinnosti vykazovat tzv. daňové rezervy, které však ve většině případů nesplňují základní definiční prvky účetní metody rezerv.

Také metoda rezerv je velmi novou pro VÚJ a jelikož nejsou závazná pravidla pro její použití nijak přísná, nepřekvapí, že rezervu vykazuje pouze malý počet z nich, jak ukazuje tabulka 16. Lze přitom očekávat, že ve většině těchto případů jde o vykazování tzv. daňových rezerv.

Tabulka 16 – Počet VÚJ vykazujících rezervu v členění podle jejich právní formy.

Rozvahový den	DSO	Kraje	Obce	OSS	PO	RRRS	PF	SF	CELKEM
31. 12. 2010	2	1	52	5	53	0	1	1	115
31. 12. 2011	2	3	66	12	62	0	1	2	148
31. 12. 2012	3	3	85	10	70	0	0	1	172

Zdroj: [115]

V případě účetní metody rezerv, která, jak je patrné z tabulky výše, je aplikována u VÚJ spíše výjimečně. Významnější počty VÚJ vykazujících rezervy jsou v případě obcí a příspěvkových organizací, kde lze především očekávat tvorbu a vykazování tzv. daňových rezerv. Také v případě výše popsané metody opravných položek v případě majetku jiného než pohledávky, by bylo možné zvýšit důraz na jejich uplatnění ve VÚJ zejména ze strany orgánů a institucí, které u nich provádějí kontrolu či přezkoumání hospodaření.

Technické řešení

Jestliže jedním z hlavních cílů účetní reformy veřejných financí bylo vytvořit systém, který by dokázal shromažďovat informace ekonomického charakteru od všech vybraných účetních jednotek tak, aby je bylo možné považovat za včasné a aby se tím jejich využitelnost pro jejich uživatele zvýšila, bylo nezbytné definovat a vytvořit systém, který by dokázal shromažďovat data ve formátu účetních závěrek i jiných výkazů zcela automatizovaně a nabídl by zároveň interaktivní dynamické prostředí, ve kterém by libovolný uživatel mohl sám s obsaženými daty pracovat, provádět porovnání a analýzy dle svých požadavků a pro své individuální potřeby. Zároveň nebylo představitelné vytvoření zcela nového ekonomického informačního systému (EKIS) ušitého účetní reformě na míru, neboť by to znamenalo extrémní náklady pro státní rozpočet a také další zásadní problémy na úrovni jednotlivých účetních jednotek. Ty nezřídka měly a mají nastaveny dlouhodobé smluvní vztahy s různými dodavateli různých EKIS, které jim tito dodavatelé přizpůsobili pro jejich často velmi specifické potřeby. Byla proto nakonec zvolena varianta jednoznačného definování rozhraní a povinného formátu dat, které je nezbytné shromáždit centrálně „na jednom místě“. Již před rokem existoval systém, který ekonomické informace dokázal shromáždit (systém ARIS⁵), avšak šlo o systém statický, který neumožňoval přímé získání informace „na míru“ každého uživatele. Záměrem navíc nebylo shromažďovat pouze data z účetních závěrek, ale i z rozpočtových výkazů vybraných účetních jednotek a také dalších výkazů

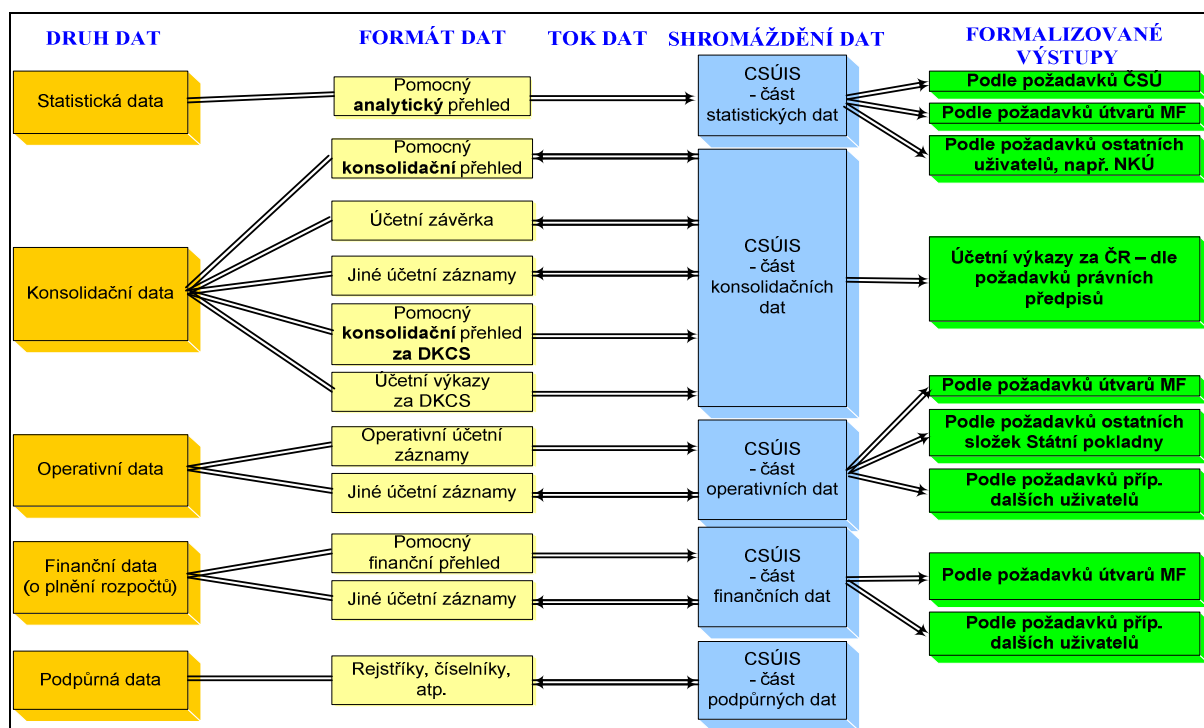
⁵ Automatizovaný rozpočtový informační systém.

více či méně specifických, zejména výkazů pro účely statistického zjišťování. Jakožto místo, na kterém všechna tato data budou shromažďována a ze kterého budou různí uživatelé moci získávat informace a extrakty dle své potřeby, byl vytvořen Centrální systém účetních informací státu (CSÚIS).

Centrální systém účetních informací státu

Formálně ke vzniku CSÚIS došlo už v rámci novelizace ZÚ v roce 2008, reálně v souvislosti s dokončením tzv. „technické“ vyhlášky [88]. CSÚIS lze charakterizovat jako vysoce rozvinutý datový sklad určený nejen ke shromáždění konkrétních dat způsobem zajišťujícím jejich zabezpečení a autentičnost, ale také do značné míry k automatizovanému ověření jejich správnosti a validity a zajišťující vysoce efektivní dynamický přístup všech jeho uživatelů, resp. uživatelů těchto dat. Schéma CSÚIS v době jeho vzniku ukazuje obrázek níže.

Obrázek 8 – Schéma Centrálního systému účetních informací státu z roku 2010



Zdroj: [24, strana 24]

Ve sloupci zcela vlevo je zobrazeno, jaké typy dat jsou předmětem předávání do CSÚIS. Pod pojmem „Konsolidační data“ se mají na mysli také (či zejména) data „účetního“ charakteru, tedy data z individuálních účetních závěrek. Kromě nich jsou v CSÚIS shromažďována také data rozpočtového charakteru, data pro účely statistického zjišťování, operativní data sloužící jako zdroj „rychlé informace“ zejména pro Ministerstvo financí a také další podpůrná data nezbytná např. pro průběh

konsolidace. Ve sloupci spíše vlevo je zobrazen formát, v jakém jsou tato data do CSÚIS předávána. Klíčovým formátem je zejména individuální účetní závěrka, ale význam mají také rozpočtové výkazy a tzv. Pomocný analytický přehled, jehož prostřednictvím jsou shromažďována data nezbytná k sestavení národních účtů ve smyslu národního účetnictví – statistického výkaznictví za ČR. Je patrné, že CSÚIS je od počátku konstruován také na předávání dat od subjektů, které nejsou vybranými účetními jednotkami, zejména pro účely sestavení konsolidovaných účetních výkazů. Pro tento účel bude nezbytné shromáždění velkého množství dat i od účetních jednotek, které jsou obchodní korporace. Sloupec spíše vpravo pak zobrazuje samotný „datový sklad“, jak lze zjednodušeně CSÚIS popsat, a jeho jednotlivé součásti. Sloupec zcela vpravo pak zobrazuje uživatele, kteří do CSÚIS mají přímý přístup a mohou si kromě jiného v něm zpracovávat libovolné datové extrakty pro své potřeby. Tyto uživatele prozatím nelze ztotožnit s uživateli účetních závěrek VÚJ obecně, jak jsou popsáni v předchozích částech této práce. V případě CSÚIS se jedná zejména o Ministerstvo financí, respektive různé jeho součásti, Český statistický úřad a Českou národní banku. Jako poněkud specifické uživatele informací z CSÚIS lze uvést subjekty a orgány provádějící přezkoumávání hospodaření či kontrolu hospodaření ve VÚJ. V souladu s aktuálním zněním ZÚ se jedná například o Nejvyšší kontrolní úřad. Problematické ověřování účetních závěrek a kontroly ve veřejném sektoru ČR se však tato práce věnuje v dalších kapitolách.

Oproti schématu na obrázku 8, které pochází již z roku 2009, došlo na konci dubna 2013 k významnému posunu v případě srozumitelné komunikace ekonomických informací z CSÚIS pro širokou veřejnost. MF zpřístupnilo online aplikaci Monitor [116], která prostřednictvím moderního grafického rozhraní prezentuje libovolnému uživateli přehledným způsobem ekonomická data všech VÚJ, a to data rozpočtová i data z účetních závěrek. Toto rozhraní nahradilo původní zastaralý statický systém ÚFIS. V případě rozpočtových dat je v aplikaci Monitor použito tzv. „rozklikávacího rozpočtu“, tedy nástroje umožňujícího uživateli získat informaci jak agregovanou, tak velmi konkrétní, až na úrovni jednotlivých položek rozpočtové skladby, které konkrétní VÚJ ve svých rozpočtových výkazech do CSÚIS předala. V případě dat z účetní závěrky jsou samozřejmě k dispozici data ze všech jejích součástí, a to vůbec poprvé také data z příloh účetních závěrek, včetně textových částí, např. vysvětlujících významné částky v jednotlivých účetních výkazech či popisujících stanovení hladiny významnosti pro konkrétní účetní metodu. Kromě přístupu k primárním datům z rozpočtových a účetních výkazů aplikace v případě každé jednotlivé VÚJ, kterou si uživatel zvolí, prezentuje základní stavové a tokové veličiny rozpočtové a účetní přímo vedle sebe.

Uživatel tak má k dispozici okamžité základní porovnání tokových rozpočtových dat na peněžní bázi se stavovými i tokovými daty z účetní závěrky, tedy s daty na aktuální bázi. K takovému porovnání přímo vedle sebe na jednom místě dochází vůbec poprvé v historii. Je klíčové pro zvýšení zájmu široké (tedy laické) veřejnosti o ekonomické informace účetních jednotek veřejného sektoru jako takové. Aplikace také obsahuje základní metodické vysvětlivky k některým prezentovaným datům. Podle oficiálního vyjádření MF [125] lze očekávat v blízké budoucnosti další rozvoj a rozšiřování funkcí této aplikace.

Pomocný analytický přehled

Jak bylo uvedeno výše, jedná se v případě PAP o formát, jehož prostřednictvím mají být shromažďována zejména data pro účely sestavování čtvrtletních národních účtů za ČR, tedy statistické výkazy za ČR, a v menší míře má sloužit potřebám bankovní statistiky ČNB. Jak naznačuje obrázek 8, od počátku účetní reformy veřejných financí byl CSÚIS připravován nejen pro shromažďování informací z účetních závěrek či z rozpočtových výkazů, ale také dat tzv. statistických. Tato data totiž ve značné části vycházejí, či alespoň by vycházet měla, z dat z účetnictví. Smyslem výkazu PAP tedy bylo propojit oba tyto typy dat takovým způsobem, aby nemuselo docházet k duplicitnímu vykazování z větší části totožných dat pro různé typy jejich uživatelů, ale aby všechna data vycházející z účetnictví byla shromážděna na jednom místě, odkud by je jednotliví uživatelé mohli získávat. Zároveň tím mělo dojít ke vzájemnému propojení jednotlivých typů dat a tím zajištění vyšší míry jejich spolehlivosti a validity.

Jelikož požadavky a potřeby statistického výkaznictví znamenají potřebu podrobnějších a rozsáhlejších dat od dotčených VÚJ, znamená naplnění PAP v podstatě jakousi speciální evidenci „nad“ účetnictvím a tím se stává velmi náročnou a nákladnou činností odborného personálu v rámci VÚJ. Se znalostí skutečnosti, že velký počet VÚJ lze považovat za spíše nevýznamné účetní jednotky, co do jejich velikosti měřené bilanční sumou (viz výše), byla nakonec stanovena hladina významnosti, která stanoví, které VÚJ podléhají povinnosti sestavování a předávání PAP [88, § 3a]. Na základě této hladiny se tato povinnost aktuálně týká méně než 10 % všech VÚJ [115], tedy méně než 10 % největších VÚJ. I tak byly náklady na implementaci nezbytných úprav do účetních softwarů dotčených VÚJ velmi vysoké, nemluvě o zvýšení náročnosti práce účetních pracovníků. Přesně lze nákladnost prvotní implementace PAP vyčíslit velmi těžko. V roce 2012 na tento účel uvolnila vláda ČR částku 107 mil. Kč s vědomím toho, že se jedná pouze o „částečné pokrytí nákladů“ [109]. Poprvé proběhlo předávání PAP

do CSÚIS v červenci 2012 a od té doby probíhá pravidelně se čtvrtletní frekvencí. Pro jednoznačné vyhodnocení a porovnání nákladů a přínosů je zřejmě stále brzy.

Inventarizace

V některých případech znamenala (a zřejmě ještě bude znamenat) účetní reforma veřejných financí vydání velmi podrobných věcných i procesních pravidel závazných pro VÚJ. Jedním z takových případů je i oblast inventarizace. Ta je pro všechny VÚJ podrobně procesně upravena od roku 2010 zvláštní prováděcí vyhláškou [91]. Nezbytnost takto podrobného, byť podzákonného, závazného právního předpisu je dána rozsáhlostí a pestroostí majetku, se kterým VÚJ nakládají a zřejmě i vědomím zákonodárce o ne zcela optimální situaci v evidenci majetku u mnohých VÚJ. Řádně provedená inventarizace je jednou z nutných podmínek pro průkaznost účetní závěrky, potažmo i validity a relevance informací v ní obsažených. Z tohoto pohledu je existence příslušné prováděcí vyhlášky k ZÚ pro oblasti inventarizace zcela logická a opodstatněná.

Konsolidace

Podle usnesení vlády ČR je cílem účetní reformy v oblasti veřejných financí „*vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.*“ [112]. Hovoří se zde tedy o hospodářské situaci nejen jednotlivých účetních jednotek, ale také státu jako celku. Již zde je patrná poptávka po ekonomických informacích na konsolidované bázi, na jejichž základě by uživatelé, zde například vláda, získali komplexní informaci o finanční situaci ČR. Přesto nelze hovořit o konsolidovaných účetních výkazech jakožto o primárním cíli celé účetní reformy. Nemá valného smyslu provádět konsolidaci individuálních účetních závěrek, které samy o sobě neposkytují věrný a poctivý obraz o finanční situaci a výkonnosti jednotlivé účetní jednotky. Z tohoto pohledu je těžištěm účetní reformy veřejných financí skutečně účetní závěrka individuální, nikoliv konsolidovaná. Sestavením a zveřejněním konsolidovaných účetních výkazů však dojde k završení všech reformních kroků v této oblasti a ke zpřístupnění unikátní informace pro všechny uživatele, a to poprvé za účetní období roku 2014.

Tato práce se nebude zabývat podrobným metodickým nastavením či jednotlivými pravidly pro provádění konsolidace účetních závěrek VÚJ. Jednak proto, že by to bylo nad rámec jejího tématu, ale také proto, že k datu vzniku této práce nebyly k dispozici podrobnější informace, ať už ve smyslu definitivního znění příslušné prováděcí vyhlášky, nebo dalších podpůrných či metodických dokumentů. Níže jsou v rámci této

kapitoly tedy popsány pouze návrhy pravidel pro provádění konsolidace, jak vyplývají z návrhu příslušné prováděcí vyhlášky v této věci zveřejněného MF pro účely připomínkového řízení [113].

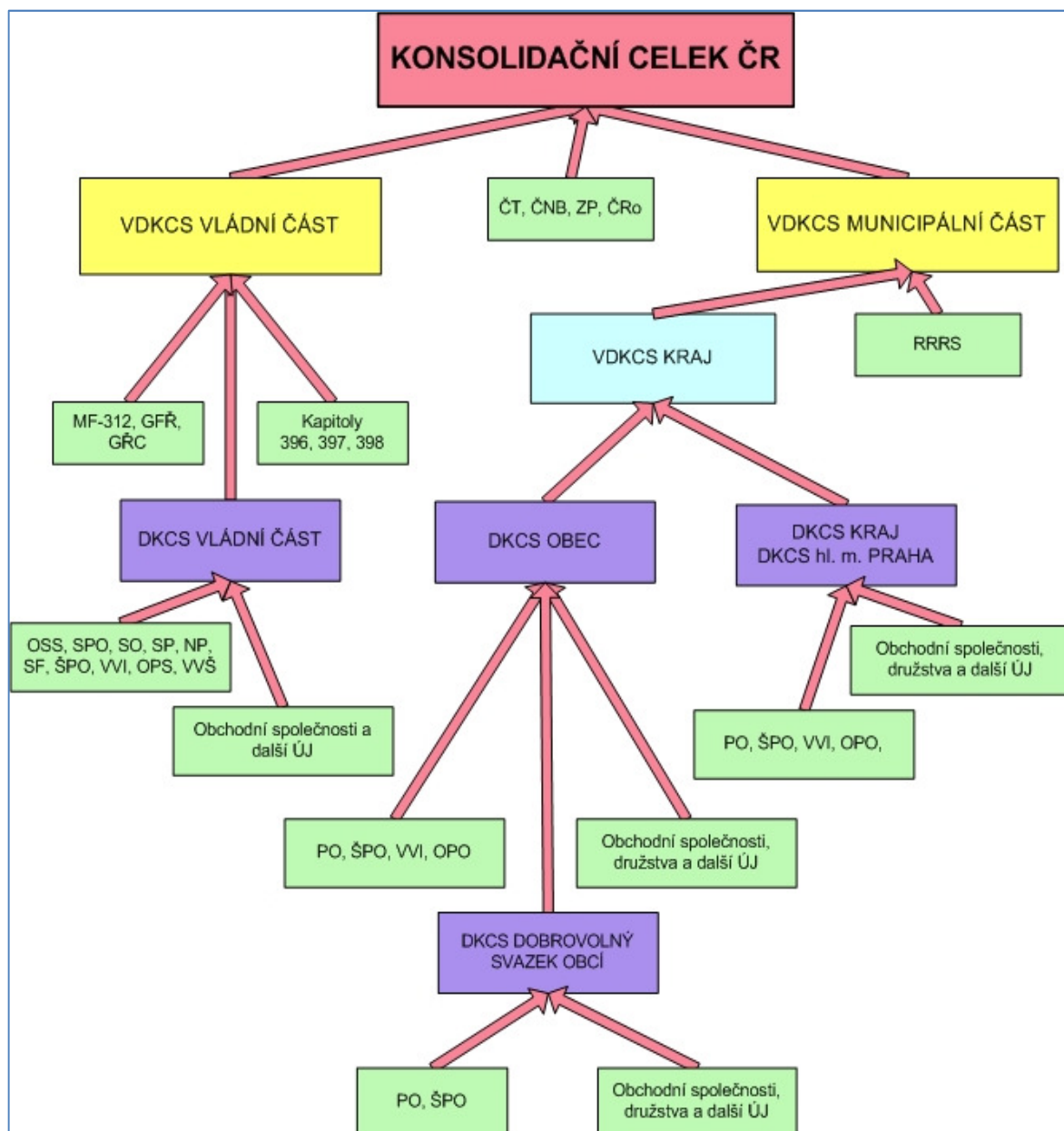
Účetní výkazy sestavované za stát definuje již ZÚ. Jde o tyto výkazy:

- výkaz majetku a závazků státu,
- výkaz nákladů a výnosů státu,
- výkaz peněžních toků státu a
- příloha.

Jejich struktura a obsah téměř zcela odpovídá obsahu a struktuře účetních závěrek VÚJ stanoveným vyhláškou č. 410/2009 Sb.

Předmětem této vyhlášky tedy je v první řadě zejména způsob sestavování konsolidovaných výkazů, a to nejen za ČR jako celek, ale také za dílčí konsolidační celky státu (DKCS) a vyšší dílčí konsolidační celky státu (VDKCS), dále také obsah a formát konsolidovaných účetních výkazů a stanovení metod konsolidace. Z návrhu vyhlášky vyplývá, že konsolidace bude vícestupňová, tedy na úrovni státu, VDKCS a DKCS. Tyto tři stupně si lze představit jako jakési fiktivní konsolidující subjekty. Ve skutečnosti bude samotnou konsolidaci provádět na všech úrovních výhradně MF, VÚJ na nižších úrovních tak přímo za konsolidující ÚJ označit nelze. Uspořádání VÚJ a dalších subjektů pro konsolidaci na úrovni ČR ukazuje následující obrázek.

Obrázek 9 – Schéma konsolidace pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku



Zdroj: [113] a autor

Určení VÚJ, která je ve schématu konsolidace o úroveň výš a tedy je jakousi fiktivní konsolidující účetní jednotkou, se navrhuje provádět na základě

1. **rozhodujícího vlivu**, který je definován
 - a) prostřednictvím role zřizovatele či zakladatele, kterou vykonává účetní jednotka ve směru k ÚJ o úroveň níže,
 - b) ovládáním účetní jednotky, která je o úroveň níže, na základě obchodního podílu či jiných dohod, případně

- c) jiným smluvním vztahem, ze kterého taková skutečnost vyplývá.
2. **podstatného vlivu**, který je definován jako významný podíl na ovládání, rozhodování či řízení účetní jednotky o úroveň níže, a to nejméně ve výši 20 %, pokud v ní ovládání ve smyslu rozhodujícího vlivu neuplatňuje jiný subjekt, nebo
 3. **spoluovládání**, kdy účetní jednotka o úroveň níže je ovládána společně několika různými subjekty, které jednají ve shodě.

Jak je však patrné i z obrázku 9, prvek ovládání není uplatněn vždy při určení „nadřazené“ organizace. Jde typicky o vztah kraje a obce, kdy rozhodně nelze říci, že kraj je ovládající účetní jednotkou ve vztahu k obci na jeho území. V těchto případech bylo tedy spíše zvoleno hledisko statisticko-územní.

Klíčovou částí návrhu vyhlášky je stanovení hladin významnosti pro zahrnování účetních jednotek do konsolidace (do příslušných dílčích konsolidačních celků). V této oblasti nelze vyloučit provedení významných úprav číselných kritérií na základě připomínek samotných dotčených ÚJ, neboť návrh vyhlášky stanovuje hladiny významnosti spíše přísněji, jsou navrženy na relativně nízké úrovni celkových aktiv netto a celkových cizích zdrojů nebo celkových nákladů a celkových výnosů. Konkrétně byly hladiny významnosti v návrhu vyhlášky stanoveny na

- **50 mil. Kč** (resp. 100 mil. Kč v případě konsolidované účetní závěrky) u celkových netto aktiv nebo cizích zdrojů a také u celkových nákladů nebo výnosů, pro zahrnutí ÚJ, která není VÚJ, do **DKCS vládní část**,
- **10 mil. Kč** u celkových netto aktiv nebo cizích zdrojů a také u celkových nákladů nebo výnosů, pro zahrnutí ÚJ, která není VÚJ, do **DKCS kraj**,
- **10 mil. Kč** u celkových netto aktiv nebo cizích zdrojů a také u celkových nákladů nebo výnosů, pro zahrnutí ÚJ, která není VÚJ, do **DKCS obec**,
- **10 mil. Kč** u celkových netto aktiv nebo cizích zdrojů a také u celkových nákladů nebo výnosů, pro zahrnutí DSO do **DKCS DSO** a
- **10 mil. Kč** u celkových netto aktiv nebo cizích zdrojů a také u celkových nákladů nebo výnosů, pro zahrnutí ÚJ, která není VÚJ, do **DKCS DSO**.

V případě **samotných VÚJ** je hladina významnosti stanovena stejným způsobem, jako v případě hladiny významnosti pro předávání PAP.

Jak již bylo zmíněno, jedinou de facto konsolidující účetní jednotkou bude MF. To bude mít vzhledem k velikosti konsolidačního celku nesmírně obtížnou úlohu, bude-li sestavovat konsolidované účetní výkazy na všech úrovních, přičemž bude zřejmě mít

povinnost tak provést nejpozději do 31. března následujícího roku (v prvních dvou letech provádění konsolidace až do 30. září následujícího roku). Definitivní určení všech konsolidací dotčených subjektů bude muset MF provést s dostatečným odstupem před začátkem příslušného konsolidovaného účetního období, aby se všechny dotčené ÚJ na tuto skutečnost mohly připravit. Za účelem zajištění konsolidovatelných dat se stanovuje účetním jednotkám, které nejsou VÚJ, sestavení speciálního konsolidačního výkazu, tzv. pomocného konsolidačního přehledu. Ten bude sloužit zejména pro přetřídění položek individuálních účetních závěrek do formátu konsolidovaných výkazů, které, jak bylo výše uvedeno, jsou v podstatě totožné s individuálními účetními závěrkami VÚJ. Lze proto očekávat zvýšení pracnosti a s tím související riziko nepřesností zejména u podnikatelských účetních jednotek. Významným se tento aspekt může stát v případě, kdy takováto účetní jednotka sestavuje účetní výkazy primárně v souladu s požadavky IFRS. V případě VÚJ bude pro účel přetřídění a provedení dalších konsolidačních úprav využito struktury PAP.

Pro konsolidaci je navrženo využití těchto konsolidačních metod pro tyto případy:

- **plná metoda** – v případech 1. b) viz výše,
- **zjednodušená plná metoda** – v případech 1. a) a 1. c) viz výše a také pro vztah státu a ÚSC
- **ekvivalence** – v případech 2. viz výše,
- **poměrná metoda** – v případech 3. viz výše a
- **zjednodušená poměrná metoda** – pro zahrnování DKCS DSO.

Bude samozřejmě docházet k vylučování vzájemných vztahů mezi konsolidací dotčenými ÚJ. Tyto vzájemné vztahy si ÚJ budou muset vzájemně odsouhlasovat, a to v jednotlivých případech, jejichž částka (ocenění) převyšuje 10 000 Kč. I přes tuto hladinu významnosti bude znamenat povinnost vzájemného odsouhlasování zřejmě významný procesní zásah do činností dotčených ÚJ a pravděpodobně i významný nárůst pracnosti. Do určité míry to však nastává již v důsledku zpřísňujících se pravidel pro předávání PAP. Jedná se také o důležitý kontrolní mechanismus, v jehož důsledku by mělo dojít také ke zkvalitnění dat v individuálních účetních závěrkách. Povinností by mělo být uvedení vysvětlující informace v příloze u položek výkazu majetku a závazků státu a u výkazu nákladů a výnosů státu, které převyšují svým ocenění hladinu 0,05 % aktiv netto celkem.

I přes nesmírnou pracnost při sestavování konsolidovaných účetních výkazů za ČR, zejména v prvních letech provádění konsolidace, mohou konsolidované výkazy přinést

uživatelům, zejména daňovým poplatníkům, zcela unikátní komplexní informaci o finanční situaci státu jako takového. Bude však muset být zvolena vhodná a srozumitelná forma komunikace a prezentace této relativně složité odborné informace, adekvátní míra detailu a doplnění srozumitelných vysvětlujících komentářů. Bez naplnění těchto podmínek by ohromné vynaložené úsilí i vynaložené prostředky ke stanovenému cíli zřejmě nevedly.

Schvalování účetních závěrek

V případě podnikatelských ÚJ je v českém i mezinárodním prostředí již dlouhou dobu běžný akt či proces schvalování jejich účetních závěrek. Kromě rozdělení výsledku hospodaření, včetně výše dividend či obdobných vyplácených podílů na zisku se jedná, a to včetně ÚJ veřejného sektoru, zejména o splnění jednoho ze základních pravidel účetního výkaznictví obsaženého také v ZÚ, dle něž za účetnictví (účetní závěrku) účetní jednotky odpovídá samotná účetní jednotka a této své odpovědnosti se nezbujuje ani tím, že vedením jejího účetnictví pověří jiný subjekt. Důležitým aspektem je také zvýšení validity účetní závěrky a informací v ní obsažených v důsledku jejího schválení, tedy sice do jisté míry formální, přesto významný krok směrem k jejich uživatelům. Pro VÚJ je povinnost schvalování jejich účetní závěrky povinností víceméně novou a přinesla ji až novelizace ZÚ (a v této souvislosti i novelizace některých dalších zákonů) z podzimu roku 2012 [ZÚ]. V případě obcí byla formálně jejich účetní závěrka schvalována v předchozích letech, a to coby součást závěrečných účtů obcí. Většinou jí ale nebyla obecními zastupiteli věnována náležitá pozornost, neboť ta se soustřeďovala spíše na srozumitelnější, avšak méně vypovídající data z rozpočtových výkazů. Aktuální ambicí je povýšit akt schválení účetní závěrky tím, že bude probíhat samostatně a nezávisle na jiných procedurách a za tento akt bude odpovídat nejvyšší orgán VÚJ. Konkrétně to zobrazuje tabulka 17 níže.

Tabulka 17 – Orgány VÚJ, které odpovídají za schvalování účetních závěrek

Čí účetní závěrka	Kdo schvaluje
Pozemkový fond ČR	Rada PF ČR
OSS bez zřizovatele	nejméně 3 osoby pověřené vedoucím organizace
OSS, která má zřizovatele	Zřizovatel OSS (organizace plnící funkci zřizovatele)
Nejvyšší kontrolní úřad	Kolegium NKÚ
Příspěvková organizace "státní"	Zřizovatel (organizace plnící funkci zřizovatele)
St. zemědělský a intervenční fond	Dozorčí rada SZIF
SF životního prostředí	Rada SFŽP
SF kultury	Rada SFK
SF kinematografie	Rada SFPRČK
SF dopravní infrastruktury	Výbor SFDI
SF rozvoje bydlení	Dozorčí rada SFRB
Obec	Zastupitelstvo obce
Příspěvková organizace „územní“	Rada obce, která je zřizovatelem
Hlavní město Praha	Zastupitelstvo hl. m. Prahy
RRRS	Výbor
Dobrovolný svazek obcí	nejméně 3členný orgán

Zdroj: [54]

Pro účely nastavení přesnějších pravidel pro proces schvalování účetních závěrek ve VÚJ bude ze strany MF vydána zvláštní prováděcí vyhláška. Její návrh již byl zveřejněn [114] a přesto, že se výsledný text vyhlášky ještě může lišit, lze z něj relativně jednoznačně zjistit základní pravidla pro tento proces. Vyplývá z něj, že orgány VÚJ odpovědné za schvalování účetních závěrek nebudou mít povinnost schválit účetní závěrku, mohou ji však také neschválit. Povinnost se týká v podstatě projednání účetní závěrky řádným formálním způsobem. Těmto orgánům také není návrhem vyhlášky přisuzována povinnost zjištění, zda účetní závěrka poskytuje či neposkytuje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Účetní závěrku může příslušný orgán schválit, pokud nezjistí, že věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví tato účetní závěrka nepodává. Jelikož bude schvalování účetních závěrek předmětem jednání kolektivních orgánů, návrh vyhlášky umožňuje tomu jeho členovi, který byl řádným způsobem v této věci přehlasován, uvést v rámci příslušného protokolu zdůvodnění svého postoje a způsobu hlasování. Přesto, že příslušná vyhláška nabude zřejmě platnosti a účinnosti až na konci prvního pololetí roku 2013, VÚJ mají povinnost nechat schválit svoje účetní

závěrky již za rok 2012. Lze očekávat, že k tomu i ve většině případů v průběhu druhého čtvrtletí roku 2013 dojde a procesní pravidla obsažená v návrhu vyhlášky budou účinná až pro schvalování účetních závěrek za rok 2013, kdy se již předpokládá, že ke schválení bude muset dojít podle návrhu vyhlášky nejpozději do konce června roku 2014.

Návrh vyhlášky neobsahuje žádné sankční ustanovení. Nelze tedy konstatovat, že by VÚJ hrozila přímo sankce, pokud svoji účetní závěrku řádným způsobem neschválí, ať už z důvodu prodlení či prostého neprojednání příslušným orgánem. Otázkou však je, pokud k neschválení účetní závěrky dojde na základě shledání příslušného orgánu, že účetní závěrka příslušné VÚJ nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Jednalo by se totiž o zjištění, které v souladu se ZÚ [71, § 37 odst. 2 písm. b)] může znamenat správní delikt, za nějž lze uložit pokutu až do výše 3 % hodnoty aktiv celkem (brutto). K takovému případu však bude velmi pravděpodobně docházet jen velmi sporadicky.

Určitou zvláštností může být to, že zatímco u podnikatelských účetních jednotek dochází obecně dříve k ověření podání věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví nezávislým auditorem a poté ke zveřejnění této účetní závěrky, v případě VÚJ tomu bude naopak. V první řadě dojde ke zveřejnění účetních závěrek v CSÚIS a poté k jejich případnému přezkoumání (v případě obcí) či prozatím ve výjimečných případech k jejímu auditu. Lze proto očekávat, že jak samotné rozhodnutí o schválení, případně neschválení účetní závěrky VÚJ, včetně určitých bližších zdůvodňujících informací, bude také předmětem zveřejnění prostřednictvím CSÚIS. Z pohledu náročnosti technického řešení k tomu však pro účely schvalování účetních závěrek v roce 2013 již zřejmě nedorazí.

V dlouhodobém horizontu však může mít schvalování účetních závěrek VÚJ ještě jeden zajímavý dopad. Nelze předpokládat, že účetním výkazům na aktuální bázi budou plně a plnohodnotně rozumět všichni členové kolektivních orgánů, které budou mít povinnost účetní závěrky VÚJ schvalovat. Je tedy pravděpodobné, že v tomto případě alespoň jeden z nich osloví konkrétní účetní pracovníky daných VÚJ, aby jim některé informace vysvětlili či interpretovali. Tato pravděpodobnost se zvyšuje s rostoucím počtem členů těchto kolektivních orgánů. Pro účetní pracovníky to bude znamenat většinou zcela nový prvek v rámci náplně jejich práce, a to schopnost srozumitelné interpretace laickým uživatelům. Na tuto roli většina účetních pracovníků ve VÚJ není příliš zvyklá a může jim to proto působit značné obtíže, zejména v několika následujících letech. Pokud se jim to však bude dařit, zájem členů nejvyšších orgánů

VÚJ o informace v účetnictví (účetní závěrce) se může výrazně zvýšit a tím snad i podmínky pro samotnou práci účetních.

Je patrné, že účetní reforma veřejných financí znamenala významnou změnu ve způsobu aplikace některých účetních metod typických pro aktuální účetnictví, významné zpřesnění a zpřehlednění rozvahy a výsledovky a doplnění dalších dříve nesestavovaných částí účetní závěrky. Byla tím splněna nutná, nikoliv však postačující podmínka, aby bylo možné účetní závěrku použít pro účely komplexního posouzení finanční situace a finanční výkonnosti VÚJ a tím snad také k využití dat v účetních závěrkách VÚJ obsažených pro účely systematického sledování a vyhodnocování úrovně finančního „zdraví“ VÚJ, zejména obcí.

3.1.5 Rozpočtové výkazy

Rozpočtové výkazy, v české legislativě označované jako „finanční výkazy“, prezentují většinou velmi podrobnou informaci o pohybu peněžních prostředků v rámci příslušné vykazující jednotky za rozpočtové období, a to většinou v členění na původně schválený rozpočet, rozpočet po změnách a výsledné plnění. V českém prostředí je tímto obdobím výhradně kalendářní rok. V rámci veřejného sektoru mají povinnost tyto tzv. „FIN“ výkazy sestavovat

- organizační složky státu,
- státní fondy,
- územní samosprávné celky (obce, kraje),
- regionální rady regionu soudržnosti a
- dobrovolné svazky obcí.

Terminologická poznámka: česká legislativa hovoří o tzv. „finančních výkazech“, nikoliv rozpočtových výkazech. Označení „rozpočtové výkazy“ je pro účely této práce vhodnější a přesnější a nevede k možné záměně v souvislosti s anglickým pojmem „financial statements“ odpovídajícím českému ekvivalentu účetní výkazy.

Nejen ve veřejném sektoru české republiky je rozpočet označován za nejdůležitější pilíř hospodaření [14], který umožňuje získat nejaktuálnější a nejdůležitější informace ekonomického charakteru [2]. Obecně lze charakterizovat účetní jednotky podnikatelského charakteru tak, že principem jejich činnosti je dosažení stanoveného cíle za použití co možná nejmenšího množství zdrojů. Zatímco účetní jednotky veřejného sektoru lze spíše charakterizovat tak, že principem jejich činnosti je při použití stanovených zdrojů dosáhnout co nejefektivnější alokace těchto zdrojů a jejich co možná nejefektivnějšího možného využití vzhledem ke stanoveným cílům. Tato

skutečnost zvyšuje význam rozpočtu ve veřejném sektoru. Obce schvalují své rozpočty výhradně na období kalendářního roku a měly by tak činit v návaznosti na svůj rozpočtový výhled. Ten má být podle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů [81] sestaven na 2 – 5 let. Tento zákon u obcí předpokládá sestavování jejich rozpočtů jako vyrovnaných, alespoň z dlouhodobého pohledu. Krátkodobě může obec sestavit svůj rozpočet jako schodkový, avšak jedině pokud zajistí pokrytí nadměrných výdajů z jiných zdrojů, například z přebytku příjmů nad výdaji z minulých let, případně z půjčky či úvěru. Přesto jak je uvedeno v poslední části práce, počet českých obcí, které zejména kvůli dlouhodobě schodkovému hospodaření se ocitlo na pokraji předlužení, či přímo předlužené jsou, není zanedbatelný.

3.1.5.1 Rozpočtová skladba

Realizované (uskutečněné) příjmy a výdaje v souladu s rozpočtem obce je nezbytné kategorizovat či členit pomocí tzv. rozpočtové skladby, a to hned podle několika hledisek [87]:

- **odpovědnostní** – v případě státního rozpočtu České republiky členění dle jednotlivých kapitol státního rozpočtu (například školství, zdravotnictví, obrana, Ústavní soud, Senát Parlamentu, atd.) – **členění na kapitoly**,
- **druhov**é – elementární členění příjmů a výdajů dle právní a ekonomické podstaty na jednotlivé položky prostřednictvím uspořádání do čtyř řádů, od nejvyššího po nejnižší jde o třídu, seskupení položek, podseskupení položek a položku – **členění na položky**,
- **odvětvové** – identifikuje funkci každé transakce, opět v uspořádání do čtyř řádů, od nejvyššího po nejnižší jde o skupinu, oddíl, pododdíl a paragraf – **paragrafové členění**,
- **konsolidační** – za účelem vyloučení vzájemných vazeb při realizaci příjmů a výdajů mezi subjekty, které podléhají povinnosti jejich členění rozpočtovou skladbou; konsolidace se provádí až při samotném sestavování rozpočtových výkazů, nikoliv v průběhu období, a to na čtyřech úrovních: na úrovni samotné vykazující jednotky, na úrovni okresu, na úrovni kraje a v rámci všech veřejných rozpočtů – **členění na záznamové jednotky**.

Rozpočtovou skladbu lze interpretovat také jako jakési analytické členění bankovních a podobných účtů. Toto uspořádání je poté uplatněno i při konstrukci rozpočtových výkazů. Rozpočtovou skladbou však nejsou členěny veškeré příjmy a výdaje obcí, nýbrž příjmy a výdaje, které vyplývají z jejich poslání a jejich hlavní činnosti. Ty jsou v celkovém objemu sice ve většině obcí rozhodující, nicméně i tato skutečnost poněkud

snižuje využitelnost tohoto zdroje dat i při analýze a sledování finanční situace obcí. Kromě cizích prostředků totiž není rozpočtová skladba uplatněna v případě příjmů a výdajů vyplývajících z podnikatelské činnosti obcí (tzv. hospodářská činnost). I tyto příjmy, byť formálně považovány za nesouvisející s hlavní činností obce, mohou reálně souviset s poskytováním veřejných či smíšených statků či služeb touto obcí jejím občanům. V některých případech se může jednat o významné částky příjmů a výdajů. Poněkud méně významnou nevýhodou je, že členění rozpočtovou skladbou také nepodléhá příjmy a výdaje uskutečněné v hotovosti (z pokladny). Lze se domnívat, že je rozpočtová legislativa nepovažuje za natolik významné. Někteří autoři však tuto skutečnost považují za nešťastnou [14].

Z pohledu využitelnosti a informačního potenciálu pro uživatele (zejména externími) jsou nejdůležitějšími členěními v rozpočtové skladbě členění druhové a odvětvové. Právě tato členění jsou použita pro konstrukci nejdůležitější části základního rozpočtového výkazu „FIN 2-12 M Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, regionálních rad a dobrovolných svazků obcí“. Výkaz člení v prvních třech svých částech příjmy, výdaje a financování (mimo jiné) obcí kombinací členění paragrafového a členění na položky. V dalších částech je použito i členění na záznamové jednotky, díky kterému jsou souhrnné informace z předchozích částí očištěny o případné vzájemné vztahy. Výkaz „FIN 2-12 M“ je součástí tzv. závěrečného účtu obce, spolu s dalšími informacemi například o tvorbě a použití peněžních fondů či o některých dalších finančních operacích, včetně informací i o hospodaření zřizovaných příspěvkových organizací či některých dalších subjektů. Účelem závěrečného účtu je podat příslušnému orgánu, v případě obce zastupitelstvu, komplexní, úplnou a přesnou informaci o hospodaření obce, myšleno spíše ve smyslu naplnění očekávaných příjmů a plánovaných výdajů. Projednání závěrečného účtu obce musí její zastupitelstvo provést nejpozději do 30. 6. následujícího roku. Z tohoto projednání může vyplynout

1. souhlas bez výhrad, nebo
2. souhlas s výhradami, na jejichž základě přijme obec opatření k nápravě zjištěných chyb nebo nedostatků, včetně vyvození závěrů vůči odpovědným osobám.

Zastupitelstvo obce tedy nemá možnost vyjádřit se způsobem hospodaření obce za předchozí rok nesouhlas.

Ještě v roce 2011 byla nedílnou součástí závěrečného účtu obce také účetní závěrka. Zároveň se schvalováním závěrečného účtu obce docházelo de facto také ke schválení

účetní závěrky, přesto, že o samostatný právní akt schválení účetní závěrky nešlo. Podrobněji se problematice schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek, včetně obcí, věnuje třetí část této práce.

3.1.5.2 Kontrola na úrovni rozpočtu

Všechny obce České republiky mají povinnost nechat si přezkoumat své hospodaření za předchozí rok. Pravidla pro přezkoumání hospodaření stanovuje zvláštní zákon o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků **[420/2004]**. Podrobněji se tomuto zákonu věnuje tato práce v třetí části, a to z hlediska případného ověření účetních závěrek obcí. Z hlediska zpětného přezkoumání hospodaření obce ve smyslu rozpočtovém (hospodaření s příjmy a výdaji) je tento zákon nastaven relativně přísně a stanovuje podrobná pravidla, jak rozpočtové hospodaření obce zpětně kontrolovat a z jakého hlediska se provádí. Podle § 2 odst. 1 tohoto zákona jsou předmětem přezkoumání hospodaření *„údaje o ročním hospodaření územního celku, tvořící součást závěrečného účtu podle zvláštního právního předpisu, a to*

- *plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků,*
- *finanční operace, týkající se tvorby a použití peněžních fondů,*
- *náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku,*
- *peněžní operace, týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právníckými nebo fyzickými osobami,*
- *finanční operace, týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví,*
- *hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv,*
- *vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám,*
- *nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku,*
- *nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek,*
- *zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu,*
- *stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi,*
- *ručení za závazky fyzických a právníckých osob,*
- *zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob,*

- *zřizování věcných břemen k majetku územního celku a*
- *účetnictví vedené územním celkem.*“

Z výše uvedeného výčtu je patrné těžiště činností prováděných v rámci přezkoumávání hospodaření obcí, tedy zejména oblast plnění rozpočtu obcí. Přezkoumání hospodaření obce může provést buď příslušný kraj (krajský úřad), nebo má-li obec zájem a možnost si tuto službu zaplatit také auditor podle zákona o auditorech [85]. Přezkoumání hospodaření obce auditorem je však v praxi výjimečné. Zaměstnanci (kontroloři) krajského úřadu mohou na základě přezkoumání hospodaření obce zjistit, že se obec dopustila v rámci rozpočtového hospodaření správního deliktu (dříve tzv. porušení rozpočtové kázně). Podle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů [81] se jedná například o situace, kdy obec

- nezpracuje rozpočtový výhled,
- nezpracuje či neschválí rozpočet podle tohoto zákona,
- nekontroluje své hospodaření,
- nezajistí přezkoumání svého hospodaření, a další případy.

Za tyto správní delikty hrozí obcím pokuta až do výše 1 mil. Kč.

3.1.5.3 Provázanost rozpočtu a účetnictví

Již v úvodních kapitolách této práce bylo naznačeno, že historicky existuje na úrovni nejen obcí, ale většiny vybraných účetních jednotek relativně silná provázanost rozpočtu a účetnictví. Na jednu stranu se jedná o zcela logický fakt, díky kterému má uživatel ekonomických informací těchto účetních jednotek možnost získat informace komplexní a relevantní. V některých případech dokonce takový uživatel ani jinou možnost nemá, požaduje-li určitou konkrétní ekonomickou informaci, než využít obou těchto zdrojů. Jestliže jejich intenzivní provázanost existuje na úrovni samotných účetních jednotek, na úrovni příslušných výkazů už tomu tak není. Příslušné propojení informací z rozpočtových a účetních výkazů je zejména pro laického uživatele relativně komplikované, přesto, že ke dnešnímu dni má k dispozici přístup ke všem těmto výkazům, neboť musí být účetními jednotkami předané do Centrálního systému účetních informací státu (tomu se však věnují následující kapitoly této práce).

V letech 2011 a 2012 prováděl Nejvyšší kontrolní úřad kontrolu peněžních prostředků vynakládaných na úhradu nákladů z činnosti na ministerstvech spravedlnosti, zdravotnictví a kultury. Z kontrolního závěru z této kontroly [127] schváleného Kolegiem NKÚ dne 25. 6. 2012 vyplývá, že Ministerstvo spravedlnosti nakoupilo v roce 2010 v průměru 25 balení kancelářského papíru na každého svého zaměstnance a

v roce 2011 v průměru 24 balení, což dle zjištění NKÚ je zhruba dvojnásobek oproti ostatním dvěma kontrolovaným ministerstvům. Samotné Ministerstvo spravedlnosti na toto zjištění reagovalo v rámci projednání kontrolního závěru vládou svým stanoviskem [130], ve kterém uvádí, že „Vykázané množství nakoupeného papíru pro MSp odpovídá skutečnosti, avšak jeho rozpočítání na jednoho zaměstnance je značně zavádějící. Nákupy papíru v letech 2010 i 2011 byly nikoliv vždy na rok, ale na dva roky. V roce 2010 byl nakoupen papír na léta 2010 a 2011 (tedy 12,5 balení na zaměstnance, nikoliv uvedených 25) a dále v roce 2011 byl nakoupen papír na roky 2012 a 2013 (12 balení na zaměstnance a nikoliv uvedených 24). O této skutečnosti byli pracovníci NKÚ při své kontrole informováni. Roční spotřeba papíru je tedy poloviční, než je uvedeno.“.

Jelikož NKÚ v této kontrole zkoumal výši peněžních prostředků vynakládaných na mj. kancelářský papír, vycházel z příslušného členění výdajů Ministerstva spravedlnosti za příslušná léta rozpočtovou skladbou. Jednalo se tedy o výdaje. Ministerstvo spravedlnosti se obhájilo nákupem kancelářského papíru „na sklad“, přičemž tato jeho obhajoba byla vládou shledána za dostatečnou [111]. Rozpočtovou skladbou je možné sledovat pouze uskutečněné výdaje, nikoliv časové rozlišení těchto výdajů ve věcné a časové souvislosti s obdobím, ve kterém byly příslušné zásoby kancelářského papíru spotřebovány. Tuto skutečnost by bylo možné zjistit pouze za předpokladu uplatnění akruální báze v příslušných výkazech, typicky v účetních výkazech. V současné době platná a účinná účetní legislativa nestanovuje povinnost tak podrobné účetní zápisy v účetních knihách provádět. Mohla by tak učinit pouze samotná účetní jednotka na základě svého rozhodnutí prostřednictvím analytických účtů.

Pro spolehlivou informaci o průměrné spotřebě (nikoliv o vynaložených peněžních prostředcích) kancelářského materiálu v přepočtu na jednoho zaměstnance by v tomto případě bylo nezbytné využít jak dat z rozpočtových výkazů, tak zároveň z výkazů účetních, a to v dostatečně podrobné struktuře.

Závěry k rozpočtovým výkazům

Historicky jsou rozpočet a rozpočtové výkazy vnímány v českém prostředí jako primární zdroj ekonomických informací o účetních jednotkách veřejného sektoru. Dodnes tomu tak zřejmě stále je, a to zejména z důvodu srozumitelnosti. Účetní závěrka je v případě vybraných účetních jednotek sestavována striktně na akruální bázi, což může zejména v případě výkazu zisku a ztráty snížit její srozumitelnost pro laického uživatele, který ne vždy je schopen rozeznat rozdíl mezi nákladem a výdajem, respektive mezi příjmem a

výnosem. A za tohoto laického uživatele lze považovat nejen občana – daňového poplatníka, ale velmi často také jím volené orgány obce, tedy zastupitelstvo a potažmo radu a starostu obce, tedy uživatele v podstatě interní. Jelikož se v těchto případech velmi často nejedná o osoby s ekonomickým vzděláním, je logické, že jsou právě rozpočtové výkazy pracující výhradně s příjmy a výdaji peněžních prostředků považovány za ideální a nejdůležitější zdroj ekonomických informací o obcích. V prostředí České republiky je však rozpočet často mylně vnímán jako jediný zdroj ekonomických informací, a to nejen v případě obcí, ale i jiných vybraných účetních jednotek. Nezřídka se lze setkat s názorem, že rozpočet a rozpočtové výkazy jsou schopny zachytit veškeré ekonomické transakce, které v průběhu kalendářního roku v příslušné účetní jednotce nastávají. O zpochybnitelnosti tohoto názoru může svědčit výše popsáný případ kontroly NKÚ. Jelikož jsou rozpočtové výkazy sestavované v České republice striktně konstruovány tak, že sledují změny stavu peněžních prostředků, nemohou logicky zachytit některé zásadní transakce, jako je například vznik pohledávky, započtení závazku, či ve veřejném sektoru ve velkém rozsahu probíhající bezúplatné převody a přechody majetku mezi účetními jednotkami, zejména majetku dlouhodobého, a také mnoho dalších transakcí, které mají zásadní vliv na finanční situaci účetní jednotky, její relativní zadluženost či budoucí schopnost poskytovat veřejné statky či služby svým občanům.

Rozpočtové výkazy v českém prostředí poskytují velmi podrobné a kvalitní informace o pohybu peněžních prostředků, o zdrojích, ze kterých je účetní jednotky získaly, a o účelech, na které jimi byly vynaloženy (utráceny). Jelikož koncepce jejich konstrukce je v případě českých obcí dlouhodobě stabilní a po mnoho let se v podstatě nezměnila, lze data v nich považovat za relativně konzistentní z hlediska jejich využitelnosti. Také v této oblasti existuje vysoká úroveň znalostí u pracovníků účetních jednotek, kteří sestavování těchto výkazů provádějí. I příslušnou legislativu v oblasti kontroly rozpočtu a rozpočtového hospodaření lze považovat za dostatečně přísnou, konzistentní a vykonatelnou. Informace z rozpočtových výkazů lze tedy použít i za účelem posouzení míry finančního zdraví či všeobecné finanční situace prostřednictvím konkrétních ukazatelů, avšak v žádném případě není možné se pro tento účel spolehnout pouze na data z rozpočtových výkazů. Ty totiž vzhledem ke své konstrukci, díky které je lze v podstatě označit za „výkazy cash flow“ i z pohledu účetního, nemohou obsáhnout mnoho důležitých a významných transakcí, které mají často fatální vliv na úroveň finančního zdraví či finanční situaci účetních jednotek, včetně obcí. Stálo by proto za zvážení, zdali dodnes dvě formálně relativně oddělené skupiny výkazů rozpočtových a účetních nepropojit do systému jediného. Jelikož se v případě

dnes sestavovaných rozpočtových výkazů jedná často o de facto výkazy cash flow sestavované přímou metodou, tedy zobrazující nekompenzované toky peněžních prostředků [11, strana 355], přičemž samotná pravidla použití rozpočtové skladby hovoří o členění konkrétních položek rozvahy (členění pohybů na příslušných rozvahových syntetických účtech) položkami a paragrafy rozpočtové skladby, nabízí se zejména vtělení příslušných rozpočtových výkazů, u obcí výkazu „FIN 2-12 M“, do účetní závěrky. V podstatě téhož lze i bez uvedeného formálního propojení rozpočtových a účetních výkazů v rámci účetní závěrky dosáhnout také odpovídajícím způsobem prezentace, například využitím interaktivních dynamických nástrojů pracujících s daty z CSÚIS dle stanovených kritérií uživatele a způsobem umožňujícím nepřetržitý a dálkový přístup – prostřednictvím internetu.

3.2 Audit účetních závěrek

Předmětem této práce je zejména zjištění, zda účetní reforma veřejných financí může zajistit nasycení poptávky externích uživatelů po informacích pro potřeby jejich ekonomického rozhodování. Předchozí kapitola práce se detailně zabývala ekonomickými informacemi, které externí uživatelé mohou mít potenciálně k dispozici. Následující kapitola se krátce věnuje zásadnímu aspektu, kterým je srozumitelnost a dostupnost těchto informací pro externí uživatele. Tato kapitola se zaměří na stejně významnou podmínku, kterou je efektivní a systematické ověřování těchto informací, zejména informací v účetních závěrkách účetních jednotek veřejného sektoru, zejména obcí. Podrobné a detailní zkoumání této podmínky by však bylo spíše nad rámec této práce.

Na několika místech této práce již bylo zmíněno, že princip a důvod existence subjektů (účetních jednotek) ve veřejném sektoru je odlišný oproti subjektům podnikatelským, tj. sektoru soukromému. Jak například Křivan výstižně charakterizuje, *„V rozpočtových organizacích je však povaha hospodaření podstatně jiná: tyto organizace nepřispívají přímo k tvorbě společenského produktu a národního důchodu, nýbrž při výkonu svých společenských funkcí naopak část národního důchodu spotřebovávají. Tato základní odlišnost povahy hospodaření se přirozeně promítá i do uspořádání účetní evidence, která musí vyhovovat svému hlavnímu úkolu: být nástrojem evidence a kontroly stavu a použití hospodářských prostředků účetní jednotky.“* [13, strana 5]. I v případě veřejného sektoru zůstává primárním cílem účetnictví, resp. účetní závěrky poskytnutí věrného a poctivého obrazu finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky, avšak ve veřejném sektoru je i v souladu s výše citovaným nezbytné provádět ověření

(audit) účetních závěrek s primárním zaměřením spíše na posouzení hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti při nakládání s veřejnými zdroji za účelem poskytování veřejných či smíšených statků a služeb (tzv. „3E“ kontrola – economy, efficiency, effectiveness), přičemž velmi významným prvkem jde zde vzájemné porovnávání či případně seřazování jednotlivých subjektů – benchmarking.

3.2.1 Audit, nebo kontrola

Do jisté míry problematické může být již určení správného termínu, tedy určení, zda je v případě účetních jednotek veřejného sektoru v ČR prováděna kontrola jejich účetnictví, nebo skutečný audit jejich účetních závěrek ve smyslu nezávislého ověření (přiměřeného ujištění), zda jejich účetní závěrka věrně a poctivě prezentuje jejich finanční situaci a finanční výkonnost. V případě podnikatelských účetních jednotek je takové nezávislé ověření významné především tam, kde existuje významná mezera mezi úrovní vlastnickou a úrovní managementu. Typicky jde o obchodní korporace, jejichž akcie jsou obchodovány na burze cenných papírů. Přesto, že tento případ ve veřejném sektoru nenastává, je i v případě ČR běžné, že účetní jednotky veřejného sektoru na finančních trzích vystupují, jak již bylo doloženo v předchozích částech této práce. Pro investory či potenciální investory je proto věrná a poctivá informace o finanční situaci a finanční výkonnosti i těchto účetních jednotek významná. Avšak více než v jiných případech je zde zásadní, aby tito uživatelé byli schopni porozumět informacím v účetních závěrkách obsaženým. Bylo však již argumentováno, že zřejmě nejvýznamnějším uživatelem ekonomických informací těchto účetních jednotek jsou ti, kteří poskytují největší objem zdrojů pro poskytování veřejných či smíšených statků a služeb, a těmi jsou přinejmenším v případě ČR daňoví poplatníci. Na příkladu obcí bylo také již argumentováno, že pro uživatele – daňového poplatníka, tedy spíše laického uživatele může být významnější spíše informace o relativní finanční situaci či výkonnosti konkrétní účetní jednotky, a to pro potřeby jeho rozhodování o místě svého bydliště či jeho změně. Tedy informace, zda finanční situace obce, ve které má k danému okamžiku své bydliště je relativně lepší nebo relativně horší než v případě obce jiné, zejména jestliže tento rozdíl je významný. Obdobnou argumentaci lze použít i pro státní úřady. Lze pouze složitě posoudit absolutní míru efektivnosti při vynakládání veřejných zdrojů těmito institucemi. A pokud ano, taková informace bude pro laického uživatele – daňového poplatníka složitě srozumitelná. Daleko relevantnější a srozumitelnější informace pro daňového poplatníka se získá vzájemným porovnáváním jednotlivých účetních jednotek, zejména v případě hospodárného, efektivního a účelného nakládání se zdroji těmito organizacím svěřenými. Proto je vhodné, aby ověřování ekonomických informací vykazovaných účetními jednotkami

veřejného sektoru bylo prováděno v první řadě s ohledem na jejich následné vzájemné porovnávání z hlediska faktoru „3E“, respektive aby jak toto ověření, tak toto vzájemné porovnání bylo prováděno zároveň. Samotné (případné) konstatování o věrném a poctivém obrazu poskytnutém konkrétní účetní závěrkou konkrétní účetní jednotky veřejného sektoru pak je pro uživatele informací významnou, avšak nikoliv postačující.

Dalším faktorem potvrzujícím preferenci „3E“ je skutečnost, že na rozdíl od podnikatelských účetních jednotek přinejmenším v prostředí ČR nejsou účetní jednotky veřejného sektoru v ČR motivovány ke zkreslování či ohýbání informací v účetních závěrkách v důsledku daňové legislativy [49]. Daňový faktor hraje roli spíše jen u některých příspěvkových organizací, které provozují významnější hospodářskou činnost. Obce i kraje v ČR sestavují také daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, nicméně případná daň z příjmů je v souladu s příslušnou legislativou [79] jejich vlastním příjmem.

Vraťme se však k terminologickému problému. Lze identifikovat dva základní přístupy v této oblasti, a to přístup kontrolní a přístup auditorský. Přístup kontrolní v první řadě ověřuje soulad s právními předpisy, a to i v oblasti účetnictví. Prověřováno tedy typicky bývá to, zda je použití účetních metod a postupů účtování v konkrétní účetní jednotce v souladu s platnými závaznými právními předpisy, či nikoliv. Přístup auditorský spíše znamená vyjádření kvalifikovaného nezávislého názoru ke skutečnosti, zda účetní závěrka (jako celek) podává věrný a poctivý obraz o finanční situaci a finanční výkonnosti konkrétní účetní jednotky. Jinými slovy ověřuje, zda byl či nebyl věrný a poctivý obraz účetní závěrkou podán. Oba přístupy nejsou vzájemnými protipóly či extrém, avšak jejich významná odlišnost je dána jejich odlišným primárním cílem. Je otázkou, který z nich je vhodnější pro výše popsaný cíl vyhodnocení a vzájemné porovnávání z pohledu „3E“.

Je pravděpodobné, že auditorský přístup spíše umožní zvážení všech podstatných aspektů a skutečností, které měly či mohly mít vliv na budoucí vyhodnocení efektivnosti, hospodárnosti a účelnosti vynakládání veřejných zdrojů konkrétní účetní jednotkou, než přístup kontrolní. I kdybychom předpokládali, že celý soubor závazných legislativních pravidel pro účetní výkaznictví příslušných účetních jednotek při splnění všech jeho podmínek vede ve všech případech k podání věrného a poctivého obrazu všemi účetními jednotkami, nemůžou tato závazná pravidla postihnout celé spektrum skutečností a událostí, které v realitě mnoha tisíc účetních jednotek nastávají. Proto v případě kontrolního přístupu ani případné vyjádření o absolutním souladu účetní závěrky konkrétní účetní jednotky se závaznými právními předpisy v oblasti účetnictví

nemusí automaticky implikovat podání věrného a poctivého obrazu příslušnou účetní závěrkou a tedy možnost informace v ní obsažené využít pro posouzení a vzájemné porovnávání z pohledu „3E“. Auditorský přístup se pro tento účel tedy zdá být vhodnější.

3.2.2 Finanční kontrola

Výše zmíněnému zaměření na princip „3E“ je ze všech kontrolních činností probíhajících ve veřejném sektoru v ČR zřejmě nejbližší tzv. finanční kontrola, která je upravena zvláštními právními předpisy [82]. Zahrnuje v sobě systém tzv. veřejnosprávní kontroly, finanční kontrolu vykonávanou dle mezinárodních smluv a vnitřní kontrolní systém. Zaměříme-li se na oblast „3E“, alespoň nějaký důraz lze nalézt v pravidlech pro vnitřní kontrolní systém a u veřejnosprávní kontroly, i když i ta je orientována na zjišťování souladu buď se zvláštními právními předpisy, s příslušnými uzavřenými smlouvami, schválenými rozhodnutími či vyhlášenými dotačními programy apod., kdy kontrolujícím orgánem bývají zejména ministerstva, především ministerstvo financí, ale také zřizovatelé příspěvkových organizací, včetně územních samosprávných celků, RRRS či státní fondy. Je-li v jejím rámci odvozováno na ne hospodárné či neúčelné nakládání s veřejnými prostředky, opírá se příslušná argumentace spíše o pravidla popsaná legislativou než o vyjadřování relativní míry hospodárnosti či účelnosti ve srovnání s jinými organizacemi či nějakým obvyklým standardem. V rámci vnitřního kontrolního systému je legislativně zejména požadováno vytvoření podmínek v rámci organizace veřejného sektoru pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy. Orientace na „3E“ kontrolu je patrná jak u předběžné, průběžné i následné kontroly. Také v rámci pravidel pro interní audit účetních jednotek veřejného sektoru (ne všech) jsou zahrnuty audity výkonnosti zaměřující se na oblast „3E“. Lze tedy shrnout, že přinejmenším na úrovni závazných legislativních pravidel je vytvořen prostor pro systematické sledování a vyhodnocování „3E“, avšak je otázkou, do jaké míry a do jaké šíře jsou tato pravidla prakticky naplňována.

3.2.3 Činnost Nejvyššího kontrolního úřadu

Druhou oblastí v rámci kontrolních činností probíhajících ve veřejném sektoru v ČR, kdy je cíleno také na vyhodnocování „3E“, je kontrolní činnost Nejvyššího kontrolního úřadu. Z příslušného právního předpisu upravujícího zejména postavení a činnost NKÚ [73] vyplývá, že NKÚ prověřuje v rámci své kontrolní činnosti jednak soulad kontrolovaných skutečností s právními předpisy, tj. legalitu, dále věcnou a formální správnost a také účelnost, hospodárnost a efektivnost.

Z příslušného právního předpisu upravujícího zejména postavení a činnost NKÚ nevyplývá, že by objektem jeho kontrol bylo účetnictví, resp. účetní závěrka [73]. Přesto lze v kontrolních závěrech z kontrol provedených NKÚ získat informaci o věrném a poctivém obrazu podávaném (případně nepodávaném) účetní závěrkou kontrolované organizace [128]. Toto je vysvětlováno ve výročních zprávách NKÚ, například ve Výroční zprávě NKÚ za rok 2012 takto:

*„Kontrolou typu finanční audit NKÚ prověřuje, zda účetní závěrky kontrolovaných osob podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy. Tento typ kontrol je nástrojem pro **ověřování informací uvedených v závěrečných účtech kapitol státního rozpočtu**, které NKÚ využívá při formulování stanoviska ke státnímu závěrečnému účtu.“ [126, zvýrazněno autorem]*

NKÚ je jediným orgánem, který v organizacích státní správy provádí nějaký typ kontrolní činnosti nad účetními závěrkami těchto organizací. Tato pravomoc však přímo nevyplývá z žádného právního předpisu a je ze strany samotného NKÚ pouze odvozena z jiného zákonného zmocnění [49].

Jak lze odvodit z některých kontrolních závěrů NKÚ z kontrolních akcí, bývá aspekt „3E“ skutečně vyhodnocován, v některých případech i ve srovnání několika organizací souběžně kontrolovaných z hlediska „3E“ [127]. Z kontrolních akcí NKÚ však vyplývá, že těžiště jeho kontrolních činností za posledních několik let je spíše v kontrole legality [129]. V souvislosti se skutečnostmi uvedenými v předchozích odstavcích by intenzivnější orientace NKÚ při jeho kontrolních činnostech na ověřování informací v účetních závěrkách účetních jednotek veřejného sektoru z pohledu „3E“ pro uživatele těchto informací, zejména daňové poplatníky, bylo nepochybně velmi přínosné.

3.2.4 Přezkouvání hospodaření ÚSC

Tato práce se zaměřuje na informace nezbytné pro ekonomické rozhodování uživatelů se zaměřením na obce. Podívejme se nyní proto, jestli a jak je upraveno ověřování účetních závěrek obcí, respektive územních samosprávných celků v ČR. Tuto oblast upravuje především zákon o přezkouvání hospodaření ÚSC a DSO [83]. Každá obec je povinna nechat své hospodaření přezkoumat, a to za každý rok. Pojem „přezkoumání“ však není možné postavit na roveň auditu či ověření účetní závěrky. Předmětem přezkoumání jsou především informace rozpočtového charakteru a některé skutečnosti v souvislosti s majetkem ÚSC, zejména zástavy, ručení, věcná břemena, avšak nikoliv aspekt „3E“. Předmětem přezkoumání je také účetnictví vedené ÚSC, avšak nikoliv účetní závěrka ÚSC. Zásadní skutečností je, že předmět

přezkoumání je ověřován z hlediska legality, souladu vynakládaných peněžních prostředků se schváleným rozpočtem, dodržování účelovosti poskytnutých dotací a věcné a formální správnosti. Nikoliv poskytnutí věrného a poctivého obrazu o finanční situaci či finanční výkonnosti ÚSC ani z hlediska „3E“. Přesto, že přezkoumání hospodaření obce může provést i auditor, je i tento vždy povinen respektovat daný předmět přezkoumání a uvedená hlediska [43]. Za zmínku stojí také relativně nenáročné kvalifikační předpoklady pro osobu provádějící přezkoumání, kdy se musí jednat o osobu bezúhonnou, s alespoň středoškolským vzděláním, s odbornou praxí nejméně 3 roky. V případě obcí v ČR tedy nelze nalézt nezávislé ověření jejich účetních závěrek, ani systematické vyhodnocování „3E“.

Závěry k auditu a kontrole

U účetních jednotek veřejného sektoru v ČR, včetně obcí, zcela chybí systematická závazná pravidla, která by uživatelům účetních závěrek zajistila dodatečnou informaci o (ne-)podání věrného a poctivého obrazu o jejich finanční situaci a výkonnosti. Je tedy téměř nemožné, aby uživatelé získali věrohodnou a ověřenou informaci o hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti vynakládání veřejných prostředků, z jejíhož hlediska by bylo možné vzájemně porovnávat jednotlivé subjekty ve veřejném sektoru. Jestliže jsou dnes i v souladu s aktuálními trendy v mezinárodním prostředí vytvořena pravidla pro sestavování účetních závěrek subjektů veřejného sektoru, působí absence nezávislého ověřování informací těmito účetními závěrkami uživatelům předkládaných zásadně negativně a do značné míry může potenciál těchto informací pro jejich uživatele snižovat.

3.3 Dostupnost a srozumitelnost ověřených ekonomických informací

Samotná existence zdroje kvalitních a podrobných ekonomických informací systematicky a nezávisle ověřovaných ještě nemusí znamenat to, že budou tyto informace využívány jejich uživateli při jejich ekonomickém rozhodování. V případě obcí nemusí dojít k výše popisovaným efektům, pokud bude sice k dispozici obrovské množství velmi podrobných dat o každé obci, která jsou nezávisle ověřena, pokud nebudou tato data těmto občanům a potenciálním občanům srozumitelná a dostupná.

V dnešní době téměř absolutní dostupnosti informací prostřednictvím internetu nemusí být dostupnost ekonomických informací zásadním problémem. Jak v případě obcí, tak v případě ostatních VÚJ jsou veškerá rozpočtová data i data z účetních závěrek VÚJ veřejná, pouze s výjimkou utajovaných skutečností [74] [84]. V případě obcí jsou jak rozpočtové výkazy tak účetní závěrky veřejně projednávány zastupitelstvy. Ještě na začátku roku 2013 byly tyto informace za všechny VÚJ dostupné prostřednictvím webových stránek MF přes tzv. systém ÚFIS. Jednalo se však o velmi jednoduché a uživatelsky velmi málo přívětivé prostředí bez jakékoliv interaktivity, kdy byly staticky prezentovány samotné rozpočtové a účetní výkazy. V dubnu tohoto roku bylo spuštěno moderní rozhraní pro přístup k rozpočtovým a účetním datům VÚJ, tzv. Monitor [116]. Podle samotného MF se jedná pouze o první verzi tohoto informačního nástroje, která bude dále v průběhu roku 2013 rozšiřována a zdokonalována [125]. Na rozdíl od systému ÚFIS se jedná o dynamický interaktivní nástroj umožňující uživatelům získání rychlé informace nejen o obsahu samotných rozpočtových a účetních výkazech, ale i o některých dílčích skutečnostech, zejména v případě výkazů rozpočtových (tzv. „rozklikávací“ rozpočet). Nástroj Monitor má vysoký potenciál ve smyslu zvýšení povědomí uživatelů, zejména veřejnosti – daňových poplatníků o dostupnosti ekonomických informací o veřejném sektoru v ČR. Je však otázkou, jestli jeho potenciálu ve smyslu dostupnosti bude veřejností plně využíváno bez alespoň menší míry marketingu.

Předchozí odstavec se zabýval aspektem dostupnosti. Pro splnění předpokladu o využitelném zdroji ekonomických informací pro uživatele je však možná ještě významnější srozumitelnost těchto informací pro uživatele. Význam srozumitelnosti je poněkud menší v případě rozpočtových dat, tedy dat čistě na peněžní bázi, neboť pojmy „příjmy“ a „výdaje“ jsou srozumitelné samy o sobě i laickým uživatelům. Klíčovým je aspekt srozumitelnosti v případě účetní závěrky sestavované na aktuální bázi. Vysvětlení a obhájení využitelnosti informace o odpisech či opravných položkách, ale také o výši majetku účetních jednotek oceněném různými způsoby, laickým

uživatelům není jednoduchým úkolem. V prostředí ČR, zejména v případě VÚJ, včetně obcí není z oficiálních míst prováděna téměř žádná interpretace účetních informací směřovaná k daňovým poplatníkům. Za předpokladu, že jsou tyto informace připraveny samotnými VÚJ v souladu s pravidly stanovenými příslušnou legislativou, jsou zcela unikátním zdrojem ekonomických informací, které z rozpočtových výkazů získat nelze. Výše popsaný nástroj Monitor se možná vůbec poprvé pokouší některé méně laicky srozumitelné informace z účetních závěrek sestavených na aktuální bázi srozumitelně interpretovat laickým uživatelům [116]. Pokud by tohoto způsobu prezentace dat z účetních závěrek VÚJ bylo používáno intenzivněji, mohlo by to znamenat podstatné zvýšení povědomí uživatelů, včetně laických o ekonomické situaci všech VÚJ, zejména obcí, a zvýšení významu a zájmu o samotné účetní závěrky VÚJ. Velmi významná je prezentace dat z rozpočtových výkazů vedle dat z účetních závěrek. Jde o optimální vzájemné doplnění pro komplexní informaci o finanční situaci a finanční výkonnosti účetních jednotek. Ukázka formy prezentace prostřednictvím internetové aplikace Monitor je uvedena níže, a to na náhodně zvolené obci ČR:

Obrázek 10 – Ukázka rozhraní prezentačního systému MF Monitor



Zdroj: [116]

Jedním z vhodných příkladů může být dokument „Průvodce občana fiskálním rokem“ [108] každoročně zveřejňovaný Ministerstvem financí USA, který laicky srozumitelnou formou prezentuje zásadní ekonomické informace (na konsolidované bázi) za centrální vládu. Jde o velmi krátký (7 stran), a proto relativně čtivý dokument, jehož využitelnost ze strany daňových poplatníků v USA se zvyšuje i provázáním účetních dat s daty makroekonomickými. Vzhledem k dlouhé historii snahy Ministerstva financí USA srozumitelně účetní data prezentovat uživatelům se může jednat o příklad hodný následování i v prostředí ČR.

4 KONSTRUKCE NÁSTROJŮ PRO EKONOMICKÉ ROZHODOVÁNÍ UŽIVATELŮ EKONOMICKÝCH INFORMACÍ

V této své závěrečné části se práce v souladu s poznatky uvedenými v předchozích částech zaměří na analýzu v současné době dostupných a používaných ukazatelů ekonomické situace v případě obcí v České republice a zejména na konstrukci ukazatele či ukazatelů vlastních, které by vycházely z účetnictví jakožto systému, který naplňuje oba předpoklady formulované na začátku kapitoly předcházející a který je aplikován na data obcí ČR k 31. prosinci 2012. Uvedenými předpoklady jsou věrné a poctivé zobrazení ekonomické situace obcí a funkční, efektivní a systematický audit těchto výkazů. Nejprve je však nezbytné provést analýzu dosavadní úrovně poznání v oblasti ukazatelů ekonomické situace, a to nejprve spíše pro účetní jednotky podnikatelské, vzhledem k historickému významu takových ukazatelů pro tyto účetní jednotky. Jak bude patrné z následující kapitoly, ukazatele pro obce byly a jsou vyvíjeny a konstruovány většinou na základě ukazatelů konstruovaných pro podnikatelské subjekty. Jsou však téměř vždy zohledňovány specifické role obcí coby účetních jednotek veřejného sektoru, jejichž primárním cílem není dosahování zisku (zejména oblast rentability).

4.1 Analýza zdrojů – historie a vývoj ukazatelů ekonomické situace

V rámci analýzy publikací věnujících se oblasti ukazatelů finančního zdraví obecně zřejmě nelze začít jinak než článkem E. I. Altmana z roku 1968 na téma „*Finanční ukazatele, faktorová analýza a predikce bankrotu firmy*“ [23], který na příkladu 66 výrobních podniků konstruuje ukazatel predikce finanční tísně (bankrotu) těchto firem způsobem, který spojuje tehdejší přístupy praktiků a akademiků. Konstruuje statistický model či funkci s více faktory, které poté testuje na podnicích rozdělených do dvou stejně velkých skupin: podniky ve finanční tísně a podniky mimo finanční tíseň. Altman zde zdůvodňuje zapojení většího množství faktorů, neboť dle něj je činění závěrů ohledně možnosti blížícího se bankrotu (finanční tísně) podniku na základě hodnoty pouze jednoho faktoru velmi často matoucí a nepřesné. Altmanův model, známý také jako **Z-skóre**, je konstruován způsobem

$$Z = v_1x_1 + v_2x_2 \dots + v_nx_n \text{ kde}$$

$v_1, v_2, \dots, v_n$ = závisle proměnná a

$x_1, x_2, \dots, x_n$ = nezávisle proměnná (faktor)

Altman vytvořil vzorek z výrobních firem z různých odvětví, ze vzorku firem eliminoval z praktických i faktických důvodů příliš malé a příliš velké firmy. Jako faktory využil již tehdy relativně známé faktory likvidity, rentability, finanční páky, solventnosti a aktivity, k nimž přiřadil data z účetních závěrek firem z jeho vzorku. Čím nižší hodnoty „Z“ pak jednotlivé firmy dosahovaly, tím pravděpodobnější podle Altmana byla jejich finanční tíseň neboli bankrot. Zásadní je, že Altman konstruoval svůj model za účelem **predikce** bankrotu.

Již několik let před Altmanem však postuloval W. H. Beaver [25], že existuje více způsobů, jak předpovídat úpadek podniku. Ukazatelé z finanční analýzy jsou pak pouze jedním z nich. Analýza finančních ukazatelů dle něj je vhodná pro předpovídání důležité události v životě firmy, kterým může být například její úpadek, ale také například přečerpání jejího bankovního konta, neschopnost splatit k okamžiku splatnosti firmou vydané dluhopisy či neschopnost firmy vyplatit přednostní dividendu. Za účelem získání dvou srovnatelných skupin v rámci jeho vzorku Beaver pro svůj vzorek vybral data z účetních výkazů firem, které se dostaly do úpadku mezi lety 1954 až 1964. Ke každé z nich pak vybral firmu ze stejné oblasti podnikání a zhruba stejné velikosti, která v úpadku není. Také Beaver ze svého vzorku vyřadil velmi velké firmy, neboť předpokládal, že u nich se úpadek téměř nevyskytuje. Identifikoval poté celkem 30 faktorů ze šesti oblastí (dimenzí): faktory založené na cash flow, ziskovosti, solventnosti, struktuře aktiv, likviditě a obratu. Sám Beaver však přiznává, že jeho výsledky mohly být ovlivněny skutečností, kolik firem se v průběhu dlouhého zkoumaného období například s využitím jeho analýzy dostalo ze stavu úpadku a stalo se opět firmami „zdravými“. Dle něj je sice vhodné používat ukazatelů finanční analýzy za účelem predikce úpadku, ale není vhodné vycházet pouze z nich. Ne všichni ukazatelé mohou předvídat stejně dobře.

Dva elementární články stručně charakterizované výše lze pro účely této práce považovat za jakési podhoubí a výchozí bod pro další analýzu dalších autorů, kteří se již zaměřují na oblast veřejného sektoru, nikoliv oblast soukromých firem, jak je uvedeno výše. Jakousi příručku pro vyhodnocení finančního zdraví menších obcí a měst představil K. W. Brown [29]. Uznává, že komplexní vyhodnocení finančního zdraví způsoby podobnými těm, které jsou popsány výše, může být pro laika velmi komplikované, náročné na čas a tedy téměř nereálné. A nemusí jít pouze o laika, ale také o obecní zastupitele, řídící pracovníky obecních úřadů apod. Brownův 10bodový test určený pro obce a města s počtem obyvatel pod 100 000 byl vyzkoušen na vzorku

750 obcí a měst v USA. Jeho deset faktorů pokrývá podle autora čtyři klíčové oblasti: výnosy (příjmy) obce, náklady (výdaje) obce, provozní situaci a strukturu dluhu. Jeho postup je třífázový, a to

- 1) výpočet jednotlivých faktorů,
- 2) jejich porovnání se 750 obcemi a městy obdobné velikosti z přiloženého seznamu a
- 3) seřazení obcí a měst dle předchozích dvou kroků.

Brown argumentuje, že „*obec má omezenou schopnost interpretovat své finanční zdraví jinak než skrze srovnání s obcemi porovnatelnými, co se týče jejich velikosti*“ [29, strana 21]. I zde se vychází z informací z účetní závěrky obcí. Jednotlivé faktory jsou často kalkulovány coby přepočet na jednoho obyvatele, například celkové výnosy (příjmy), dlouhodobé závazky nebo obsluha dluhu. Princip této příručky je ten, že kdokoliv si může vypočíst hodnotu každého z 10 faktorů u každé obce a tuto hodnotu poté porovnat s přiloženým seznamem 750 obcí, a to ve čtyřech skupinách obcí dle jejich velikosti. Pakliže je vypočtená hodnota faktoru

- v 1. kvartálu ze všech 750 obcí (25 % nejhorších obcí), její bodové ohodnocení je „- 1“,
- pokud v 2. kvartálu (25 % spíše horších obcí), hodnota je „0“,
- pokud ve 3. kvartálu (25 % spíše lepších obcí), hodnota je „+ 1“ a
- pokud ve 4. kvartálu (25 % nejlepších obcí), hodnocení je „+ 2“.

Tímto způsobem postupuje uživatel u každého z 10 faktorů a nakonec provede závěrečný součet všech bodů u jednotlivých faktorů získaných. Toto výsledné skóre pak udává orientační úroveň finančního zdraví každé obce, kdy nejlepšího výsledku dosahuje obec s celkovým skóre 10 nebo vyšším.

Výše popsaný Brownův **způsob komunikace** úrovně finančního zdraví téměř libovolnému uživateli lze považovat za velmi vhodný i pro použití v prostřední České republice, a to z důvodu jeho vysoké míry srozumitelnosti. Vysvětlení role a vlivu jednotlivých faktorů je dostatečné, ale zároveň pochopitelné i laickému uživateli. Obdobný ukazatel by mohl přispět k vyšší ochotě občanů aktivně ovlivňovat dění v obcích, ve kterých žijí, a to zejména v okamžiku voleb do místních zastupitelstev, ale nejen tehdy.

Na vývoj nástroje sledujícího a vyhodnocujícího zejména finanční výkonnosti municipalit se zaměřil také Carmeli [30] ve své studii na příkladu municipalit v Izraeli. I

jeho cílem je zvýšit míru odpovědnosti vlád a důvěry v ně. Pro svůj nástroj využívá dat z ročních účetních výkazů. Dle něj provádí vláda (jak centrální, tak územní samospráva) množství úkolů a činností, které je vhodné vyhodnocovat jak odděleně, tak dohromady. Popisuje dva obecné přístupy k měření výkonnosti municipalit. Dle první by měření výkonnosti mělo být orientované na to, do jaké míry jsou plněny funkce municipalit (například lidské zdroje, finance, výběr daní, sociální služby, atd.), dle druhé na rozdělení a sledování funkcí municipalit jednotlivě, resp. s rozdělením do kategorií (např. kultura, veřejná bezpečnost, atd.). Dle Carmeliho je výhradní orientace na metodu „3E“ (economy, efficiency, effectiveness) spíše nevhodná kvůli neschopnosti vyhodnocovat faktory jako spokojenost klientů, kvalitu, dostupnost, férovost, předvídatelnost a další prvky. On sám však sleduje výkonnost ze dvou úhlů pohledu, a to finančního a z úhlu rozvoje municipality. Zásadní je, že autor vysvětluje nezbytnost seřazování municipalit dle hodnoty kritérií, která jsou celkem čtyři:

- 1) likvidita,
- 2) vyrovnanost rozpočtu,
- 3) solventnost a
- 4) úroveň veřejných služeb vzhledem k výdajům na ně.

Jedná se o dvě kritéria krátkodobá a dvě dlouhodobá, z nichž každé je tvořeno dvěma až třemi dílčími faktory, které jsou vyhodnocovány jak odděleně, tak dohromady jako jeden celek tvořící komplexní informaci o výkonnosti municipality.

Mezi dalšími autory lze uvést také L. M. Dennis, která ve své disertační práci [34] testuje dva faktory, které dle ní mají významný vliv na finanční zdraví severoamerických měst, a to faktory spíše „měkké“ neboli nefinanční, než faktory „tvrdé“ neboli finanční. Jedná se o schopnosti a kapacity managementu těchto účetních jednotek (schopnost umísťovat, rozvíjet, vést a monitorovat své zdroje, kterými jsou lidské, finanční, fyzické a informační zdroje) a o faktor prostředí (příjmy, vzdělání, věk a zaměstnanost obyvatel).

Také Groves, Godsey a Shulman [36] testují techniku tvorby „analýzových indikátorů“, používanou běžně v soukromém sektoru, tedy definování kvantifikovatelných ukazatelů finanční situace účetní jednotky pomocí finančních, demografických a ekonomických faktorů, jejich shromáždění do jediného souhrnného ukazatele, který je možno analyzovat, sledovat jeho vývoj v čase, rychlost a intenzitu jeho změn i změn jeho jednotlivých faktorů. To by mělo vést k tomu, aby municipality byly schopny zejména

- monitorovat změny ve svém finančním zdraví,
- identifikovat rozvíjející se finanční problémy za účelem provedení včasné preventivní akce,
- identifikovat existující problémy, jichž si doposud municipalita nebyla vědoma,
- předvídat budoucí finanční potřebu,
- získat jasný obrázek o finanční síle a slabých stránkách municipality a prezentovat je zastupitelům a občanům,
- a další.

Autoři však upozorňují na mnohá úskalí při vzájemném porovnávání jednotlivých měst. Jednak, zjednodušeně řečeno, argumentují, proč je ve své podstatě každé město odlišné (historicky, geograficky, orientací na průmysl nebo obchod). Dále autoři zmiňují nezbytnost použití dlouhodobých kritérií a faktorů, neboť v tomto případě na rozdíl od podnikatelských subjektů krátkodobý pohled nemusí být odpovídající převažujícím činností prováděným municipalitami a úkoly, které plní. Zatřetí varují před použitím čistě rozpočtových dat, které ne vždy dokážou odpovídajícím způsobem zachytit např. zastarávání infrastruktury a dalších dlouhodobých aktiv, a dále např. odložení příjmů či výdajů (akruální princip) atd. Autoři identifikují tři dimenze, které mají vliv na finanční zdraví municipality:

- 1) dimenze prostředí,
- 2) organizační dimenze a
- 3) finanční dimenze.

V rámci dimenze prostředí pak popisují jednotlivé významné faktory, které sledují samostatně, ale i v rámci jejich vlivu na celkový ukazatel finančního zdraví. Jedná se o zdroje a potřeby municipality, externí ekonomické podmínky, omezení vyplývající z postavení samosprávy vůči státní správě, přírodní katastrofy a politická kultura. V rámci organizační dimenze pracují s faktorem legislativní politiky a faktorem postupů a praktik managementu. V rámci finanční dimenze pak s výnosy, náklady, provozní pozicí, strukturou dluhu, nekrytými závazky a stavem dlouhodobých aktiv. Tyto faktory vyhodnocují celkem 36 poměrovými ukazateli. Přesto pro konkrétní práci v konkrétní municipalitě je vždy rozhodující, jak konkrétní manažer pracující s těmito ukazateli jejich hodnoty dokáže vztáhnout k této konkrétní municipalitě, neboli do jaké míry ji tento manažer zná, jak je zkušený a do jaké míry dokáže provádět správné úsudky a odhady na jejich bázi.

Přesto, že autoři jsou zkušenými manažery z praxe municipalit, lze tento model považovat za relativně složitý pro účely téměř každodenního použití průměrným řídicím pracovníkem, přinejmenším v prostředí municipalit v České republice.

Výrazně jednodušeji pojali konstrukci ukazatelů finančního zdraví Honadle a Jones [37]. Autoři zdůrazňují nezbytnost prezentace populární a široce srozumitelné ekonomické informace uživatelům, kteří chtějí obdržet základní spolehlivou informaci o finanční situaci jejich municipality. Jedná se například o tato jejich doporučení pro zveřejňování finančních výkazů:

- včasnost výkazů,
- jasně identifikovaný rozsah zveřejňovaných dat,
- schopnost přitáhnout pozornost,
- prezentování dat v jednoduchém a atraktivním formátu,
- bez použití příliš odborných termínů a technického žargonu,
- zvýraznění obzvláště důležitých dat,
- možnost získání informace o trendu v rámci jednotlivých prezentovaných dat či
- objektivnost a věrohodnost těchto výkazů.

Autoři využívají Brownův test 10 ukazateli [29], který je však svojí podstatou a obsahem využitelný zřejmě výhradně v prostředí USA. Pracuje však obdobně jako jiní citovaní autoři s faktory, jako jsou celkové výnosy v přepočtu na obyvatele, celkové náklady na obyvatele, poměr výnosů a nákladů, investiční výdaje, dlouhodobá zadluženost (solventnost) a dluhová služba. Podle dosažené hodnoty je každá municipalita porovnána s municipalitou porovnatelnou co do velikosti (počtu obyvatel). Za hodnotu faktoru v rámci 1 % nejlepších municipalit v rámci tohoto faktoru (99. percentil) obdrží sledovaná municipalita 14 bodů, za hodnotu faktoru v rámci 5 % nejlepších municipalit v rámci tohoto faktoru (95. percentil) 12 bodů, za hodnotu faktoru v rámci 10 % nejlepších municipalit v rámci tohoto faktoru (90. percentil) pak 10 bodů, a tak dále až po obdržení – 4 bodů za hodnotu v rámci 99 % nejlepších municipalit (1. percentil). Celkové skóre odpovídá součtu dosažených bodů za každý z deseti faktorů, avšak zásadní jsou také dílčí hodnoty. Na jejich základě dávají autoři určitá doporučení pro sledovanou municipalitu a navrhují konkrétní nástroje pro dosažení zlepšení.

Jones a Walker [40] formulovali statistický model vysvětlující příčiny finanční tísně v případě územních samospráv, konkrétně obcí. Zatímco u podnikatelských účetních jednotek lze dle nich definovat tíseň jako neschopnost dostat svým finančním

závazkům, v případě obcí je to spíše neschopnost udržet dosavadní úroveň služeb pro své občany. Také na tomto místě je prezentován názor, že zatímco v případě firem je dlouhodobě a intenzivně věnována pozornost konstrukci ukazatele, který by byl systémem včasného varování, u obcí či obecně ve veřejném sektoru, tomu tak spíše není. Autoři také zmiňují [40, strana 398], že i když byly takové modely vytvořeny, často nevedly ke kýženému výsledku. Prostě nefungovaly, často z důvodu toho, že problém predikovaly příliš pozdě. I autoři sami však doporučují jejich model k předvídání finanční tísně v případě (alespoň některých) obcí.

Na vzorku 161 obcí z australského spolkového státu Nový Jižní Wales došli Jones a Walker k poznatku, že míra jejich finanční tísně pozitivně koreluje s velikostí populace příslušné obce a objemem a strukturou jejích výnosů. Zejména ale došli k poznatku, že je pozitivně korelována s mírou zaostalosti dopravní infrastruktury, za niž mají obce v Austrálii odpovědnost, coby jednu ze služeb pro své občany. Ukázalo se, že schopnost obce dostát své zákonné povinnosti udržovat dopravní infrastrukturu na patřičné úrovni je významně ovlivněna mírou finanční tísně této obce. Tento poznatek může být významný i pro prostředí České republiky, kde za stav silniční infrastruktury (s výjimkou dálnic, rychlostních silnic a silnic I. třídy) odpovídají vyšší územní samosprávné celky neboli kraje. Pro srovnání s českým prostředím je zajímavá také zmínka o tom, že se vláda Nového Jižního Walesu snažila prosadit slučování jednotlivých malých obcí za účelem zabránění jejich bankrotu či finanční tísně (jak bylo uvedeno, systematická právní úprava bankrotu obcí v České republice prozatím neexistuje). Zatímco však v případě firem lze tato slučování provádět téměř bez jakéhokoliv geografického omezení, v případě obcí je to možné provést vždy jen mezi obcemi, které spolu geograficky sousedí, což výrazně snižuje možnosti této metody vyhnout se finanční tísně. Navíc přesto, že míra finančního zdraví byla v případě sousedící obce v případě Nového Jižního Walesu lepší, málokdy byla natolik výrazně lepší, aby významně tlumila následky finanční tísně na výsledný celek sloučených obcí. O politických konsekvencích ani nemluvě.

Wang, Dennis a Tu analyzovali a otestovali standard GASB 34⁶ [62] ve smyslu spolehlivosti a relevance informací, které místní samosprávy v USA podle tohoto standardu musí pravidelně zveřejňovat [58]. Zaměřili se na 4 sféry finanční situace měřené za pomoci celkem 11 dílčích indikátorů, a to na příkladu vlád jednotlivých států

⁶ Standard pro účetní výkaznictví místních samospráv v USA zaměřující se na strukturu, obsah a vypovídací schopnost účetních výkazů těchto účetních jednotek, ale také na získání smysluplné a relevantní informace pro jejich uživatele. Zakládá povinnost plně aktuálních účetních výkazů místních samospráv v USA.

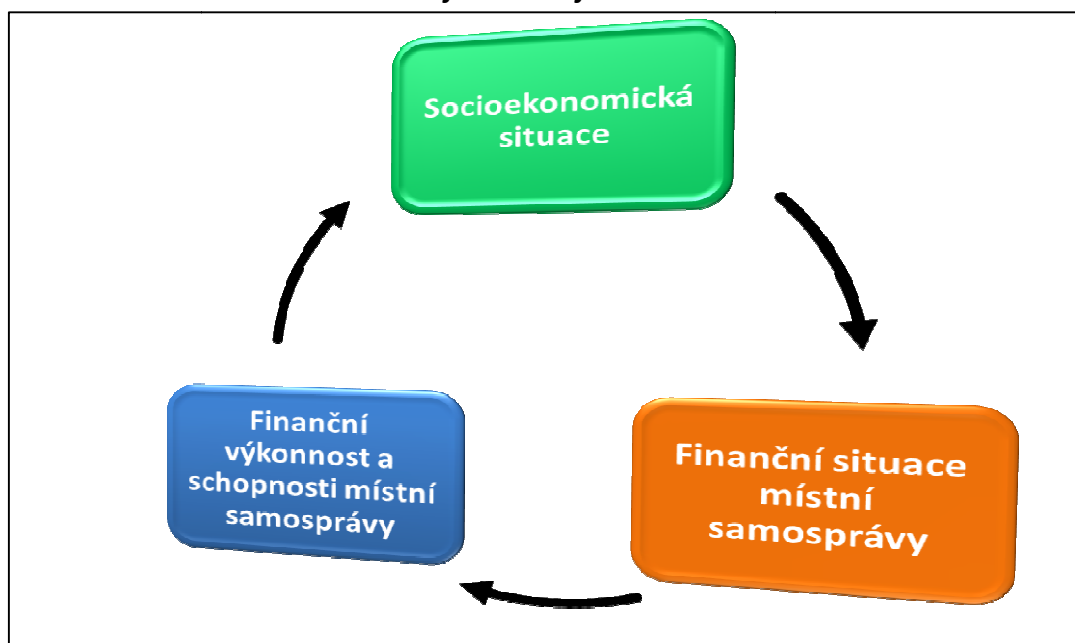
USA. Snahou autorů je vytvořit nástroj zobrazující dopady aktuálních rozhodnutí místních samospráv na jejich budoucí ekonomickou situaci a vůbec zobrazující dlouhodobý ekonomický výhled těchto účetních jednotek. Také zde je definována ekonomická (finanční) situace územních samospráv jako schopnost včas plnit své finanční závazky, zejména ty, které vyplývají z jejich převládající činnosti, tj. poskytování veřejných statků a služeb v souladu s konceptem „3E“ (effectiveness, efficiency and economy). Jinými slovy, poskytování těchto statků a služeb generuje závazky, které je nezbytné v blízké či vzdálenější budoucnosti vyrovnat (uhradit).

Wang, Dennis a Tu zde stanovují celkem 4 dimenze solventnosti spojené s finanční situací územní samosprávy:

1. Peněžní likvidita – efektivní cash management znamenající schopnost účetní jednotky generovat dostatek peněžních prostředků k úhradě krátkodobých závazků.
2. Rozpočtová solventnost – schopnost účetní jednotky generovat dostatečné peněžní prostředky pro financování poskytovaných statků a služeb na požadované úrovni.
3. Dlouhodobá solventnost – zaměřuje se na dopad existujících dlouhodobých závazků na budoucí zdroje účetní jednotky.
4. Solventnost v úrovni poskytovaných služeb – schopnost účetní jednotky poskytovat a udržet úroveň poskytovaných statků a služeb požadovaných občany.

Autoři zahrnuli jak dimenze krátkodobé tak dlouhodobé, neboť dle nich orientace na krátkodobé zlepšení ekonomické situace nemusí vždy vést ke zlepšení dlouhodobému. Dále argumentují [58, strana 5] v neprospěch využití socioekonomických faktorů v rámci ukazatele ekonomické situace. Jedná se o faktory jako populační růst, zaměstnanost, bytová výstavba či míra chudoby. Jako ukázkou uvádějí [58, strana 11] řetězec příčin a následků vedoucí k nemožnosti využití socioekonomických kritérií pro tento účel:

Obrázek 11 – Využití socioekonomických kritérií při vyhodnocování úrovně finančního zdraví subjektů veřejného sektoru



Zdroj: [58, strana 11] a autor

Jeden z příkladů, který na toto schéma lze aplikovat je např. tento: Nižší míra chudoby ovlivňuje finanční situaci územní samosprávy, to znamená také vyšší výkonnost a schopnosti územní samosprávy, které mají za následek mimo jiné i snížení míry chudoby.

Autoři se proto spoléhají naopak výhradně na ekonomické informace obsažené v účetních závěrkách sestavených v souladu s GASB 34, tedy na plně aktuální bázi a bez nutnosti významně přihlížet ke specifickému fondovému pojetí účetnictví územních samospráv v USA. Jako jednotlivé indikátory použili autoři například těchto poměrových ukazatelů:

- podíl peněžních prostředků a ekvivalentů na krátkodobých závazcích,
- celkové výnosy k celkovým nákladům,
- dlouhodobé závazky k celkovým aktivům,
- celkové daňové výnosy v přepočtu na obyvatele,
- celkové náklady v přepočtu na obyvatele, aj.

Volbu jednotlivých faktorů pak obhajují splněním celkem tří podmínek [58, strana 10]:

1. jednotlivé faktory lze zahrnout do dimenze intuitivně,
2. faktory vycházejí z dat, které reprezentují pohled na celou účetní jednotku, nikoliv pouze její část,

3. nezbytnost empirického ověření toho, jestli v rámci téže dimenze vedou všechny příslušné faktory k podobným závěrům ohledně jejich vlivu na hodnotu a interpretaci celé dimenze, tedy že nevedou ke vzájemně opačné interpretaci.

Tímto postupem byly otestovány všechny faktory v rámci každé dimenze. Za účelem ověření spolehlivosti celého modelu však také provedli testování samotných dimenzí. Závěrem bylo, že tento model je vhodným pro využití měření ekonomické (finanční) situace v případě jednotlivých států v USA, neboť o ní podává spolehlivou informaci.

4.2 Výstup z analýzy zdrojů

Již mnoho let se akademici i další odborníci snaží najít definici pojmu „finanční zdraví“ v případě účetních jednotek veřejného sektoru či místních samospráv. Zcela jednoznačná shoda nastává spíše v tom, že je nezbytné vzít v potaz kritéria a ukazatele, která jsou specifická pro funkci účetních jednotek veřejného sektoru, tedy že nelze prostě převzít kritéria a ukazatele z podnikatelské sféry – ukazatele finančního zdraví u firem. Přestože právě v této oblasti snahy o nalezení takového ukazatele začaly a rozvinuly se i v konkrétní modely, kdy některé z nich se staly přímo legendárními. Odůvodnění je zcela nabíledni. Cílem podnikatelských účetních jednotek je generování zisku, ať už v běžném období či dlouhodobě, kdežto cílem účetních jednotek veřejného sektoru, i ve zde zkoumaném případě územních samospráv, například obcí, je poskytovat statky a služby občanům na příslušné úrovni a zajistit také prostředky pro možnost jejich dalšího poskytování v budoucnu. No a právě za účelem naplnění tohoto předpokladu je nezbytné, aby finanční situace či finanční zdraví těchto účetních jednotek bylo na odpovídající úrovni. Samotné finanční zdraví územních samospráv lze tedy definovat zejména následujícími podmínkami. Územní samosprávu je tedy možné považovat za finančně zdravou, pokud

- je pravděpodobné, že je schopna splnit své závazky vůči věřitelům, zaměstnancům, daňovým poplatníkům, dodavatelům a dalším,
- je schopna financovat poskytování svých služeb,
- je schopna dokončit dlouhodobé investiční projekty, které již byly zahájeny,
- je během poskytování statků a služeb dostatečně flexibilní a není zranitelná v rámci prostředí, ve kterém působí a
- vyhovuje kritériím finančního zdraví jak v krátkém období, tak dlouhodobě.

Jsou však také autoři, kteří tyto podmínky považují pouze za podmínky odpovídající relativní izolovanosti a nezávislosti územních samospráv na podmínkách finančního zdraví národa jako celku, a proto tyto podmínky ještě dále doplňují [45].

Výše uvedené podmínky lze pak sledovat s využitím různých ekonomických (finančních) ukazatelů. V průběhu minulých let a desetiletí se v odborné literatuře relativně ustálil základní výčet takových ukazatelů či dimenzí složených z několika dílčích ukazatelů. Za jakési shrnutí lze považovat zejména dimenze formulované Wangem a dalšími [58], tedy (s přihlédnutím k obvyklému způsobu použití některých finančních termínů v českém jazyce) dimenze

- platební likvidita,
- rozpočtová likvidita,
- solventnost (dlouhodobá likvidita) a
- schopnost poskytovat veřejné služby.

V případě platební likvidity se jedná o schopnost generovat dostatek hotovosti na úhradu splatných závazků. U rozpočtové likvidity jde pak o schopnost generovat dostatečné příjmy k financování své běžné činnosti a požadované úrovně služeb, které jsou územní samosprávou poskytovány. Solventnost (dlouhodobá likvidita) je pak schopnost územní samosprávy dlouhodobě realizovat veškeré své služby a aktivity, jak běžné a pravidelně se opakující, tak i nahodilé a mimořádné. Všechny tři předchozí faktory jsou pak vyhodnocovány ve světle schopnosti organizace zajistit dlouhodobě i krátkodobě plnohodnotné naplnění požadavků a potřeb občanů (veřejnosti) prostřednictvím statků a služeb (veřejných i smíšených), které tato organizace poskytuje.

Kanadský institut autorizovaných účetních znalců sleduje a vyhodnocuje [98] finanční zdraví organizací veřejného sektoru z těchto hledisek:

- udržitelnost,
- zranitelnost a
- flexibilita.

Udržitelností se zde rozumí schopnost územní samosprávy (organizace veřejného sektoru) udržet v budoucnu výdajové programy, které již existují, aby byly naplněny požadavky věřitelů, ale zároveň nevznikla žádná dodatečná zátěž pro veřejné rozpočty. Je-li územní samospráva flexibilní, znamená to, že má možnost zvýšit své výnosy (příjmy) či snížit úroveň svého zadlužení. Zranitelnost je situace, kdy se organizace veřejného sektoru stává závislou na domácích či zahraničních zdrojích financování, které nemá pod kontrolou.

Panuje také relativní shoda v tom, že každou z těchto dimenzí je vhodné vyhodnocovat s využitím zhruba 2 – 3 dílčích faktorů neboli samostatných poměrových ukazatelů. V rámci téže dimenze však všechny ukazatele musí mít stejnou vypovídací schopnost a musí vést k téže interpretaci – k témuž vlivu na interpretaci dimenze jako celku.

Syntézu všech výše zmíněných sedmi podmínek či dimenzí pro jeden jediný ukazatel finančního zdraví provedli Ritonga a Clark [45] a aplikovali jej na příkladu územních samospráv v Indonésii. Vzhledem k obsáhlosti i podrobnosti jejich ukazatele a vzhledem k jeho provázání s dosavadním poznáním a historickým vývojem v této oblasti (jak bylo v této kapitole popsáno) se lze domnívat, že jejich strukturu ukazatele finančního zdraví pro místní samosprávy (obecně) lze s menšími úpravami nezbytnými pro zajištění potřebných vstupů (dat) použít i pro obce České republiky. V závěrečné části se proto tato práce zaměří právě na aplikaci jejich ukazatele finančního zdraví i s odůvodněním použití konkrétních faktorů v rámci základních dimenzí tohoto ukazatele. Podle jednoho ze spoluautorů měla aplikace tohoto indexu na obce v Indonésii velmi pozitivní efekt v tom, že management těchto obcí měl okamžité srovnání hodnoty ukazatele jejich obce s hodnotou ukazatele obcí sousedních. Toto samotné srovnání (benchmark) způsobilo zvýšený zájem managementu o konstrukci (dimenze a faktory) ukazatele a o způsob, jakým by v rámci jejich hospodaření mohli dosáhnout lepší hodnoty tohoto ukazatele. Tedy nakonec vedl ke snaze managementu o efektivnější hospodaření jejich obcí [141]. Lze to považovat za potvrzení teoretického předpokladu „samočistícího efektu“ zveřejnění obdobného ukazatele, a to bez ohledu na geografické, kulturní, náboženské či jakékoliv jiné vlivy.

Na základě výše uvedených poznatků tak v závěrečné části této práce je konstruován ukazatel finančního zdraví obcí České republiky, který by bylo možné využít vzhledem k datům, které jsou ke dnešnímu dni obcemi České republiky zveřejňovány, pro vzájemné porovnávání míry finančního zdraví mezi jednotlivými obcemi s cílem dosažení samočistícího efektu a zvýšení snahy managementu obcí o efektivní hospodaření. Aby však takový ukazatel byl relevantní a spolehlivý, aby uživatelům, zejména občanům, poskytl srozumitelnou informaci o finanční situaci jejich obce, je nezbytné, aby hodnota tohoto ukazatele vždy vycházela z ekonomických dat, která jsou věrohodná, jejichž konkrétní hodnota vychází z konkrétních pravidel zafixovaných platnou legislativou a která jsou přezkoumatelná a ověřitelná nezávislým auditem.

4.3 Konstrukce ukazatele finančního zdraví obcí v ČR

Ze závěrů předchozí kapitoly lze obecně shrnout, že chceme-li sestavit ukazatel finančního zdraví pro obce, měl by se rozpadat na několik dílčích dimenzí, které by vždy číselně charakterizovaly jednotlivé aspekty, které na celkové finanční zdraví obce mají významný vliv. Konstrukce těchto dimenzí by měla být velmi jednoduchá, aby byly dostatečně srozumitelné i uživateli, který sice s účetním výkaznictvím veřejného sektoru žádnou zkušenost nemá, ale rozumí obecným ekonomickým pojmům a chápe jejich obsah. Jak již bylo výše uvedeno, i obec je ekonomickým subjektem, který vystupuje na trhu a jehož efektivní fungování je v obecném zájmu. Všechny dimenze celkového finančního zdraví obce i jednotlivé jejich dílčí faktory je tedy nezbytné přizpůsobit charakteru její činnosti v prostředí České republiky. V případě obce se jedná o subjekt, jehož cílem není dosahování zisku ve smyslu podnikatelském, nýbrž efektivní nakládání se svěřenými hodnotami za účelem efektivního poskytování statků a služeb svým občanům a zlepšení kvality jejich života. To je hlavní důvod skutečnosti, že ani většina jiných zkoumaných autorů v rámci svých dimenzí či jiných kvantitativních aspektů finančního zdraví obcí neuvádí ukazatel ziskovosti – rentability. Není smyslem existence obcí generovat zisk či ušetřit, ale účelně a hospodárně vynaložit peněžní prostředky na statky a služby, za jejichž poskytování je obec odpovědná. Organizace veřejného sektoru včetně obcí není proto možné hodnotit prostřednictvím na zisku založených ukazatelů. Daleko vhodnější je vzájemné porovnání subjektů se stejnou odpovědností a stejnou funkcí v rámci veřejného sektoru, tedy vzájemně porovnávat obec s jinými obcemi, kraje s jinými kraji, ministerstva s jinými ministerstvy, a podobně. Takovýto benchmarking může být zdrojem srozumitelné informace i pro laického uživatele, jakým je občan – daňový poplatník. Avšak stejně jako u podnikatelských účetních jednotek pro vyhodnocování jejich rentability, tak i u účetních jednotek veřejného sektoru při jejich vzájemném porovnávání – benchmarkingu – je nutnou podmínkou existence dostatečně podrobných i dostatečně obsáhlých validních a ověřených dat. Jak již bylo popsáno v třetí části této práce, právě toto je jedním z hlavních cílů účetní reformy veřejných financí. Tuto nutnou podmínku lze dnes považovat za splněnou, a proto i konstrukce nového konkrétního ukazatele finančního zdraví obcí je možná.

Nutnou podmínkou pro možnost sestavení takového ukazatele je tedy dostupnost potřebných dat. V případě obcí v České republice jsou potřebné informace dostupné zejména z jejich účetní závěrky sestavované k rozvahovému dni, tj. vždy k 31. prosinci příslušného roku. V případě obcí však v rámci účetní závěrky není k dispozici potřebná podrobnost členění příjmů a výdajů, neboť jednak přehled o peněžních tocích

nesestavují všechny obce [71, § 18 odst. 1 písm. c)] a jednak tento výkaz prezentuje peněžní toky nepřímým způsobem [89, příloha č. 3]. Informace o peněžních tocích v potřebné podrobnosti prezentované přímým způsobem, tedy z pohybu na peněžních účtech, jsou však k dispozici v tzv. finančních výkazech (metodologicky přesnější termín by byl „rozpočtové výkazy“), zejm. ve výkazu s označením „FIN 2-12m – Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad“ [90, příloha č. 2]. Jak účetní závěrka, tak finanční výkaz FIN 2-12m jsou ve stavu k 31. prosinci příslušného roku předávány všemi obcemi do CSÚIS. Potřebná data tedy pro všechny obce České republiky k dispozici jsou.

Zásadní propojení jednotlivých faktorů ovlivňujících finanční zdraví obce se pokusili provést Ritonga a Clark [45]. Provedli syntézu faktorů, které dle jiných autorů mají vliv na finanční zdraví organizace veřejného sektoru a doplnili k nim konkrétní poměrové ukazatele, které vycházejí z informací z účetnictví těchto organizací. Dle nich existuje celkem 6 dimenzí pro hodnocení finančního zdraví. Ty navazují na faktory popsané i dalšími autory, jak bylo popsáno výše. Jedná se o tyto dimenze:

- **peněžní likvidita,**
- **rozpočtová likvidita,**
- **solventnost (udržitelnost),**
- **úroveň veřejných služeb,**
- **flexibilita a**
- **nezávislost.**

Vzhledem k výše popsanému lze tento výčet dimenzí považovat za vhodné východisko pro hodnocení finančního zdraví obcí, neboť komplexně pokrývá všechny aspekty její činnosti a existence coby organizace veřejného sektoru. Podobně jako Ritonga a Clark [45] lze pak v rámci jednotlivých dimenzí identifikovat dílčí faktory, jejichž prostřednictvím lze pak získat číselnou hodnotu pro každou dimenzi prostřednictvím aritmetického průměru jednotlivých faktorů. Teoreticky lze ke každému faktoru přiřadit určitou váhu podle jeho významu a vlivu na celkovou hodnotu celé dimenze. V této práci však jednotlivým faktorům váhy přiřazovány nejsou, jsou vždy považovány za stejně významné v rámci dané dimenze. Za účelem získání jednorozměrného komplexního ukazatele finančního zdraví obcí je opět možné ze všech šesti dimenzí vypočítat aritmetický průměr či průměr vážený dle významu každé dimenze z hlediska

finančního zdraví obce. V této práci jednotlivým dimenzím váhy přiřazeny jsou, což je dále vždy zdůvodněno. Jejich vliv na komplexní finanční zdraví obcí v ČR je dle autora různě významný, dle čehož byly autorem váhy přiřazeny. Výrazně komplikovanější je však případné přiřazení vah jednotlivým faktorům v rámci dimenzí. Většina faktorů je velmi úzce zaměřeným poměrovým ukazatelem, kdy je takto úzce sledovanému aspektu přiřazení konkrétní váhy složité, a proto je autor neprovádí. Hodnota dimenze, resp. její bodové hodnocení je proto vypočteno na základě prostého průměru z bodového ohodnocení všech jejích dílčích ukazatelů.

Váhy, které autor přiřazuje jednotlivým dimenzím, vycházejí z následujících skutečností. Ukazuje se, že pro poskytování veřejných statků a služeb obcemi v ČR v běžném období i v budoucnu je v rámci jejich finanční situace zásadní zejména aspekt jejich zadluženosti, potažmo schopnosti splatit své dluhy. Obecně lze pak argumentovat, že významnějším rizikem je zadluženost krátkodobá, tj. míra dluhů splatných do jednoho roku, spíše než dluhy splatné za období delší. Na tomto základě byly nejvyšší váhy autorem přiřazeny dimenzím sledujícím aspekt dluhů, rychlosti splacení dluhů či zadluženosti obcí, přitom nejvyšší váha byla přiřazena dimenzi sledující zadluženost krátkodobou. Zhruba průměrná váha pak byla přiřazena dimenzi vyhodnocující úroveň veřejných služeb. Relativně menší váhu autor přiřadil dimenzi rozpočtové likvidity, neboť jde sice o významný, avšak výhradně peněžní pohled, jehož vypovídací schopnost vzhledem k celkovému finančnímu zdraví je kvůli tomu omezena na oblast peněžních prostředků. Z obdobného důvodu byla relativně menší váha přiřazena také dimenzi sledující nezávislost z hlediska peněžních prostředků. Konkrétní váhy pak byly přiřazeny takto:

A. Peněžní likvidita	25 %
B. Rozpočtová likvidita	10 %
C. Solventnost.....	20 %
D. Úroveň veřejných služeb	15 %
E. Flexibilita	20 %
F. Nezávislost.....	10 %

Autor práce zdůrazňuje subjektivní přiřazení vah jednotlivým dimenzím na základě výše uvedeného zdůvodnění.

V případě jednotlivých faktorů se jedná o poměrové ukazatele poměřující velmi různorodé ekonomické informace. Není proto možné provádět prosté součty hodnot všech jednotlivých faktorů, ale je nezbytné je všechny převést na univerzální číselné

hodnoty, jakési body, z nichž pak již lze vypočíst průměr pro hodnotu celé dimenze, potažmo vážený průměr všech dimenzí, a získat tak kýžený číselný ukazatel, jehož prostřednictvím bude možné provádět sestupné či vzestupné řazení obcí dle hodnoty tohoto ukazatele a dosáhnout tak výše zmíněného samočistícího efektu při rozhodování občanů o jejich bydlišti. Přesný způsob výpočtu tohoto ukazatele, všech jeho dimenzí i všech příslušných ukazatelů, jakož i konverze hodnot ukazatelů na přidělené body, je popsán v následující podkapitole. V příloze č. 6 této práce jsou pak uvedeny vypočtené hodnoty komplexního ukazatele za cca 6 200 vyhodnocovaných obcí ČR. Je-li dále uvedeno, že data je možné získat z rozvah obcí nebo z rozpočtového výkazu FIN 2-12 M, jedná se vždy o data z CSÚIS [115], konkrétně o data k 31. 12. 2012. V některých případech je pro výpočet ukazatele použito i dat poskytovaných Českým statistickým úřadem [132]. Jednotlivé dílčí faktory v rámci jednotlivých dimenzí by pak mohly být konstruovány způsobem popsaným níže.

A. Peněžní likvidita

Jedná se v podstatě o tentýž způsob hodnocení likvidity, jako je už dlouhou dobu běžné u podnikatelských osob, například podle Altmanova modelu [23]. Zde je obvykle používaný termín „likvidita“ upraven do podoby „peněžní likvidita“ za účelem odlišení od druhé dimenze, kde je předmětem sledování likvidita „rozpočtová“. Obecně používaný pojem „likvidita“ a zde použitý pojem „peněžní likvidita“ lze však co do jejich obsahu ztotožnit. Jedná se o stavový ukazatel sledující schopnost organizace splácet své krátkodobé závazky. Někdy bývá tento pojem uváděn také jako „krátkodobá solventnost“. Faktory peněžní likvidity a jejich výpočet jsou pak tyto:

1. Okamžitá likvidita

$$= \frac{\text{krátkodobá finanční aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

2. Pohotová likvidita

$$= \frac{\text{krátkodobá finanční aktiva} + \text{krátkodobé pohledávky}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

3. Běžná likvidita

$$= \frac{\text{krátkodobá (oběžná) aktiva celkem}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

Čím vyšší je hodnota jednotlivých faktorů, tím vyšší je schopnost organizace splácet své krátkodobé závazky (dluhy), tedy platí přímá úměrnost. V případě čítelů ve výše uvedených vzorcích je vždy nezbytné dosazovat netto hodnoty z rozvah, tedy hodnoty zohledňující případné opravné položky. Zřejmě nejvýznamnějším faktorem je nepochybně okamžitá likvidita, neboť splatit závazky vysoce likvidním majetkem, zejména peněžními prostředky na bankovních účtech je v průměru podstatně jednodušší a rychlejší než je tomu v případě méně likvidních aktiv, například pohledávek či zásob. U obcí v České republice tvoří podstatnou část jejich krátkodobých pohledávek ty, jejichž vznik je dán zvláštními právními předpisy a které vychází z postavení obce coby veřejnoprávního subjektu. Jedná se zejména o pohledávky z titulu místních, správních a soudních poplatků. Oproti pohledávkám z podnikatelské činnosti obcí jsou tyto pohledávky výrazně méně likvidní a jejich inkaso je velmi často problematické. Proto mohou být v daleko menší míře použity na úhradu splatných závazků, neboli jejich konverze na peněžní prostředky je často velmi komplikovaná i přes částečné zohlednění formou opravných položek. Z toho důvodu lze argumentovat, že faktor pohotovosti likvidity má relativně nižší vypovídací schopnost při hodnocení likvidity jako takové. Faktor běžné likvidity zahrnuje v čitateli navíc ještě zásoby. Tato forma majetku je však u účetních jednotek veřejného sektoru včetně obcí relativně omezená. Zásoby znamenají významnou část celkového majetku téměř výhradně u obcí, které vykonávají kromě své hlavní činnosti ve větší míře ještě činnost podnikatelskou. Při hodnocení celkové likvidity proto zřejmě běžná likvidita nebude mít významně odlišnou významnost než pohotová likvidita. Přestože je možné argumentovat ve prospěch relativně větší či relativně menší významnosti některého dílčího ukazatele, jsou všichni považováni za stejně významné vzhledem k hodnotě celé dimenze, jak bylo popsáno výše.

Naplnění všech faktorů je možné z dat z rozvahy obcí. Výpočet bodového hodnocení celé dimenze A. Peněžní likvidita pak lze matematicky zapsat takto:

$$A. = (A.1. + A.2. + A.3.) / 3$$

B. Rozpočtová likvidita

Tato dimenze sleduje schopnost organizace zajistit si dostatek příjmů k pokrytí výdajů na financování své činnosti za příslušné období. Na rozdíl od dimenze A. se zde jedná o ukazatel tokový. Jednotlivé faktory by tedy měly vykazovat jistou rovnováhu mezi příjmy a výdaji za určité období. Faktory peněžní likvidity a jejich výpočet byly zvoleny tyto:

1. Krytí **provozních** výdajů

$$= \frac{\text{celkové příjmy} - \text{mimořádné příjmy}}{\text{provozní výdaje}}$$

2. Krytí **celkových** výdajů

$$= \frac{\text{celkové příjmy}}{\text{celkové výdaje}}$$

V případě obcí v České republice lze vycházet z toho, že veškeré výdaje jsou vždy označeny buď jako provozní, nebo jako kapitálové (investiční). Pokud organizace nezajistí dostatek příjmů pro krytí provozních výdajů, velmi rychle bude muset omezit svoji činnost, neboť nebude mít dostatek peněžních prostředků na zaplacení zaměstnanců, energií, běžných oprav a údržby, atd. Naproti tomu krátkodobě lze v průměru udržet současnou míru poskytování služeb občanů obce i bez realizování kapitálových výdajů. U obou faktorů jsou příjmy očištěny o nahodilé a mimořádné příjmy, aby na základě těchto dat nedocházelo ke zkreslení hodnoty faktoru. Jako jakýsi vyvažující prvek je zařazen faktor krytí celkových výdajů. Ten již počítá i s příjmy nahodilými a mimořádnými. Data pro tuto dimenzi je možné získat z rozpočtových výkazů sestavovaných obcemi, konkrétně z výkazu FIN 2-12 M (Příloha č. 5). Výpočet číselné hodnoty celé dimenze B. Rozpočtová likvidita pak lze matematicky zapsat takto:

$$B. = (B.1. + B.2.) / 2$$

C. Solventnost

Obdobně jako je tomu u podnikatelských účetních jednotek, i u účetních jednotek veřejného sektoru znamená solventnost schopnost organizace dostát svým dlouhodobým závazkům. Proto bývá někdy označován jako ukazatel udržitelnosti (ve smyslu udržitelnosti existence i ve vzdálenější budoucnosti). Na rozdíl od účetních jednotek, jejichž cílem je dlouhodobé generování zisku, respektive peněžních prostředků, které by sloužily k úhradě dlouhodobých závazků, u obcí, potažmo celého veřejného sektoru je na tento ukazatel opět nezbytné nahlížet optikou udržitelnosti uspokojování potřeb obyvatel v budoucnosti. Jinými slovy lze na tento ukazatel pohlížet také jako na ukazatel, který sleduje, do jaké míry je zajištěna úroveň poskytování služeb a činnosti obce v budoucnosti. I z konstrukce jednotlivých faktorů je zřejmé, že jde o dlouhodobou dobu faktorů likvidity. I zde se tedy jedná o faktory stavové. Vzhledem k vypovídací schopnosti jednotlivých faktorů je vhodné je konstruovat jako ukazatele dílčí zadluženosti. Jednotlivé faktory lze tedy identifikovat následujícím způsobem:

1. Dlouhodobá zadluženost **DHA**

$$= \frac{\text{dlouhodobé závazky}}{\text{dlouhodobá hmotná aktiva}}$$

2. Dlouhodobá zadluženost **DFA a DHA**

$$= \frac{\text{dlouhodobé závazky}}{\text{dlouhodobá finanční} + \text{dlouhodobá hmotná aktiva}}$$

3. Dlouhodobá zadluženost **DA**

$$= \frac{\text{dlouhodobé závazky}}{\text{dlouhodobá aktiva celkem}}$$

Dlouhodobá hmotná aktiva jsou v případě obcí klíčovým typem aktiva pro zajištění dlouhodobé udržitelnosti úrovně veřejných statků a služeb, které poskytuje. Jejich

poměření s dlouhodobými závazky obce proto může poskytnout zásadní informaci o struktuře jejich financování. Dlouhodobá finanční aktiva jsou vzhledem k dlouhodobé udržitelnosti úrovně služeb obyvatelstvu aktivem specifickým v případě obcí v České republice. Jedná se velmi často o majetkové podíly ve společnostech vodovodů, kanalizací, technických, sportovních či kulturních služeb, tedy o činnosti pro kvalitu života občanů rozhodující. Vyšší hodnota těchto aktiv znamená v průměru vyšší míru kontroly obce nad těmito činnostmi v těchto typech společností a tedy vyšší pravděpodobnost udržitelnosti těchto činností v budoucnosti. Vzhledem k činnostem, které obce vykonávají, je významnost dlouhodobých nehmotných aktiv poněkud nižší. Většinou se jedná o programové vybavení těchto účetních jednotek, které pro uspokojování potřeb obyvatel obcí slouží spíše zprostředkovaně či nepřímo. Proto lze zkonstruovat faktor dlouhodobé zadluženosti samostatně bez vlivu dlouhodobých nehmotných aktiv. Přesto i tato aktiva je vhodné vzít do úvahy, avšak lze uvažovat o poněkud nižší významnosti tohoto faktoru vzhledem k faktorům ostatním.

Oproti Ritongovi a Clarkovi [45] je snahou konstruovat celý číselný ukazatel finančního zdraví prostřednictvím průměrování bodových hodnot jednotlivých dimenzí. Proto je nezbytné jednotlivé faktory formulovat v přímé úměrnosti, tj. čím vyšší úroveň každého faktoru, tím vyšší bodové ohodnocení faktoru i celé dimenze. Veškerá data je možné získat z rozvah obcí. Výpočet bodového ohodnocení celé dimenze C. Solventnost je pak možné matematicky zapsat takto:

$$C. = (C.1. + C.2. + C.3.) / 3$$

D. Úroveň veřejných služeb

Lze předpokládat, že vyšší kvalita života občanů v obcích je dána dostupností, množstvím a kvalitou infrastruktury, která je jim k dispozici [33]. Aby bylo možné srovnávat různě velké obce, je nezbytné vztáhnout tuto hodnotu k počtu obyvatel dané obce. Obdržíme poté ukazatel průměrného objemu infrastruktury připadající na jednoho obyvatele. Aktiva sloužící v obcích coby veřejná infrastruktura jsou vykazována výhradně v rámci dlouhodobých aktiv (viz dimenze C.). Je nezbytné zahrnout informaci o hodnotě dlouhodobých aktiv obce netto, tedy očištěné o oprávky a opravné položky. Jedná se tedy o faktor stavový. Podle Ritongy a Clarka [45] je však vhodné pro vyhodnocení úrovně veřejných služeb vzít v potaz také faktor tokový, a to

průměrné výdaje na jednoho obyvatele za určité období. Tento faktor lze interpretovat [58] jako ukazatel, kolik stojí danou obec jeden její obyvatel. I zde opět platí přímá úměrnost ve vztahu k celkové hodnotě dimenze úrovně veřejných služeb. Jednotlivé faktory jsou pak tyto:

1. Průměrná **infrastrukturní vybavenost**

$$= \frac{\text{dlouhodobá aktiva}}{\text{počet obyvatel}}$$

2. Průměrná **cena obyvatele**

$$= \frac{\text{celkové výdaje}}{\text{počet obyvatel}}$$

Data pro tyto faktory je možné získat z rozvah obcí, z rozpočtového výkazu FIN 2-12 M a z evidence občanů vedené Českým statistickým úřadem. Výpočet bodového ohodnocení celé dimenze D. Úroveň veřejných služeb je pak tento:

$$D. = (D.1. + D.2.) / 2$$

E. Flexibilita

Jedná se o další dimenzi sledující dluhový aspekt obce, a to ve smyslu možnosti obce zvýšit své disponibilní peněžní prostředky v reakci na vyšší úroveň dluhů, a to buď zajištěním dodatečných příjmů, nebo zvýšením dluhové kapacity [98]. Účelem je sledovat množství disponibilních příjmů za období v porovnání s různými formami závazků (dluhů). Disponibilní příjmy jsou sníženy o výdaje na zaměstnance, které lze považovat z pohledu obce za v podstatě mandatorní. Podle Ritongy a Clarka [45] je to možné prostřednictvím níže popsanych faktorů, které je možné využít i pro obce v ČR, pouze s menší úpravou v případě úvěrové flexibility. Pro potřeby souhrnného ukazatele finančního zdraví je vhodné jednotlivé faktory konstruovat spíše způsobem, kdy oproti způsobu níže vzájemně vyměníme čitatele a jmenovatele v každém faktoru, aby byla zajištěna přímá úměrnost. Způsob konstrukce faktorů viz níže však má přímočařejší

interpretaci, neboť poskytuje zajímavou informaci o hypotetické či předpokládané splatnosti příslušných závazků. Tato informace je sama o sobě významným indikátorem, a proto byl zvolen právě uvedený způsob konstrukce faktorů:

1. Hypotetická splatnost **dlouhodobých závazků**

$$= \frac{\text{dlouhodobé závazky}}{\text{celkové příjmy} - \text{mimořádné příjmy} - \text{výdaje na zaměstnance}}$$

2. Hypotetická splatnost **cizích zdrojů**

$$= \frac{\text{cizí zdroje}}{\text{celkové příjmy} - \text{mimořádné příjmy} - \text{výdaje na zaměstnance}}$$

Stejně jako v případě výpočtu hodnoty dimenze C. je nezbytné jednotlivé faktory formulovat v přímé úměrnosti, tj. čím vyšší úroveň každého faktoru, tím vyšší hodnota a také bodové hodnocení celého ukazatele finančního zdraví. Výpočet bodového hodnocení celé dimenze E. Flexibilita je pak možné matematicky zapsat takto:

$$E. = (E.1. + E.2. + E.3.) / 3$$

F. Nezávislost

Pro posouzení schopnosti obce v budoucnu poskytovat srovnatelnou (dostatečnou) kvalitu služeb občanům je také vhodné zahrnout to, do jaké míry je obec závislá či nezávislá na externích zdrojích, tj. na přísunu peněžních prostředků z domácích či zahraničních zdrojů, které tato obec nemá pod kontrolou. Jedná se tedy o tokovou veličinu. Zhruba v létech 2010 a 2011 se projevila recese na makroekonomické úrovni i v příjmech obcí české republiky, a to na základě výrazně sníženého přísunu peněžních prostředků z rozpočtového určení daní, neboli daňových příjmů. Ukázalo se, že jsou v tomto směru české obce relativně zranitelné a že sice takovouto situaci lze předvídat

(obvyklé zpoždění je 1 – 2 roky), avšak kvantifikace je téměř nemožná. Předpokládala-li obec určitou výši daňových příjmů při sestavování svého rozpočtu a plánování svých výdajů provozních či kapitálových (investičních), může tato skutečnost zásadním způsobem negativně dopadnout na její finanční situaci. Je tedy více než vhodné do celkového ukazatele finančního zdraví zahrnout dimenzi, která obsáhne tento problém a dokáže jej implementovat do číselného ukazatele. Nezávislost na daňových příjmech lze pak demonstrovat a kvantifikovat v těchto faktorech:

1. Nezávislost **příjmová**

$$= \frac{\text{celkové příjmy} - \text{daňové příjmy}}{\text{celkové příjmy}}$$

2. Nezávislost **výdajová**

$$= \frac{\text{celkové příjmy} - \text{daňové příjmy}}{\text{celkové výdaje}}$$

Při rovnosti příjmů a výdajů za určité období, neboli při vyrovnaném rozpočtovém plnění jsou oba faktory stejně významné. Z hlediska vystavení se riziku, že obec nebude schopna realizovat výdaje ve výši potřebné pro zachování dostatečné kvality a rozsahu služeb pro obyvatele, může být argumentováno, že je významnější nezávislost výdajová. Pokud by obec hospodařila za určité období s vyrovnaným rozpočtem (příjmy = výdaje), neznamena to samo o sobě, že se obec nestala méně nebo více nezávislou na daňových příjmech. Jednalo by se pouze o situaci, kdy by nezávislost příjmová a nezávislost výdajová dosáhly stejné hodnoty. V situaci, která je sama o sobě rizikovější, tedy pokud hospodaření obce skončí schodkem v rozpočtu, je její nezávislost výdajová významnou skutečností, která může mít zásadní a bezprostřední dopad na její hospodaření. Přesto autor ani v tomto případě, jak již bylo výše zdůvodněno, nepřisuzuje subjektivně váhy jednotlivým faktorům a považuje je z hlediska jedné dimenze za stejně významné.

Výpočet číselné hodnoty celé dimenze F. Nezávislost lze pak matematicky zapsat takto:

$$F. = (F.1. + F.2.) / 2$$

Konstatování o vyšší vypovídací schopnosti jedné z šesti definovaných dimenzí než u jiné z dimenzí je komplikované a do značné míry subjektivní. Přesto je autorem provedeno a podle vah výše popsaných je možné výpočet celkového bodového hodnocení, tedy hodnotu celkového **komplexního ukazatele finančního zdraví (KUFZ)** vypočítat tímto způsobem:

$$KUFZ = (0,25 * A) + (0,1 * B) + (0,2 * C) + (0,15 * D) + (0,2 * E) + (0,1 * F)$$

Přirazení bodového hodnocení

Jak již bylo výše naznačeno, není možné provádět vážené průměrování hodnot dimenzí, neboť každá z nich znamená číselnou hodnotu ve zcela jiných řádech. Průměr by tím byl zcela zkreslen. Je pak teoreticky možné postupovat tak, že v rámci každého z celkem 14 faktorů budou všechny hodnocené obce seřazeny a hodnota celé dimenze bude odpovídat průměrnému pořadí dané obce ze všech faktorů dané dimenze. Také celkovým výsledkem, tedy hodnotou KUFZ bude průměrné pořadí dané obce. Tento způsob sice zajistí porovnatelnost a možnost seřazování obcí, avšak stírá tím relativní rozdíly mezi obcemi z hlediska jednotlivých faktorů. Bude pak sice zřejmé v porovnání určitých dvou obcí, která je z pohledu KUFZ lepší, avšak nebude zřejmé, jak výrazně je lepší, jestli pouze těsně, nebo naopak řádově. Tento způsob vyhodnocení proto zvolen nebyl.

Tato práce vyhodnocuje míru finančního zdraví prostřednictvím KUFZ tak, že v rámci každého ze 14 faktorů přiděluje od 0 do 1 000 bodů. Konkrétní počet bodů přitom není přidělován podle pořadí obcí z hlediska každého faktoru, nýbrž tak, že nejlepší dosažené hodnotě daného faktoru je přiděleno 1 000 bodů, nejhorší dosažené hodnotě daného faktoru je přiděleno 0 bodů. Všem zbylým hodnotám (v rozmezí mezi nejlepší a nejhorší hodnotou) je přidělen příslušný počet bodů na základě přímé úměrnosti. Tím je zajištěno přidělení počtu bodů, které respektuje relativní rozdíly

mezi hodnotami ukazatelů, kterých jednotlivé obce dosáhly. Vzhledem ke konstrukci faktorů bylo v případě faktorů C.1., C.2, C.3., E.1. a E.2. nezbytné ruční přiřazení maximálních hodnot, neboť řada obcí v těchto faktorech dosahovala absolutně nejvyšší možné hodnoty ukazatele, což by při jeho výpočtu znamenalo dělení nulou a matematicky nemožné přidělení bodů. Nula byla v těchto případech proto nahrazena druhou absolutně nejvyšší dosaženou hodnotou. Ta byla ve všech pěti případech velmi blízká původní extrémní hodnotě, a proto následné přidělení bodů podle takové upravené hodnoty nevedlo k téměř žádnému zkreslení v počtu přidělených bodů. Bodová hodnota dimenze byla pak vypočtena jako prostý aritmetický průměr všech dosažených bodových hodnocení příslušných faktorů a bodová hodnota samotného KUFZ pak jako vážený průměr bodových hodnocení všech šesti dimenzí. Podle bodových hodnocení KUFZ pak je možné provést také seřazení všech hodnocených obcí. Teoretické maximum bodového hodnocení KUFZ je tedy 1 000 bodů, teoretické minimum 0 bodů. K teoretickému maximu se žádná obec ani nepřiblížila, k teoretickému minimu mělo blízko relativně velké množství obcí.

Výstupy z bodového hodnocení

Bodové hodnocení KUFZ za všechny hodnocené obce v seřazení od nejvyšší hodnoty po nejnižší je obsaženo v příloze č. 6 této práce. Vyhodnoceno bylo celkem 6 201 obcí. Do hodnocení nebylo zařazeno 43 obcí z důvodu zjevných chyb ve vykazovaných datech v rozvaze nebo rozpočtovém výkaze FIN 2-12 M, zejména záporné hodnoty u příjmů či stavu majetku. Vyhodnoceny také nebyly dvě obce, které nově vznikly od 1. ledna 2013 a nejsou tedy k dispozici data k 31. 12. 2012. Jde o obce Krhová a Poličná z okresu Vsetín. Vyhodnoceno také nebylo 5 vojenských újezdů, které nezbytné výkazy nesestavují. Některé výstupy zobrazují následující tabulky.

Tabulka 18 – Deset nejlepších obcí dle dosažených bodů KUFZ

Pořadí	Název obce	Okres	Kraj	KUFZ
1.	Olší	Jihlava	Kraj Vysočina	680,76
2.	Hvozdec	Beroun	Středočeský kraj	672,47
3.	Horní Lukavice	Plzeň-jih	Plzeňský kraj	666,71
4.	Jarohněvice	Kroměříž	Zlínský kraj	662,91
5.	Loužnice	Jablonec nad Nisou	Liberecký kraj	582,25
6.	Líšina	Plzeň-jih	Plzeňský kraj	546,77
7.	Nítkovice	Kroměříž	Zlínský kraj	493,95
8.	Okrouhlá	Česká Lípa	Liberecký kraj	490,21
9.	Petrůvky	Třebíč	Kraj Vysočina	458,14
10.	Ledvice	Teplice	Ústecký kraj	421,23

Zdroj: [115] a výpočty autora

Mezi deseti nejlépe hodnocenými obcemi ČR jsou patrné velké rozdíly, mezi první a desátou nejlépe hodnocenou obcí ČR je bodový rozdíl více než 250 bodů. Ve všech deseti případech se jedná o relativně malé obce. Zajímavé je porovnání s deseti nejhůře hodnocenými obcemi ČR v tabulce 19.

Tabulka 19 – Deset nejhorších obcí dle dosažených bodů KUFZ

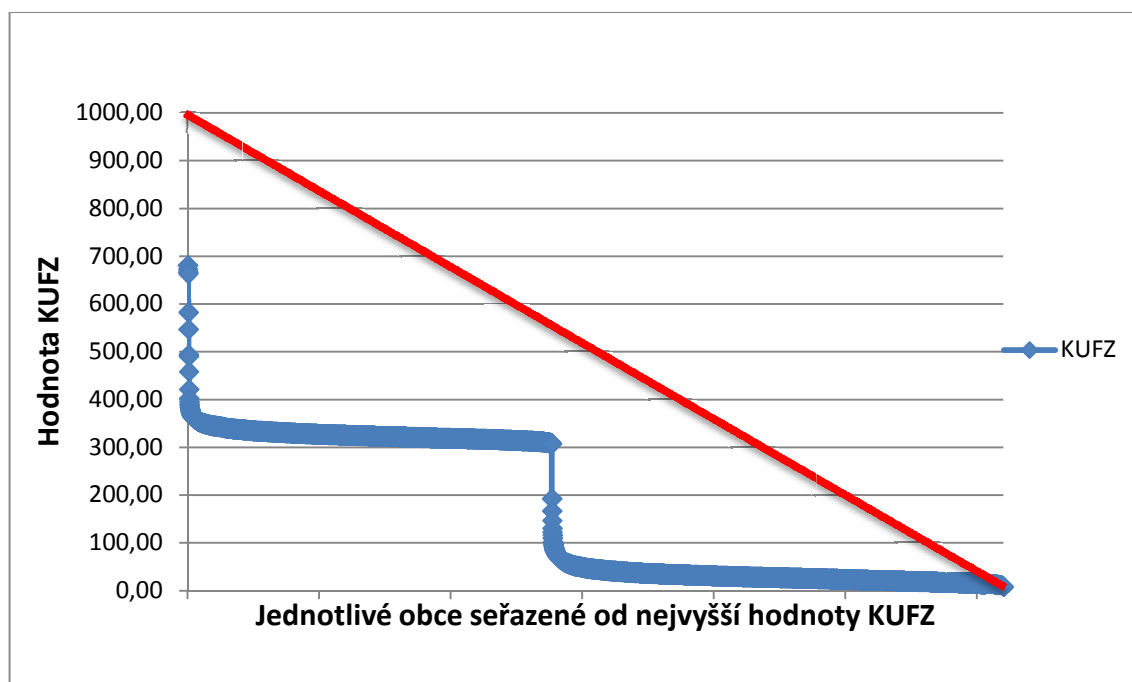
Pořadí	Název obce	Okres	Kraj	KUFZ
6192.	Malá Lhota	Blansko	Jihomoravský kraj	9,44
6193.	Milonice	Blansko	Jihomoravský kraj	9,28
6194.	Radíkovice	Hradec Králové	Královéhradecký kraj	8,97
6195.	Odřepsy	Nymburk	Středočeský kraj	8,88
6196.	Obora	Blansko	Jihomoravský kraj	8,82
6197.	Sušice	Uherské Hradiště	Zlínský kraj	8,77
6198.	Radvanice	Přerov	Olomoucký kraj	8,51
6199.	Trubín	Beroun	Středočeský kraj	8,25
6200.	Radovesice	Litoměřice	Ústecký kraj	8,21
6201.	Hroubovice	Chrudim	Pardubický kraj	7,13

Zdroj: [115] a výpočty autora

Rozdíly v dosažených bodech KUFZ jsou mezi deseti nejhoršími obcemi zcela minimální. Rozdíl proti deseti nejlepším obcím je naprosto propastný, finanční zdraví těchto deseti nejhorších obcí lze hodnotit jako řádově horší. Jsou také velmi blízko teoretické minimální hodnotě KUFZ, tedy nule.

Při analýze kompletních výsledků docházíme k závěru, že obce ČR jsou v bodovém hodnocení KUFZ seřazeny velmi nerovnoměrně, jak ukazuje obrázek 12.

Obrázek 12 – Rozložení všech vyhodnocovaných obcí dle jejich hodnoty KUFZ



Zdroj: [115] a výpočty autora

Červená úhlopříčná úsečka naznačuje hypotetickou situaci, kdy by všechny obce byly z hlediska dosaženého bodového hodnocení KUFZ seřazený absolutně rovnoměrně, tedy zcela rovnoměrně od nejhoršího možného po nejlepší možné bodové hodnocení. Patrná výrazná nerovnoměrnost je zřejmě způsobena relativně menším množstvím 14 sledovaných faktorů, kdy extrémně dobré či extrémně špatné bodové hodnocení byť jediného z nich má významný dopad na výsledné bodové hodnocení KUFZ, neboť jde o průměr. Popsanou nerovnoměrnost lze také ilustrovat pomocí intervalových četností bodového hodnocení KUFZ v tabulce 20.

Tabulka 20 – Intervalové četnosti bodového hodnocení KUFZ

Intervaly KUFZ	Počet obcí	Počet obcí [%]
0 - 100	3426	55,25 %
101 - 200	6	0,10 %
201 - 300	1	0,02 %
301 - 400	1710	27,58 %
401 - 500	1050	16,93 %
501 - 600	3	0,05 %
601 - 700	1	0,02 %
701 - 800	4	0,06 %
801 - 900	0	0,00 %
901 - 1000	0	0,00 %

Zdroj: [115] a výpočty autora

Více než polovina všech obcí dosahuje hodnoty KUFZ maximálně 100. Nelze je však automaticky označit za obce se špatnou úrovní finančního zdraví. Tyto obce dosahují takto nízkého bodového hodnocení KUFZ spíše z důvodu menšího počtu obcí, které dosahují extrémně dobrých, respektive násobně lepších výsledků, čímž snižují počet bodů získaných obcemi ostatními. Neboť jak již bylo uvedeno, způsob výpočtu bodového hodnocení zajišťuje zobrazení relativních rozdílů z pohledu všech sledovaných faktorů.

Zajímavé může být i porovnání z hlediska krajů, viz následující tabulka 21. Jedná se o prostý aritmetický průměr bodového hodnocení KUFZ všech hodnocených obcí v daném kraji (nejde o aritmetický průměr vážený dle počtu obyvatel v daném kraji).

Tabulka 21 – Prostý aritmetický průměr bodového hodnocení KUFZ obcí dle krajů

Kraj	Průměrný KUFZ
Plzeňský kraj	197,2
Kraj Vysočina	192,0
Ústecký kraj	177,4
Středočeský kraj	177,3
Jihočeský kraj	168,5
Liberecký kraj	153,5
Karlovarský kraj	153,0
Královéhradecký kraj	149,9
Pardubický kraj	147,7
Jihomoravský kraj	145,0
Olomoucký kraj	135,6
Zlínský kraj	119,5
Moravskoslezský kraj	114,1
Hlavní město Praha	32,9

Zdroj: [115] a výpočty autora

Zde je zřejmý poměrně významný rozdíl přinejmenším mezi nejlepšími a nejhoršími kraji v ČR. Fatální je zejména rozdíl oproti hl. m. Praze. Zajímavé je také seřazení všech čtyř moravských krajů na konci tabulky, pomineme-li Prahu (v tabulce 21 zvýrazněno tučně).

Na rozdíl od Altmanova Z-skóre, které je jeho autorem dlouhodobě konstruováno jako model predikující finanční tíseň firem, není možné KUFZ pro tento účel použít. Prozatím není možné identifikovat jednoznačně okamžik, kdy by obec v ČR dosáhla buď finanční tísně, nebo přímo bankrotu. Není proto možné odvozovat ani odhadovat

bodového hodnocení, od kterého obci hrozí finanční tíseň nebo bankrot. Z toho důvodu prozatím není ambicí KUFZ takovou informaci přinést. Svojí komplexností by měl naopak přinést informaci o finančním zdraví pro klíčové uživatele takové informace, a to občany, a to výhradně z hlediska očekávatelné úrovně, rozsahu a kvality veřejných statků a služeb konkrétní obcí poskytovaných.

4.3.1 Variantní úpravy dat vstupujících do ukazatele

V případě České republiky a vybraných účetních jednotek by mohlo být pro zvýšení věrohodnosti a přesnosti ukazatele finančního zdraví vhodné provést určité úpravy dat z účetních závěrek, případně rozpočtových výkazů. Při výpočtu bodového hodnocení KUFZ v této práci to však již provedeno nebylo, neboť ze současné struktury dat v CSÚIS je získání informací v potřebném detailu relativně komplikované, případně nemožné. Mohlo by se však jednat o následující úpravy.

4.3.1.1 Zahrnutí ekonomicky propojených organizací

Obecně je za účelem získání úplného pohledu na hospodaření účetní jednotky nezbytné sledovat a vyhodnocovat data nejen této samostatné účetní jednotky, ale také dalších jednotek, které jsou s ní ekonomicky propojené. Tím je například dosaženo eliminace dopadu ekonomických transakcí, které navzájem mezi těmito jednotkami probíhají, ať už jsou účelové nebo přirozeně vyplývající z jejich činnosti. Uživatel informací o hospodaření těchto účetních jednotek tedy získá skutečně úplné informace až poté, co jsou dílčí data konsolidována. Princip konsolidace je běžně používaný zejména podnikatelskými účetními jednotkami, ale v určité míře i u účetních jednotek ve veřejném sektoru. Existují-li ekonomické transakce, neboli účetní případy, které nastávají mezi účetními jednotkami, které dohromady tvoří jediný ekonomický celek, znamenala by aplikace nástroje vyhodnocujícího míru ekonomického zdraví pouze na jedinou z těchto účetních jednotek možnost jeho významného zkreslení. Toto riziko hrozí i v případě obcí. Chceme-li vyhodnocovat a sledovat míru finančního zdraví na úrovni obecní samosprávy v České republice, je třeba zahrnout všechny účetní jednotky v rámci každé jedné obecní samosprávy existující. Klíčovým je zahrnutí příspěvkových organizací zřizovaných jednotlivými obcemi.

Příspěvkové organizace v České republice jsou organizace veřejného sektoru, které poskytují a zabezpečují většinou veřejné či smíšené statky a služby občanům, a to jak zdarma, tak za úplatu, a to zejména v oblasti školství a vzdělávání, kultury, zdravotnictví, sociálních služeb a dalších oblastech. Jedná se o právní formu relativně starší, v právním řádu České republiky je zakotvena již v 50. letech 20. století [69]. Jsou

zřizovány svými zřizovateli na základě dvou zvláštních zákonů [78] [81], lze je tedy rozdělit na příspěvkové organizace zřizované územním samosprávným celkem (někdy označované jako „územní“ příspěvkové organizace) a příspěvkové organizace zřizované organizační složkou státu (někdy označované jako „státní“ příspěvkové organizace). V obou případech se vždy jedná o účetní jednotku. V drtivé většině případů nejsou příspěvkové organizace ekonomicky soběstačné a jejich zřizovatelé musí jejich fungování i případný rozvoj dotovat. Pro potřeby konstrukce indexu finančního zdraví obcí jsou klíčové příspěvkové organizace, jejichž zřizovateli jsou obce („obecní“ příspěvkové organizace).

Obecní příspěvkové organizace jsou organizace a účetní jednotky s právní subjektivitou, tedy jsou obcemi zřizovány za účelem oddělení určité agendy či činnosti do samostatné organizace se svým vlastním managementem a svým vlastním hospodařením. Často se jedná například o mateřské a základní školy, muzea a galerie, divadla a kina nebo také obecní policii. Aby mohly tyto příspěvkové organizace plnit úkoly, pro které byly zřízeny, vybavuje je jejich zřizovatel potřebnými prostředky, zejména dlouhodobým majetkem (formálně může jít o tzv. bezúplatný převod, darování, pronájem i výpůjčku) a peněžními prostředky, a to jak na počátku jejich existence při jejich samotném zřízení, tak zejména v případě peněžních prostředků také v průběhu jejich existence. Přestože se tedy jedná o samostatnou organizaci a účetní jednotku, je téměř vždy intenzivně ekonomicky propojena se svým zřizovatelem – obcí. Lze dokonce hovořit o úplném ovládnutí či absolutním vlivu zřizovatelské obce v jí zřizované příspěvkové organizaci, a to z těchto důvodů:

1. kontrola nad personálním obsazením managementu příspěvkových organizací,
2. kontrola nad rozpočtem, a tím i nad činnostmi příspěvkových organizací,
3. kontrola nad samotnou existencí příspěvkových organizací.

Úplné ovládnutí lze dovodit už z bodu 3., již tato možnost sama o sobě dává zřizovatelské obci nejvyšší možnou „pravomoc“ ve vztahu ke zřizované příspěvkové organizaci a obce této pravomoci často využívají [131]. Toto ekonomické ovládnutí však v účetních výkazech zřizovatelské obce není patrné, obec ve své účetní závěrce nevykazuje žádnou majetkovou účast či investici ve svých zřizovaných příspěvkových organizacích. Vykazovány jsou pouze pohledávky, závazky, náklady a výnosy vyplývající z účetních případů, které se mezi těmito dvěma účetními jednotkami odehrály. Jedná se o zásadní rozdíl proti situaci, kdy obec je ovládající účetní jednotkou či účetní jednotkou uplatňující významný vliv v určité obchodní společnosti. Ani tento případ není výjimečný, často se jedná o účasti v akciových společnostech či společnostech

s ručením omezeným působících v oblasti vodárenství, zpracování odpadu a odpadních vod či úklidu veřejných prostranství. Vzhledem ke skutečnosti, že případná majetková účast obce v takové společnosti je touto obcí v její rozvaze vykazována (většinou v rámci dlouhodobých aktiv, nejméně v ocenění ekvivalencí), lze provádět výpočet indexu finančního zdraví obce i bez přímého zahrnutí dat z účetních závěrek těchto obchodních společností, neboť případná nepřesnost by neměla dosahovat významné výše. Případné přímé zahrnutí by sice zřejmě vedlo k jistému zpřesnění, ale takto konsolidované účetní závěrky na úrovni obcí coby konsolidujících účetních jednotek v současné době nejsou sestavovány. Jak již však bylo výše uvedeno, toto není případ příspěvkových organizací.

Obce mohou také zakládat či spoluzakládat i jiné organizace více či méně neziskového charakteru, jakou jsou například obecně prospěšné společnosti, nadace nebo školské právnické osoby. Tyto případy však jsou spíše výjimečné, dochází k nim velmi zřídka a častěji spíše u větších obcí, na rozdíl od příspěvkových organizací, které jsou zřizovány i v obcích velmi malých. Ani v těchto případech není v účetní závěrce příslušné zakládající či spoluzakládající obce vykazována jakákoliv majetková účast. Vzhledem k jejich relativně menšímu významu lze však i tyto organizace ze zahrnutí do indexu finančního zdraví obcí vyloučit.

Jakým způsobem je možné integrovat obecní příspěvkové organizace do indexu finančního zdraví obce, který byl popsán výše? Metodicky nejsprávnější způsob je výpočet jednotlivých faktorů v rámci všech dimenzí výhradně z konsolidované účetní závěrky obce, až po zahrnutí všech (významných) příspěvkových organizací zřizovaných touto obcí. V současné době však tyto konsolidované účetní výkazy nejsou k dispozici, nesestavují se. V rámci případné konsolidace by bylo klíčové vyloučení všech vzájemných vztahů mezi obcí a každou její příspěvkovou organizací. Přesto, že konsolidace jako taková zatím prováděna není, lze do jisté míry vyloučení uvedených vzájemných vztahů z individuálních účetních závěrek provést díky struktuře a podrobnosti zejména vykazovaných pohledávek a závazků v rozvahách těchto účetních jednotek. Také z finančních (rozpočtových) výkazů lze do jisté míry provést vyloučení vzájemných toků peněžních prostředků mezi obcí a jí zřizovanou příspěvkovou organizací, a to ze strany obce, neboť příspěvkové organizace v potřebné podrobnosti tyto finanční (rozpočtové) výkazy zatím nesestavují. Po provedení těchto konsolidačních úprav již, byť s určitou mírou nepřesnosti, lze provést agregaci individuálních dat a takto agregované údaje použít pro výpočet jednotlivých faktorů v rámci všech dimenzí indexu finančního zdraví. Vzhledem ke konstrukci jednotlivých

faktorů by bylo nezbytné popsané konsolidační úpravy provést zejména v případě dimenzí A – Peněžní likvidita, B – Rozpočtová likvidita a F – Nezavislost. U ostatních dimenzí jsou tyto úpravy méně významné, přesto i zde by byly žádoucí pro zvýšení přesnosti.

4.3.1.2 Zohlednění charakteru závazků

Do jisté míry se jedná o stejný princip úpravy dat v účetních závěrkách, jako v předchozích případech, kdy je vysvětlena nezbytnost provedení konsolidačních úprav individuálních dat z důvodu eliminace vzájemných vazeb mezi účetními jednotkami, které jsou ekonomicky propojeny. V rámci rozvah těchto účetních jednotek jsou vykazovány zejména pohledávky a závazky vůči subjektům, které mají zcela odlišný charakter činnosti a vůbec své existence. Například poněkud jinou interpretaci a tím i poněkud odlišný dopad na finanční situaci účetní jednotky má závazek obce vůči bance z titulu úvěru poskytnutého na takzvané předfinancování dotací z rozpočtu Evropské unie. Jedná se o dotace, které jsou jejich příjemcům propláceny až zpětně, tj. po dokončení a zaplacení příslušného zejména investičního projektu, jehož financování tedy musí v první řadě zajistit příjemce dotace v plné výši ze svých vlastních zdrojů. Pro tento účel je v praxi rozšířeno využívání bankovních úvěrů, zejména ze strany obcí. Takový závazek obce vůči bance je ve většině případů poté uhrazen z peněžních prostředků, které obec obdrží od Evropské unie. Kvalitativně představují tedy tyto úvěry ze strany financujících bank významně nižší riziko nesplacení než v případě úvěrů poskytnutých obcím na účely jiné, než je předfinancování projektů financovaných z rozpočtu Evropské unie. Z pohledu příslušné obce se jedná o závazek vůči bance, jehož úhrada závisí na skutečném transferu peněžních prostředků od poskytovatele dotace, zejména Evropské unie, který se k tomu před časem podmíněně zavázal. Slovo „podmíněně“ je zde rozhodující. Transfer reálných peněžních prostředků do obce nastane pouze při splnění podmínek každé jednotlivé dotace a nejen touto obcí. Proto taková obec ve svém účetnictví vykazuje kromě závazku vůči bance také podmíněnou pohledávku vůči poskytovateli takové dotace. O skutečné pohledávce, tedy o pohledávce na úrovni rozvahy účtuje až při skutečném schválení přidělení peněžních prostředků poskytovatelem dotace.

Specifické podmínky musí často naplnit také veškeré orgány a instituce, které tento transfer peněžních prostředků zprostředkovávají, organizují či jinak administrují. A právě na této úrovni se před časem vyskytly problémy, kdy některé z nich byly i mediálně známé [139]. Ukázalo se, že úvěrové riziko obcí, které jsou příjemci takovýchto dotací, tedy riziko, že ze zpětně proplacené dotace nebudou moci uhradit

svůj úvěrový závazek vůči bance, nemusí být nevýznamné. Jedná se však spíše o méně časté případy, a proto lze konstatovat, že závazky obcí vůči komerčním bankám z titulu předfinancování dotací poskytovaných zejména Evropskou unií, jsou závazky, které mají spíše méně významný vliv na finanční situaci takové obce, neboť velmi často Evropská unie obcím proplácí příslušné peněžní prostředky, kterými tato obec uhradí svůj závazek vůči komerční bance. Tuto skutečnost je vhodné implementovat i do příslušné dimenze a příslušných faktorů kvantifikujících finanční zdraví obcí, a to způsobem, kdy objem závazků vůči komerčním bankám z titulu předfinancování dotací poskytovaných Evropskou unií je upraven příslušným koeficientem. **Vzhledem k výše popsanému lze odhadnout výši tohoto možného koeficientu na 0,8.** Tímto koeficientem by měla být upravena výše příslušných závazků (dluhů) v rámci dimenze A. Peněžní likvidita, C. Solventnost a E. Flexibilita.

Závěry ke konstruovanému ukazateli

Výše konstruovaný vícedimenzionální ukazatel KUFZ nelze považovat za nástroj k získání zcela přesné informace o úrovni finančního „zdraví“ obcí ČR. Jeho zásadní předností je pokrytí celého komplexu činností obcí a také značná interpretační jednoduchost. Umožňuje také následné parametrické úpravy vah jednotlivých dílčích faktorů na základě například určité odborné shody. I pak je však možné hodnotu ukazatele i zpětně dopočítat a provést tím rating i ranking obcí za všechna dostupná období v historii, čímž nedojde k porušení časové řady. Konstruovaný ukazatel se snaží o maximální jednoduchost tím, že jeho výstupem je jedno jediné číslo. Tento fakt může být vnímán jako příliš agregovaný a nedostatečně přesný. Kompozice ukazatele z několika dimenzí, kdy hodnotu každé z nich lze sledovat odděleně a také jejich vzájemné váhy lze průběžně měnit, však zajišťuje možnost získání i podrobnější detailnější informace pro uživatele spíše odborné než laické. Z těchto důvodů výše zkonstruovaný ukazatel má ambici sloužit skutečně širokému spektru uživatelů.

4.4 Alternativní existující ukazatele finanční situace

Kromě výše konstruovaného ukazatele by přinejmenším teoreticky bylo možné pro hodnocení a sledování úrovně finančního zdraví obcí použít i dalších ukazatelů, které se pro obdobný účel již dnes používají, i když spíše v omezeném rozsahu a s více či méně odlišnou interpretací.

4.4.1 Ukazatel SIMU

Od roku 2008 je vládou ČR, respektive MF sledována a vyhodnocována tzv. soustava informativních a monitorujících ukazatelů (SIMU), jejímž cílem je průběžný monitoring

hospodaření obcí a jimi zřizovaných příspěvkových organizací. SIMU nahradila dříve sledovaný dílčí ukazatel tzv. dluhové služby u obcí. Výsledky monitoringu hospodaření obcí prostřednictvím SIMU jsou předkládány vládě každoročně na podzim, a to poté, co jsou v průběhu daného roku osloveny vybrané obce, které dosahují kritických hodnot monitorujících ukazatelů, se žádostí o vysvětlení a zdůvodnění. Při výpočtu informativních a monitorujících ukazatelů se vychází z informací jak z rozvahy, tak z rozpočtových (finančních) výkazů. Sledované ukazatele SIMU jsou tyto:

Tabulka 22 – Soustava informativních a monitorujících ukazatelů MF

Číslo	Název ukazatele	Informativní (I) monitorující (M)
1	Počet obyvatel obce	I
2	Příjem celkem (po konsolidaci)	I
3	Úroky	I
4	Uhrazené splátky dluhopisů a půjčených prostředků	I
5	Dluhová služba celkem	I
6	Ukazatel Dluhové služby (v %)	I
7	Aktiva celkem	I
8	Cizí zdroje	I
9	Stav na bankovních účtech celkem	I
10	Úvěry a komunální dluhopisy	I
11	PNFV a ostatní dluhy	I
12	Zadluženost celkem	I
13	Podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům (v %)	M
14	Podíl zadluženosti na cizích zdrojích (v %)	I
15	8-leté saldo	I
16	Oběžná aktiva	I
17	Krátkodobé závazky	I
18	Celková likvidita	M

Zdroj: [118]

Klíčové jsou ukazatele monitorující. Obce, které v nich dosahují kritických hodnot, při zohlednění jimi zřizovaných příspěvkových organizací, jsou v režimu přísnějšího sledování ze strany MF. Konkrétně se jedná o hodnotu celkové likvidity v intervalu $<0;1>$ a zároveň hodnotu podílu cizích zdrojů k celkovým aktivům $> 25 \%$. Obce, které se po zohlednění jimi zřizovaných příspěvkových organizací pouze ocitnou v intervalu

celkové likvidity $<0;1>$, avšak opakovaně, jsou také v režimu přísnějšího sledování jejich hospodaření ze strany MF [136].

Analýza dílčích ukazatelů

Následuje stručná analýza jednotlivých ukazatelů používaných v SIMU [118] (v závorce uvedeno číselné označení ukazatele, viz výše). Přesný způsob výpočtu jednotlivých ukazatelů je obsažen v Příloze č. 2 této práce.

Počet obyvatel (1) je v SIMU ukazatelem informativním, v podstatě jde čistě o statistickou informaci. Jedná se z pohledu každé obce o klíčové číslo, z něhož se odvíjí výše fiskálních příjmů pro její rozpočet přerozdělených dle zvláštní legislativy [79]. SIMU s touto informací dalším způsobem nepracuje, žádný z dalších ukazatelů není přímo vyhodnocován s ohledem na počet obyvatel obce. Takový výpočet by však v některých případech mohl zajistit srovnatelnější a také relevantnější informaci, například u ukazatele Aktiva celkem (7) nebo Cizí zdroje (8). Tito dva ukazatelé jsou informací významnou, navíc SIMU je vyhodnocuje agregací za danou obec a všechny jí zřizované příspěvkové organizace. Výše aktiv naznačuje využitelný potenciál dané obce pro poskytování veřejných a smíšených statků a služeb. Cizí zdroje pak výši peněžních i nepeněžních závazků obce, tedy informaci o očekávaném či pravděpodobném odtoku peněžních prostředků či jiných aktiv (potenciálu) v budoucnu. Relativizace zejména těchto dvou ukazatelů přepočtem na jednoho obyvatele by zajistila uživatelům – občanům obce zajímavější a srozumitelnější informaci. Příjem celkem po konsolidaci (2) je zásadní tokový ukazatel celkových příjmů za daný rok po konsolidačních úpravách (zejména vyloučení interních přesunů peněžních prostředků). Zahrnuje v sobě příjmy daňové, nedaňové, kapitálové i příjmy z transferů. Pro bližší analýzu se tedy jedná o příliš agregovaný údaj. I zde by případný přepočet na obyvatele mohl znamenat srozumitelnější informaci pro uživatele.

Ukazatel Úroky (3) zobrazuje výši zaplacených úroků za příslušný rok. Jde o peněžní informaci, nejsou zde tedy zahrnuty úroky předepsané, ale dosud nezaplacené. Tento rozdíl však nebude zřejmě významný. Informace o uhrazených úrocích je zásadním indikátorem finanční situace každé účetní jednotky. Uhrazené splátky dluhopisů a půjčených prostředků (4) zobrazují odtok peněžních prostředků charakteru úmoru dluhu obce, tedy zásadní tokovou informaci o výši peněžních prostředků vynakládaných obcí na snížení svého zadlužení. Mezisoučtový ukazatel Dluhová služba celkem je pak součtem ukazatelů (3) a (4). Konstrukce SIMU předpokládá, že čím vyšší

je částka placených úroků či úmorů, tím potenciálně horší je finanční situace dané obce. To může být pravda, ale také nemusí. V okamžiku, kdy obec z důvodu například druhotné platební neschopnosti či jakéhokoliv jiného důvodu přestane splácet své dluhy, bude z hlediska SIMU považována za méně ohroženou úpadkem a v podstatě finančně „zdravější“. Z ukazatele Dluhová služba celkem (5) tedy nelze přímo odvozovat jednoznačný závěr o finanční situaci obce, neboť jde pouze o informaci tokovou, nikoliv stavovou, tedy není v ní zohledněna aktuální výše závazků. Tento nedostatek je v SIMU kompenzován Ukazatelem Dluhové služby (6), který poměruje výši dluhové služby (5) k celkovým příjmům (2), tedy výši splácených dluhů vztahuje k celkovým příjmům účetní jednotky, avšak i zde platí uvedený interpretační nedostatek, kdy pokud obec přestane splácet své dluhy, bude tímto ukazatelem hodnocena jako finančně „zdravější“. Principiálně podobný ukazatel je sledován a vyhodnocován také Paktem stability a růstu, viz následující kapitola, tam však prostor pro chybnou interpretaci spíše není. Tyto negativní faktory jsou v SIMU kompenzovány ukazateli Cizí zdroje (8), Úvěry a komunální dluhopisy (10), Přijaté návratné finanční výpomoci a ostatní dluhy (11), respektive mezisoučtovými ukazateli Zadluženost celkem (12), Podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům (v %) (13) a Podíl zadluženosti na cizích zdrojích (v %) (14), což jsou ve všech případech stavové informace získané z rozvahy obcí a jimi zřizovaných příspěvkových organizací. Mezisoučtové ukazatele (13) a (14) jsou standardními nástroji finanční analýzy používané i v podnikatelském sektoru [3] vyhodnocující relativní míru zadluženosti účetní jednotky či konsolidovaného celku. I v tomto případě však může dojít k určitému zkreslení, neboť se nejedná o konsolidované údaje. Pohledávka obce za jí zřizovanou příspěvkovou organizací tak navýší závazky této příspěvkové organizace a také v agregaci za obě tyto účetní jednotky, pohledávka obce však ve výpočtu zohledněna není.

Stav na bankovních účtech celkem (9) je významnou informací o nejlikvidnějších aktivech účetních jednotek, v tomto případě včetně prostředků na termínovaných vkladech. Jedná se o informaci, kterou je možné využít při různých výpočtech hypotetických splatností závazků či různých úrovní likvidity účetní jednotky. SIMU s touto informací však přímo žádným způsobem dále nepracuje. Zajímavým ukazatelem je 8-leté saldo (15), které zobrazuje kumulaci ročních rozpočtových výsledků za posledních osm let. Vzhledem k dlouhodobému záběru tohoto ukazatele může jít o zajímavou informaci o trendu v peněžním hospodaření obcí a příspěvkových organizací, avšak pouze v peněžním hospodaření. Nejedná se o výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví, čímž se další využitelnost tohoto ukazatele poněkud snižuje.

Ukazatel Celková likvidita (18) lze také označit za běžně používaný ukazatel i v podnikatelské sféře, i zde je vypočten jako rozdíl ukazatelů Oběžná aktiva (16) a Krátkodobé závazky (17). Pozitivní je zařazení informace o celkové výši krátkodobých závazků z rozvahy obcí a příspěvkových organizací, tedy včetně závazků s nejistou výší a závazků ekonomického charakteru, jako jsou přijaté zálohy či výnosy příštích období. Poměření (i rozdílovým způsobem) současných závazků účetní jednotky a oběžných aktiv má v případě účetních jednotek veřejného sektoru svá interpretační úskalí. Nemůže v této oblasti interpretovat oběžná aktiva jako prostředky generující peněžní prostředky k úhradě splatných (respektive krátkodobých) závazků. Aktiva v účetních jednotkách veřejného sektoru neslouží primárně ke generování peněžních prostředků, nýbrž k zajištění úkolů stanovených účetním jednotkám z titulu jejich postavení ve veřejném sektoru jako takovém, tj. zajišťování veřejných či smíšených statků a služeb daňovým poplatníkům. Využitelnost ukazatele Celková likvidita (18) ve vztahu k finanční situaci účetních jednotek veřejného sektoru je proto poněkud nižší.

Závěry k ukazatelům SIMU

I přes nedostatky ukazatelů SIMU, které byly popsány výše, lze považovat tuto soustavu ukazatelů za solidní vodítko při posuzování finanční situace obcí. Nemůže však možné jejich finanční situaci tímto způsobem posoudit komplexně. Relativně horší je také srozumitelnost informací ze SIMU vyplývajících. Za těmito účely by bylo nezbytné některé z dílčích ukazatelů upravit a zřejmě několik dalších doplnit a také provést určitou vyšší agregaci jednotlivých sledovaných oblastí. Konstrukce SIMU je důkazem nezbytnosti využití tokových i stavových informací, tedy informací jak z rozpočtových (finančních) výkazů, tak z účetní závěrky. Způsob zacházení s informacemi vyplývajících ze SIMU, kdy jsou jednotlivé obce vyhodnocené jako potenciálně či reálně ohrožené finančními problémy kontaktovány MF s žádostí o vysvětlení a případné doplnění informací má nepochybně pozitivní vliv na vědomí managementu obcí o dlouhodobém sledování jejich finanční situace ze strany vlády. Může tedy mít pozitivní preventivní vliv na hospodaření obcí.

4.4.2 Kritéria Paktu stability a růstu EU

Dalším způsob sledování a vyhodnocování finančního zdraví účetních jednotek veřejného sektoru by bylo teoreticky možné odvodit od kritérií obsažených v Paktu stability a růstu EU. Jedná se o kritérium uplatňované na úrovni jednotlivých členských států EU, tedy nikoliv na úrovni obcí. Přesto se pokusme vyhodnotit jeho potenciální využitelnost pro účely vyhodnocování úrovně finančního zdraví.

Všechny členské země EU jsou v souladu s články 121 [103] a 126 [104] Smlouvy o fungování EU vázány mezinárodní dohodou nazvanou Pakt stability a růstu (Stability and Growth Pact – SGP). Jedná se o „*rámec pravidel pro koordinaci národních fiskálních politik v EU. Vznikl jako výstražný systém pro veřejné finance, a to na základě principu, kdy jednotlivé hospodářské politiky jsou v rámci společného zájmu všech členských zemí EU.*“ [105]. SGP je složen z části preventivní a z části nápravné. Cílem preventivní části je zajistit, že hospodářská politika je prováděna fiskálně udržitelným způsobem v průběhu celého hospodářského cyklu. Nápravná část stanovuje rámec pro země provádějící korektivní opatření v případě nadměrného schodku. Jedná se o postupná nápravná opatření k zamezení nadměrným deficitům, která se aplikují v případě, kdy jsou překročeny následující ukazatele:

1. schodek rozpočtového hospodaření za daný rok nepřekračuje 3 % HDP a
2. veřejný dluh nepřekračuje 60 % HDP.

Je zřejmé, že uvedená kritéria nesledují mikro-úroveň, jejich zájmem nejsou jednotlivé subjekty veřejného sektoru v konkrétní zemi, ale konsolidovaný pohled na daný stát jako celek. Přesto je základní přístup stejný – jde o kritéria sledující finanční situaci subjektů veřejného sektoru. Bylo by možné je využít pro vyhodnocení finančního zdraví u obcí v ČR? Případně za jakých podmínek?

Na tomto místě je abstrahováno od přesné metodiky započítávání příjmů a výdajů, respektive závazků do obou kritérií, pracováno je pouze se základní koncepcí obou ukazatelů. První kritérium poměruje dvě tokové veličiny, a to rozdíl příjmů a výdajů za rozpočtový rok s výší HDP v dané zemi za tentýž rok. Toto kritérium lze částečně přirovnat k ukazateli obrátové rentability používanému v podnikatelském sektoru, přičemž se v případě schodku rozpočtového hospodaření jedná nikoliv o poměrování kladného rozdílu k celkovému obrátu v účetní jednotce, nýbrž bohužel častěji rozdílu záporného. Poměření dvou tokových informací provádí také SIMU (viz výše), avšak z informací, které mohou mít významně nepřesnou interpretaci. V tomto případě je zvolena přesnější informace, ze které je ukazatel vypočítáván – namísto výdajů na úhradu závazků je použito rozdílu celkových příjmů a výdajů. Ukazatel schodku rozpočtového hospodaření za daný rok lze (bez přihlédnutí ke konkrétní metodice stanovení jeho prvků) považovat za vhodný nástroj pro sledování a vyhodnocování určitého dílčího aspektu finančního zdraví i v případě obcí ČR. Pro kompletní posouzení by jejich zadluženosti či vůbec finančního zdraví by však bylo nezbytné jej doplnit o celou řadu ukazatelů dalších.

Kritérium veřejného dluhu poměřuje úroveň tzv. veřejného dluhu, tedy jak centrální vlády, tak místních samospráv, k výši hrubého domácího produktu dané země. Tedy jde o poměření stavové veličiny k veličině tokové. Toto kritérium je jednoznačně konstruováno výhradně pro úroveň států, nikoliv menších celků, zejména obcí. Výši HDP lze sice odhadovat i za celky menší než samotný stát, například za jednotlivé kraje, avšak velmi stěží pro celky menší, zejména obce. I pokud bychom faktor HDP nahradili jiným tokovým faktorem, bude relevance tohoto ukazatele omezená. A to zejména proto, že zcela abstrahuje od výše aktiv na úrovni sledované jednotky, tedy státu. Kritérium veřejného dluhu na úrovni 60 % HDP je považováno za kritickou úroveň pro daný stát. Lze si však představit stát s úrovní veřejného dluhu výrazně vyšší než 60 % HDP, aniž by se tento stát nacházel v nějaké fiskálně nebezpečné situaci, pokud například tento stát vykazuje aktiva na úrovni 200 % jeho HDP. Vykazuje tedy solidní finanční pozici, která pro investory či potenciální investory neznamena riziko budoucího neuhrazení dluhů daného státu. Kritérium veřejného dluhu je tedy nepochybně významným, avšak zcela jistě nedostatečným kritériem pro vyhodnocování finanční situace ať už státu jako takového nebo menšího celku, včetně všech obcí. Nepokrývá totiž ani zdaleka celé spektrum faktorů, které mají vliv na finanční situaci sledované entity. Jeho využitelnost je proto pouze částečná, a tím omezená. Pro komplexní informaci o finančním zdraví sledovaného subjektu by bylo nezbytné doplnit jej o několik dalších dílčích ukazatelů, které by zejména pracovaly s aktivy tohoto subjektu.

ZÁVĚR

Přes významná specifika vyplývající z jeho funkce a úkolů je veřejný sektor dnes v mnohém velmi blízký sektoru podnikatelskému. Také subjekty veřejného sektoru jsou součástí ekonomiky, vstupují do dodavatelsko-odběratelských vztahů, získávají bankovní úvěry a vstupují na finanční trhy. I ony nakládají s ekonomickými zdroji a je mnoho těch, kteří jsou zainteresováni na tom, aby toto nakládání bylo efektivní, hospodárné a účelné. Daňoví poplatníci – občané a firmy, bankovní domy, mezinárodní instituce, ti všichni jsou uživateli informací o hospodaření s jimi svěřenými zdroji subjektům veřejného sektoru. Je proto nezbytné, aby tito uživatelé měli k dispozici ekonomické informace, které budou relevantní, spolehlivé, ověřené, srozumitelné a věrně a poctivě prezentující skutečnou finanční situaci a finanční výkonnost subjektů veřejného sektoru.

Význam jednotlivých skupin uživatelů ekonomických informací o těchto subjektech lze vyjádřit na základě objemu zdrojů, které tito uživatelé svěřují veřejnému sektoru pro plnění jeho úkolů a funkcí. Z tohoto hlediska lze v České republice považovat za nejvýznamnější skupinu uživatelů daňové poplatníky, především občany. Ze všech typů a právních forem organizací, které ve veřejném sektoru České republiky existují, jsou občané zřejmě nejvíce a nejintenzivněji zainteresováni na ekonomické situaci obcí, ve kterých žijí. Je tím bezprostředně ovlivňována kvalita jejich života. Hlavním cílem této práce bylo ověření, jestli účetní reforma veřejných financí probíhající v České republice od roku 2010 může těmto občanům zajistit relevantní, spolehlivé, ověřené a srozumitelné informace věrně a poctivě prezentující skutečnou finanční situaci a finanční výkonnost jejich obcí. Obce jsou tedy pro tuto práci klíčovým a modelovým subjektem pro celý veřejný sektor.

Shrnutí obsahu práce

První část práce zejména vymezuje veřejný sektor jako takový. Je zde zdůrazněna odpovědnost či zodpovídání se subjektů veřejného sektoru těm, kteří mu poskytují zdroje k plnění jeho cílů a funkcí. Tou jeho základní funkcí je poskytování veřejných, případně smíšených statků, neboť soukromý sektor buď tento typ statků neposkytuje vůbec (obrana, bezpečnost, atd.) nebo za podmínek, které jsou pro většinu příjemců těchto statků těžko akceptovatelné (zdravotnictví, infrastruktura, odpadové hospodářství, atd.). Nejen globálně, ale i v rámci Evropy se jednotlivé státy velmi liší v tom, jak velký a rozsáhlý jeho veřejný sektor je či má být.

V rámci první části práce je také významný prostor věnován vzájemnému vymezení veřejného sektoru a nestátního neziskového sektoru. S využitím různých přístupů je toto vymezení možné provést víceméně, avšak nikoliv jednoznačně. Lze identifikovat několik obecných kritérií, jejichž aplikace v jednotlivém státě vesměs není jednoznačná. Pro případ České republiky se o to tato práce v její první části pokouší a takto vymezenou množinu subjektů porovnává s množinou právních forem organizací, které jsou coby součást veřejného sektoru vnímány z hlediska účetní legislativy – tzv. „vybrané účetní jednotky“. Jednotlivé právní formy vybraných účetních jednotek jsou zde pak stručně popsány z hlediska charakteru jejich činností, účelu a smyslu existence. Zdůrazněna jsou poměrně přísná pravidla pro hospodaření těchto subjektů stanovená závaznou legislativou.

Druhá část práce se zaměřuje na ekonomické informace poskytované subjekty veřejného sektoru. Ekonomickými informacemi se nemají na mysli pouze informace z účetních závěrek těchto organizací, ale také z rozpočtových výkazů (v legislativní terminologii „finanční“ výkazy). Důraz je kladen také na identifikaci uživatelů těchto informací. Je provedeno například jejich vzájemné srovnání z hlediska jejich významu i porovnání s uživateli ekonomických informací subjektů podnikatelského sektoru. Klíčová je tedy argumentace ve prospěch poptávky těchto uživatelů po ekonomických informacích nezbytných pro jejich rozhodování a plánování. Zvláštní důraz je pak kladen na uživatele – občany a zdůvodnění výběru obcí jako stěžejní a modelové účetní jednotky pro tuto práci.

Třetí část práce je částí nejrozsáhlejší a také nejdůležitější. Je věnována definování a charakteristice předpokladů validity a relevance ekonomických informací. Tyto identifikuje celkem tři a uspořádává je do tří dílčích kapitol. Jde o předpoklady:

- výkazy věrně a poctivě zobrazující ekonomickou situaci obcí,
- funkční, efektivní a systematické ověřování (audit) těchto výkazů a
- dostupnost těchto ověřených ekonomických informací.

I z názvu této práce vyplývá zaměření na účetní reformu veřejných financí. Ta je podrobně popsána v první kapitole třetí části. Vysvětlena je role účetnictví a účetních výkazů jako takových v případě veřejného sektoru. Charakterizován je systém účetního výkaznictví dle Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor IPSAS, a to s důrazem na jejich nejnovější část – Koncepční rámec. Popsán je také systém účetního výkaznictví v USA, který má nejdelší tradici a je považován za nejpropracovanější (přesto ne za nejmodernější), a to zejména na jeho nejtypičtější prvek – tzv. fondové

výkaznictví. K některým aspektům obou těchto systémů je v dalším textu kapitoly provedeno porovnání s aktuálním nastavením účetního výkaznictví vybraných účetních jednotek. Dále je provedena analýza historického vývoje účetního výkaznictví obecně i s důrazem na specifika veřejného sektoru, a to zejména na kamerální účetnictví. Některé jeho stopy v účetnictví vybraných účetních jednotek byly patrné i těsně před provedením účetní reformy.

Samotný projekt účetní reformy je popsán jak z hlediska základních koncepcí teoretických či procesních, z hlediska zasazení do aktuálního globálního vývoje v této oblasti, z hlediska technické stránky, tak z hlediska aplikace základních předpokladů a kvalitativních charakteristik i nastavením konkrétních účetních metod z toho vyplývajících. Je analyzován formát a struktura účetní závěrky vybraných účetních jednotek i jednotlivých jejích součástí – účetních výkazů. Některé poznatky jsou podloženy empirickými daty z účetních závěrek vybraných účetních jednotek za rok 2012. Prostor je také věnován úplné novince – schvalování účetních závěrek těchto účetních jednotek. Kapitola se také zabývá úskalími poměrování nákladů a přínosů této i jiných obdobných reforem.

Jelikož však významným zdrojem ekonomických informací v případě vybraných účetních jednotek jsou také rozpočtové výkazy, jsou i ony podrobněji popsány v této kapitole. Jedině kombinací dat z rozpočtových i účetních výkazů je možné shromáždit dostatečně přesné i komplexní ekonomické informace zejména v případě obcí.

Druhá kapitola této části popisuje systém ověřování a kontroly informací v účetních i rozpočtových výkazech ve veřejném sektoru v ČR. Důraz je kladen na rozdílnost přístupu v případě auditních či kontrolních činností v sektoru veřejném a sektoru podnikatelském. Je také popsán principiální rozdíl mezi přístupem kontrolorským a auditorským. Ve veřejném sektoru je argumentováno ve prospěch orientace kontrolních činností na prvek „3E“ (efficiency, economy, effectivity).

Třetí kapitola třetí části se zabývá problémem dostupnosti a srozumitelnosti ekonomických informací. Vysvětluje význam těchto dvou faktorů a shledává v tomto případě relativně pozitivní vývoj v poslední době díky spuštění internetového portálu Ministerstva financí ČR zvaného Monitor.

Čtvrtá a poslední část práce navazuje velmi úzce na poslední kapitolu třetí části věnovanou srozumitelnosti a dostupnosti ekonomických informací. Na základě podrobné rešerše historického vývoje i současných přístupů v mezinárodním prostředí je zde konstruován specifický ukazatel finančního zdraví obcí použitelný pro prostředí

České republiky. Jde o způsob, jakým relativně velmi odborná informace může být srozumitelně komunikována jejím uživatelům – občanům obcí. Snahou je připravit ukazatel komplexní a také komplementární, aby jím mohly být sledovány i dílčí aspekty finančního zdraví obcí, které by spíše byly využitelné odbornou veřejností, ale stále byla zachována celková srozumitelnost i pro uživatele laického. Zároveň je snahou umožnit tímto ukazatelem jednoduché vzájemné porovnání více obcí a jejich seřazování. Pro srovnání jsou analyzovány i další dnes používané způsoby kvantifikace a sledování finanční situace organizací veřejného sektoru.

Výstupy práce

Jestliže bylo cílem práce vyhodnotit přínos účetní reformy veřejných financí ke zlepšení dostupnosti a zvýšení kvality ekonomických dat vybraných účetních jednotek, pak bylo tohoto cíle dosaženo. Přínos účetní reformy je velmi významný a vesměs pozitivní, i když nikoliv plošně a nikoliv výhradně. Mezi pozitiva účetní reformy lze (zejména s důrazem na obce) zařadit

- modernizaci účetního výkaznictví v souladu s aktuálními trendy v mezinárodním prostředí,
- vyšší vypovídací schopnost a komplexnost účetních závěrek,
- vyšší potenciální využitelnost dat z účetních závěrek pro širší spektrum uživatelů,
- motivaci účetních pracovníků ke koncepčnějšímu přístupu namísto výhradního zájmu o postupy účtování či
- snahu o zapojení nejvyšších orgánů a managementu organizací veřejného sektoru do problematiky účetního výkaznictví.

Lze však identifikovat i několik rizik přímo přinesených projektem účetní reformy, kdy se některá z nich již projevila:

- velmi vysoké náklady na spuštění účetní reformy s prozatím velmi obtížně měřitelnými přínosy,
- vyšší náročnost a složitost práce účetních pracovníků,
- absence průběžného a systematického vzdělávání a doplňování znalostí,
- nedostatečná vůle k vytvoření odpovídajících podmínek pro práci účetních, včetně podmínek platových.

Lze také popsat několik rizik, která jsou s oblastí účetního výkaznictví také spojená, avšak nevyplývající přímo z projektu účetní reformy:

- zastarávání rozpočtové legislativy generující vzhledem k provázanosti rozpočetnictví a účetnictví v praxi mnohé významné problémy s negativním dopadem na kvalitu dat v účetních výkazech,
- možná další reforma v důsledku rozšiřující se harmonizace oblasti účetního výkaznictví ze strany Evropské unie a zejména
- zcela nedostačující systém ověřování účetních závěrek vybraných účetních jednotek.

Poslední z výše uvedených rizik, tedy absence systematického ověřování, tj. auditu účetních závěrek vybraných účetních jednotek lze popsat jako zcela **nejzásadnější problém** a překážku pro skutečnou využitelnost relevantních dat jejich uživateli. Jedná se o klíčový výstup z této práce identifikující jednoznačně nejslabší místo celého systému. Z autorových praktických osobních zkušeností vyplývá, že jde o problém dlouhodobý a také v dohledné době velmi obtížně odstranitelný.

Jedním z primárních poznatků a výstupů práce také je, že vzhledem k významu veřejného sektoru obecně i v případě ČR je problematice sledování, vyhodnocování a interpretace finanční situace a finanční výkonnosti účetních jednotek veřejného sektoru, včetně obcí, věnována **nedostatečná pozornost**. Příležitostně lze vnímat názor, že tyto činnosti principiálně patří do podnikatelského sektoru, spíše než veřejného. Ambicí této práce je zintenzivnit odbornou diskusi nad vhodným nástrojem pro sledování úrovně finančního zdraví obcí České republiky a usnadnit a zefektivnit tak skutečný veřejný dohled – dohled daňových poplatníků. V tomto může být tato práce velmi přínosná.

Výše uvedené závěry potvrzují, že cíle, který si tato práce stanovila, bylo dosaženo.

Návrhy a doporučení

V případě nejzásadnějšího identifikovaného problému – absenci systematického auditu účetních závěrek vybraných účetních jednotek se jedná o záležitost dlouhodobou a zásadní změna v této oblasti bude muset vyjít z politického rozhodnutí. Přínosy účetní reformy veřejných financí tak bude nezbytné komunikovat přímo s volenými zástupci, respektive managementem vybraných účetních jednotek, neboť pouze tak je možné zvýšit jejich zájem o oblast účetního výkaznictví.

V souladu s výše popsány skutečnostmi by pro eliminaci rizik přinesených účetní reformou veřejných financí bylo velmi vhodné další zintenzivnění metodické podpory ze strany Ministerstva financí ČR jak směrem k samotným účetním pracovníkům

(zejména s cílem zlepšení interpretačních dovedností), tak i k neúčetním pracovníkům a uživatelům dat z účetních závěrek.

Pro zlepšení povědomí uživatelů o disponibilních ekonomických informacích v případě obcí a pro snížení rizika bankrotů a obdobných fatálních situací u obcí je nezbytné navrhnout systematické sledování a vyhodnocování jejich finančního zdraví, k čemuž by mohl sloužit ukazatel konstruovaný v poslední části této práce. Mohlo by tím být dosaženo kýženého zvýšení zájmu o oblast účetního výkaznictví v případě přinejmenším obcí ze strany jejich managementu a v důsledku toho snad i k odstranění největšího systémového problému – chybějícího auditu účetních závěrek. **Srozumitelný ukazatel finančního zdraví tak může být klíčovým nástrojem pro prosazení důležitých systémových změn.**

Výše uvedené souvisí s dalším zaměřením výzkumné činnosti autora ve smyslu **dalšího zkvalitňování a zvyšování využitelnosti ukazatele finančního zdraví** jeho aplikací na empirická data z účetních závěrek a rozpočtových výkazů obcí. Stejně jako v případě ukazatele Z-skóre E. Altmana pro podnikatelské organizace bude nezbytná soustavná aktualizace takového ukazatele v souladu s aktuální ekonomickou realitou veřejného sektoru.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Knižní publikace:

- [1] BAKER, Richard; LEMBKE Valdean; KING, Thomas; JEFFREY, Cynthia. Advanced Financial Accounting. 8th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2008. ISBN 978-0-07-352691-1.
- [2] BERNE, Robert; SCHRAMM, Richard. The Financial Analysis of Governments. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1986. Strana 54. ISBN 0-13-316233-8.
- [3] BREALEY, Richard A.; MYERS, Stewart C.; ALLEN, Franklin. Corporate finance. 8th ed. McGraw-Hill/Irwin series in finance, insurance, and real estate. Boston: Irwin/McGraw-Hill, 2006. xxviii, 1028 s. Strana 781 až 797. ISBN 0-07-111551-X.
- [4] CHAN, James L. American Government Accounting Standards and their relevance to China. Čínské finanční a hospodářské nakladatelství, 2009. Strana 187. ISBN 978-7-5095-1335-4.
- [5] FREEMAN, Robert J.; SHOULDERS, Craig D.; ALLISON, Gregory. S.; PATTON, Terry K.; SMITH, G. Robert. Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and practice. 9. aktualizované vydání. Upper Saddle River, New Jersey, USA: Pearson Education, Inc. 2011. 849 s. Strana 25. ISBN 978-0-13-255272-1.
- [6] HOLMAN, Robert. Ekonomie. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, 709 s. Strana 135. ISBN 80-7179-891-6.
- [7] JANHUBA, Miloslav. Základy teorie účetnictví. 2. upr. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. 195 s. Strana 12. ISBN 978-80-245-1268-6.
- [8] JANHUBA, Miloslav. Teorie účetnictví: (výběr z problematiky). Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2010. 175 s. Strana 10. Vysokoškolská učebnice. ISBN 978-80-245-1662-2.
- [9] JANOVSKEÝ, Bohumír; PROKEŠ, Antonín. Účetní evidence o plnění státního rozpočtu ČSR. Praha: Orbis, 1959. 263 s., strana 24. Ekonomické edice. Účetní evidence.
- [10] KLOZAR, Jiří. Základy účetnictví. Praha: SNTL – Nakladatelství technické literatury, 1980. 1. vydání. 152 s.
- [11] KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví: světový koncept. Vyd. 4., aktualiz. Praha: Polygon, 2003, viii, 524 s. ISBN 80-727-3090-8.
- [12] KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. Strana 402. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [13] KŘIVAN, Karel. Základy účetní evidence v rozpočtových organizacích. 1. vyd. Praha: Orbis, 1957. Účetní evidence. Strana 5.
- [14] LORENC, Jiří; KAŠPÁRKOVÁ, Jana. Rozpočtová skladba a účetnictví 2012 pro územní samosprávné celky. Polešovice: M LORDY, s.r.o. 400 s. Strana 8. ISBN 978-80-260-2148-3

- [15] MANKIW, Gregory N. Zásady ekonomie. 1. Vydání. Praha: Grada, 1999, 768 s. Strana 292. ISBN 978-80-7169-891-3.
- [16] MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. Veřejné finance v teorii a praxi. Praha: Management Press, 1994. 581 s. Strana 39. ISBN 80-85603-76-4.
- [17] NISKANEN, William A. Bureaucracy and public economics. Repr. Cheltenham: Edward Elgar, 1996. xvi, 298 s. Strana 81 a n. John Locke series. ISBN 1-85898-019-4.
- [18] NOVÁKOVÁ, Štěpánka. Účetnictví rozpočtových organizací. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1979. První dotisk. 116 s.
- [19] PACIOLI, Luca. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita. Itálie, Benátky. 1494.
- [20] PAZOUREK, Josef. Theorie i praxe účetních soustav. Praha: Archiv, 1920. 416 s. Archiv: národohospodářská i soukromohospodářská pojednání Ústavu obchodních věd vysoké školy technické v Praze; sv. III.
- [21] RUPPEL, Warren. Governmental Accounting Made Easy. 2. vydání, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2010. 563 s. Strana 13. ISBN 978-0-470-41150-6.
- [22] STIGLITZ, Joseph E. Economics of the public sector. 3rd ed. New York: W.W. Norton, 2000. xxiii, 823 s. Strana 10 – 11. ISBN 0-393-96651-8.

Odborné příspěvky a publikace:

- [23] ALTMAN, Edward I. Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. In: The Journal of Finance, Vol. 23, No. 4. Sep. 1968, s. 589 – 609.
- [24] BAŽANT, Jakub. Účetnictví obcí po 1. 1. 2010 na příkladu města Sobotka. Praha, 2011. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Vedoucí práce Michal SVOBODA. Strana 23.
- [25] BEAVER, William H. Financial Ratios As Predictors of Failure. In: Journal of Accounting Research, Vol. 4, Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 1966, s. 71 – 111.
- [26] BENÁČEK, Vladimír. Přímé zahraniční investice v české ekonomice: praxe, teorie a aplikace. s. 5 – 6. [cit. 1. 2. 2013]. Dostupné z: <http://www1.ceses.cuni.cz/benacek/FDI%20CSE%20PE.pdf>
- [27] BERGMAN, Andreas. IPSASB Update. 13th OECD Public Sector Accruals Symposium, Paříž, Francie, 7. – 8. března 2013.
- [28] BERGMANN, Andreas. The International Financial Reporting Standards for the Public Sector. Konference Evropské komise “Towards Implementing European Public Sector Accounting Standards”, Brusel, Belgie, 30. 5. 2013. [cit. 10. 6. 2013] Dostupné z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/documents/epsas_docs_2013/session3_Prof_Andreas_Bergmann_IPSASB.pdf

- [29] BROWN, Ken W. *The 10-point Test of Financial Condition: Toward An Easy-to-use Assessment Tool for Smaller Cities*. Government Finance Review, Dec. 1993, s. 21 – 26.
- [30] CARMELLI, Abraham. *A Conceptual and Practical Framework of Measuring Performance of Local Authorities in Financial Terms: Analysing the Case of Israel*. Local Government Studies, 28:1, s. 21 – 36. DOI: 10.1080/714004135
- [31] CARRUTHERS, Ian; SANDERSON, Karen. *Accrual Accounting in the U.K.* Konference Evropské komise "Towards Implementing European Public Sector Accounting Standards". Brusel, Belgie, 30. 5. 2013. [cit. 10. 6. 2013] Dostupné z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/documents/ep_sas_docs_2013/session3_I_Carruthers_and_K_Sanderson_UK.pdf
- [32] CHAN, James L. *Global Government Accounting Principles*. In: Public Management, Accounting Standards and Evaluation Models, ed. by P. Einhorn and D. Braunig. Baden-Baden, Germany: Nomos Verlagsgesellschaft, 2001, s. 152-163. [cit. 4. 5. 2013] Dostupné z: <http://jameslchan.com/papers/Chan2001GlobalGAP.pdf>.
- [33] CHANEY, Barbara A.; MEAD, Dean M.; SCHERMAN, Kenneth R. *The New Governmental Financial Reporting Model: What It Means for Analyzing Governmental Financial Condition*. In: The Journal of Government Financial Management, Spring 2002, 51:1, s. 26 – 31.
- [34] DENNIS, Lynda, M. *Determinants of Financial Condition: A Study of US Cities*. Orlando, Florida, USA, 2004. Disertační práce. University of Central Florida. College of Health and Public Affairs. Major Professor: XiaoHu Wang.
- [35] EISMANNOVÁ, Eliška. *Faktory migrace a jejich kvantifikace pro potřeby migračních politik*. Praha, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta mezinárodních vztahů. Vedoucí práce Ingeborg NĚMCOVÁ.
- [36] GROVES, Sanford M.; GODSEY, W. Maureen; SHULMAN, Martha A. *Financial Indicators for Local Government*. In: Public Budgeting & Finance, červen 1981, vol. 1, issue 2, s. 5 – 19.
- [37] HONADLE, Beth W.; LLOYD-JONES, Mary. *Analyzing Rural Local Governments' Financial Condition: An Exploratory Application of Three Tools*. In: Public Budgeting & Finance, červen 1998, vol. 18, issue 2, s. 69 – 86.
- [38] IŠTVÁNFYIOVÁ, Jana; MEJZLÍK, Ladislav. *Accounting Standards for Public and Non-profit Organization in the USA*. European Financial and Accounting Journal. 2010. sv. 5, č. 2, s. 71 – 81. ISSN 1802-2197.
- [39] IŠTVÁNFYIOVÁ, Jana; MEJZLÍK, Ladislav. *Regulace a implementace účetních standardů ve veřejném a neziskovém sektoru v USA*. Český finanční a účetní časopis. 2008. sv. 3, č. 4, s. 29 – 36. ISSN 1802-2200.
- [40] JONES, Steward; WALKER, R. G. *Explanators of Local Government Distress*. In: Abacus, září 2007, vol. 43, issue 3, s. 396 – 418.

- [41] MEJZLÍK, Ladislav. *Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS)*. In: HORA, M. -- MOKOŠOVÁ, D. (ed.). *Účetnictví v procesu světové harmonizace*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 159 – 167. ISBN 80-245-1078-2.
- [42] MEJZLÍK, Ladislav. *IPSAS - aktuální účetnictví pro veřejný sektor*. In ZELENKOVÁ, M. (ed.). *IV. ročník Pedagogické konference - Změny účetní a daňové legislativy v roce 2007*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 73 – 81. ISBN 80-239-8367-9.
- [43] PELÁK, Jiří; ZELENKA, Vladimír. *Úvahy nad přezkoumáním hospodaření územních samosprávných celků*. Auditor. 2010. sv. XVII, č. 8, s. 22 – 25. ISSN 1210-9096.
- [44] REGER, Mark. *Fiscal Year 2012 Financial Report of the U.S. Government*. 2013. 13th OECD Public Sector Accruals Symposium, Paříž, Francie, 7. – 8. března 2013.
- [45] RITONGA, I. T.; CLARK, C.: *Developing a Measure of Local Government's Financial Condition*. Airlangga Accounting International Conference & Doctoral Colloquium 2012, Nusa Dua, Bali, Indonésie, 28. – 29. června 2012.
- [46] STANFORD, John. *The Conceptual Framework*. 13th OECD Public Sector Accruals Symposium, Paříž, Francie, 7. – 8. března 2013.
- [47] SVOBODA, M. *České účetní standardy č. 709 – Vlastní zdroje a č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek*. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí. 2012. č. 4. ISSN 1213-3493.
- [48] SVOBODA, M. *Implementace kvalitativních charakteristik do účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru v České republice*. In: Mezinárodní Baťova konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2010, ISBN 978-80-7318-922-8.
- [49] SVOBODA, Michal. *Analýza právních norem v oblasti auditu účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru v České republice*. In: PROCHÁZKA, D. (ed.). *The 11th Annual Doctoral Conference of the Faculty of Finance and Accounting, University of Economics, Prague*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2010, s. 687 – 692. ISBN 978-80-245-1651-6.
- [50] SVOBODA, Michal. *The Accounting Reform in the Czech Republic - Governmental Accounting*. In: MEKON 2009 - XI. ročník mezinárodní konference EKF VŠB-TU Ostrava. Ostrava: VŠB TUO, 2009, ISBN 978-80-248-2013-2.
- [51] SVOBODA, Michal. *Governmental Accounting - the Czech Case*. In: Mezinárodní Baťova konference - 5. ročník. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2009.
- [52] SVOBODA, Michal. *Governmental Accounting in the Czech Republic*. In: ČERVINEK, P. (ed.). *New Economic Challenges*. 1st International PhD Students Conference. Brno: Masarykova univerzita, 2009, s. 125 – 132. ISBN 978-80-210-4815-7.
- [53] SVOBODA, Michal. *Některé aspekty implementace mezinárodních účetních standardů IPSAS do českých účetních předpisů*. Praha, 2008. s. 7. Diplomová

práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Vedoucí práce Ladislav Mejzlík.

- [54] SVOBODA, Michal; PLESNIVÝ, Petr; BAUER, David. *Novela zákona o účetnictví pro vybrané účetní jednotky. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí. 2012. č. 3, s. 2 – 6. ISSN 1213-3493.*
- [55] TIJSSELING, Ids; VERHEIJ, Peter. *The Audit-function in Holland. Konference "Control systems: A Key Factor in the Achievement of Central Government Accounting Reform (European Seminar)", Paříž, Francie, 18. – 19. září 2008.*
- [56] ULLA, Pal. *Norwegian Ministry of Finance – Applying Accrual Concepts for Budgeting. 8th Annual Public Sector Accruals Symposium, OECD, Paříž, 3. – 4. března 2008.*
- [57] VESELÁ, Šárka. *Aspekty předlužení obce. Případové studie z ČR. Brno, 2012. s. 75. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Robert JAHODA.*
- [58] WANG, Xiaohu; DENNIS, Lynda; TU, Yuan Sen. *Measuring Financial Condition: A Study of US states. In: Public Budgeting & Finance, léto 2007, vol. 27, issue 2, s. 1 – 21. DOI: 10.1111/j.1540-5850.2007.00872.x*

Mezinárodní standardy:

- [59] *International Federation of Accountants. The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. ISBN: 978-1-60815-137-0. Překlad autora. Dostupné z: <https://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-6>*
- [60] *Mezinárodní federace účetních (IFAC). Příručka mezinárodních účetních standard pro veřejný sektor pro rok 2008. Duben 2008. Předmluva. Přel. Nejvyšším kontrolním úřadem v prosinci 2008. ISBN 978-1-934779-21-7.*
- [61] *Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 1 – Předkládání účetní závěrky. In: Mezinárodní federace účetních (IFAC). Příručka mezinárodních účetních standard pro veřejný sektor pro rok 2008. Duben 2008. Přel. Nejvyšším kontrolním úřadem v prosinci 2008. ISBN 978-1-934779-21-7.*
- [62] *Governmental Accounting Standards Board. Summary of Statement No. 34. Basic Financial Statements – and Management's Discussion and Analysis – for State and Local Governments (Issued 6/99). Přel. autorem. [cit. 2. 2. 2013] Dostupné z: <http://www.gasb.org/st/summary/gstsm34.html>*
- [63] *National Council on Governmental Accounting (NCGA). Statement 1 – Governmental Accounting and Financial Reporting Principles. [cit. 2. 2. 2013] Dostupné z: <http://www.gasb.org/jsp/GASB/Page/GASBSectionPage&cid=1176160042391>*

- [64] *The Accounting Standards Board. Financial Reporting Exposure Draft 42 – Heritage Assets. Červen 2008. ISBN 978-1-84798-088-5*
- [65] *The International Accounting Standards Board. Konceptní rámec Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements/The Conceptual Framework for Financial Reporting). In: The International Accounting Standards Board: 2013 International Financial Reporting Standards IFRS. ISBN 978-1-907877-77-3*
- [66] *Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 10 – Konsolidovaná účetní závěrka, Appendix A. In: The International Accounting Standards Board: 2013 International Financial Reporting Standards IFRS. ISBN 978-1-907877-77-3*

Právní předpisy České republiky:

- [67] ČESKO. Ústavní zákon č. 1 ze dne 16. prosince 1992 Ústava České republiky. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 1/1993, s. 001.
- [68] ČESKO. Zákon č. 1 ze dne 17. prosince 1862, jímžto se uvádí zákoník obchodní.
- [69] ČESKO. Zákon č. 84 ze dne 12. prosince 1958 o územním plánování. In: Sbírka zákonů České republiky. 1958, částka 35/1958, s. 226.
- [70] ČESKO. Zákon č. 593 ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů fyzických osob. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 119/1992, s. 3565.
- [71] ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 107/1991, s. 2802.
- [72] ČESKO. Zákon č. 586 ze dne 21. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 117/1992, s. 3473.
- [73] ČESKO. Zákon č. 166 ze dne 20. května 1993 o Nejvyšším kontrolním úřadu. In: Sbírka zákonů České republiky. 1993, částka 43/1993, s. 864.
- [74] ČESKO. Zákon č. 153 ze dne 7. července 1994 o zpravodajských službách České republiky. In: Sbírka zákonů České republiky. 1994, částka 49/1994, s. 1601.
- [75] ČESKO. Zákon č. 128 ze dne 12. dubna 2000 o obcích (obecní zřízení). In: Sbírka zákonů České republiky. 2000, částka 38/2000, s. 1737.
- [76] ČESKO. Zákon č. 129 ze dne 12. dubna 2000 o krajích (krajské zřízení). In: Sbírka zákonů České republiky. 2000, částka 38/2000, s. 1765.
- [77] ČESKO. Zákon č. 131 ze dne 13. dubna 2000 o hlavním městě Praze. In: Sbírka zákonů České republiky. 2000, částka 39/2000, s. 1802.
- [78] ČESKO. Zákon č. 218 ze dne 27. června 2000 o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In: Sbírka zákonů České republiky. 2000, částka 65/2000, s. 3104.
- [79] ČESKO. Zákon č. 243 ze dne 29. června 2000 o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům

(zákon o rozpočtovém určení daní). In: Sbírka zákonů České republiky. 2000, částka 73/2000, s. 3513.

- [80] ČESKO. Zákon č. 248 ze dne 29. června 2000 o podpoře regionálního rozvoje. In: Sbírka zákonů České republiky. 2000, částka 73/2000, s. 3549.
- [81] ČESKO. Zákon č. 250 ze dne 7. července 2000 o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2000, částka 73/2000, s. 3557.
- [82] ČESKO. Zákon č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: Sbírka zákonů České republiky. 2001, částka 122/2001, s. 7264.
- [83] ČESKO. Zákon č. 420 ze dne 10. června 2004 o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. In: Sbírka zákonů České republiky. 2004, částka 138/2004, s. 8078.
- [84] ČESKO. Zákon č. 412 ze dne 21. září 2005 o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti. In: Sbírka zákonů České republiky. 2005, částka 143/2005, s. 7526.
- [85] ČESKO. Zákon č. 93 ze dne 26. března 2009 o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 30/2009, s. 1166.
- [86] ČESKO. Zákon č. 503 ze dne 19. prosince 2012 o Státním pozemkovém úřadu a o změně některých souvisejících zákonů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2012, částka 188/2012, s. 6641.
- [87] ČESKO. *MINISTERSTVO FINANCÍ. Vyhláška č. 323 ze dne 2. července 2002 o rozpočtové skladbě.* In: Sbírka zákonů České republiky. 2002, částka 118/2002, s. 6909.
- [88] ČESKO. *MINISTERSTVO FINANCÍ. Vyhláška č. 383 ze dne 27. října 2009 o účetních záznamech a technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech).* In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 124/2009, s. 6230.
- [89] ČESKO. *MINISTERSTVO FINANCÍ. Vyhláška č. 410 ze dne 11. listopadu 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 SB., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.* In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 133/2009, s. 6854.
- [90] ČESKO. *MINISTERSTVO FINANCÍ. Vyhláška č. 449 ze dne 11. prosince 2009 o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti.* In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 144/2009, s. 7374.

- [91] ČESKO. *MINISTERSTVO FINANCÍ. Vyhláška č. 270 ze dne 8. září 2010 o inventarizaci majetku a závazků.* In: *Sbírka zákonů České republiky.* 2010, částka 100/2010, s. 3898.
- [92] ČESKO. *MINISTERSTVO FINANCÍ. Český účetní standard pro vybrané účetní jednotky č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku.* In: *Finanční zpravodaj č. 3/2011 a Finanční zpravodaj č. 5/2011.* ISSN 0322-9653.
- [93] ČESKO. *MINISTERSTVO FINANCÍ. Český účetní standard pro vybrané účetní jednotky č. 709 – Vlastní zdroje.* In: *Finanční zpravodaj č. 6/2012 a Český účetní standard pro vybrané účetní jednotky č. 705 – Rezervy.* In: *Finanční zpravodaj č. 6/2012.* ISSN 0322-9653.

Oficiální dokumenty a administrativní zdroje:

- [94] Porovnání veřejných výdajů k počtu obyvatel zemí OECD za rok 2009 [online]. *Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD),* 2009 [cit. 11. 6. 2013]. Dostupné z:
http://www.oecd-ilibrary.org/sites/gov_glance-2011-en/03/04/giii-4-02.html?contentType=&itemId=/content/chapter/gov_glance-2011-10-en&containerItemId=/content/serial/22214399&accessItemIds=/content/book/gov_glance-2011-en&mimeType=text/html
- [95] Procentní změna veřejných výdajů v zemích OECD mezi léty 2000 a 2006 [online]. *Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD),* 2009 [cit. 11. 6. 2013]. Dostupné z:
<http://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264075061-en/03/01/g04-03.html?itemId=/content/chapter/9789264061651-8-en>
- [96] Countries Responses to the 2013 Accruals Questionnaire. Příručka. 13th *OECD Public Sector Accruals Symposium, Paříž, Francie, 7. – 8. března 2013.*
- [97] Fiscal Transparency, Accountability, and Risk [online]. *Mezinárodní měnový fond (Prepared by the Fiscal Affairs Department in collaboration with the Statistics Department),* 7. srpna 2012 [cit. 11. 6. 2013]. Dostupné z:
<https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2012/080712.pdf>
- [98] Canadian Institute of Chartered Accountants. *Indicators of Government Financial Condition.* 1997, Toronto, Canada.
- [99] EVROPSKÁ UNIE. *Směrnice Rady 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států v datové oblasti.*
- [100] Porovnání veřejných výdajů k HDP v jednotlivých zemích EU a dalších zemích Evropy v roce 2011 [online]. *Eurostat,* 2011 [cit. 11. 6. 2013]. Dostupné z:
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php?title=File:General_government_expenditure_by_country_as_a_percentage_of_GDP,_2011.png&filetimestamp=20120801091321

- [101] Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States. Final report prepared for Eurostat [online]. *Ernst&Young*, 19. prosince 2012 [cit. 30. 3. 2013]. Dostupné z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.pdf
- [102] *Consolidated Annual Accounts of the European Union 2011*, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. Strana 10. ISBN 978-92-79-25016-3
- [103] Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie - ČÁST TŘETÍ: VNITŘNÍ POLITIKY A ČINNOSTI UNIE - HLAVA VIII: HOSPODÁŘSKÁ A MĚNOVÁ POLITIKA - Kapitola 1: Hospodářská politika - Článek 121 (bývalý článek 99 Smlouvy o ES). *Evropská komise* [cit. 2. 6. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12008E121:CS:HTML>
- [104] [Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie - ČÁST TŘETÍ: VNITŘNÍ POLITIKY A ČINNOSTI UNIE - HLAVA VIII: HOSPODÁŘSKÁ A MĚNOVÁ POLITIKA - Kapitola 1: Hospodářská politika - Článek 126 (bývalý článek 104 Smlouvy o ES). *Evropská komise* [cit. 2. 6. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12008E126:CS:HTML>
- [105] Pakt stability a růstu (SGP) [online]. *Evropská komise*, 2013 [cit. 2. 6. 2013]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/index_en.htm
- [106] Auswirkungen der EU-Schuldenkrise auf den deutschen Arbeitsmarkt, Statistik der Bundesagentur für Arbeit, 2. 1. 2013 [online]. *Spolková agentura práce*. Nürnberg, Německo [cit. 6. 1. 2013]. Dostupné z: <http://statistik.arbeitsagentur.de/Statistischer-Content/Statistische-Analysen/Statistische-Sonderberichte/Generische-Publikationen/Auswirkungen-der-EU-Schuldenkrise-auf-den-Arbeitsmarkt.pdf>
- [107] NAM – The New Accounting Model of the Swiss Confederation [online]. *The Federal Finance Administration of Switzerland*, 2008. Švýcarsko [cit. 5. 1. 2013]. Dostupné z: http://www.efv.admin.ch/e/dokumentation/downloads/themen/rrm/NAM_brochure_E.pdf.
- [108] Citizen's Guide to the Fiscal Year 2012 – Financial Report of the United States Government [online]. Washington, 2013 [cit. 30. 3. 2013]. Dostupné z: <http://www.fms.treas.gov/fr/12frusg/12guide.pdf>
- [109] ČESKO. VLÁDA. Usnesení vlády České republiky ze dne 14. března 2012 č. 159 k použití prostředků Vládní rozpočtové rezervy na rok 2012 na částečné pokrytí

nákladů spojených se zajištěním předávání informací pro monitorování a řízení veřejných financí u dotčených vybraných účetních jednotek

- [110] ČESKO. VLÁDA. Usnesení vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561 k vytvoření účetnictví státu.
- [111] ČESKO. VLÁDA. Usnesení vlády České republiky ze dne 14. listopadu 2012 č. 827.
- [112] ČESKO. VLÁDA. Příloha usnesení vlády ČR ze dne 23. května 2007 č. 561 k vytvoření účetnictví státu.
- [113] ČESKO. VLÁDA. Návrh vyhlášky o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu) [cit. 4. 5. 2013]. Dostupné z: http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=ma_korn96nkk8p.doc
- [114] ČESKO. VLÁDA. Návrh vyhlášky o schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek [cit. 5. 5. 2013]. Dostupné z: http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=ma_korn95zm3g96.doc
- [115] Centrální systém účetních informací státu. *Ministerstvo financí*. Data k 31. 12. 2012.
- [116] Internetová aplikace Monitor [online]. *Ministerstvo financí*. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz>
- [117] Zadluženost územních samosprávných celků [online]. *Ministerstvo financí* [cit. 31. 1. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zadluzenost_uzem_sprav_celku_71005.html
- [118] Algoritmy SIMU pro rok 2012 [online]. *Ministerstvo financí* [cit. 10. 3. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Priloha_c_1_ALGORITMY_SIMU_2012_Monitoring-hospodareni-obcixls.xls
- [119] Příspěvky ze státního rozpočtu politickým stranám a hnutím [online]. *Ministerstvo financí* [cit. 10. 3. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/financovani-politickych-stran/prispevky-ze-statniho-rozpocet-uhrazene-11146>
- [120] Zadluženost územních samosprávných celků [online]. *Ministerstvo financí* [cit. 31. 1. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zadluzenost_uzem_sprav_celku_71005.html
- [121] Zpráva k návrhu zákona o státním rozpočtu ČR na rok 2013, č. j. MF-53 900/2012/11-114 [online]. *Ministerstvo financí* [cit. 1. 2. 2013], s. 10 – 16. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=123469>
- [122] Čtvrtletní informace o řízení dluhového portfolia za roky 2007 až 2012 [online]. *Ministerstvo financí* [cit. 23. 3. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_informace_rizeni_dluhoveho_portfolio.html?year=PRESENT

- [123] Bilance příjmů a výdajů státního rozpočtu v druhovém členění rozpočtové skladby [online]. *Ministerstvo financí* [cit. 3. 3. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2011_G-T2.pdf
- [124] Bilance příjmů a výdajů ÚSC, RRRS a DSO k 31. 12. 2011 [online]. *Ministerstvo financí* [cit. 3. 3. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2011_G-T6.pdf
- [125] Ministerstvo financí spustilo publikační portál dat ze Státní pokladny - "MONITOR" [online]. *Tisková zpráva Ministerstva financí ČR zveřejněná dne 30. 4. 2013* [cit. 16. 5. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2013/mf-spustilo-portal-data-ze-sp-11851>
- [126] Výroční zpráva NKÚ za rok 2012 [online]. *Nejvyšší kontrolní úřad* [cit. 24. 2. 2013]. s. 6. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/publikace/vyrocní-zprava-nku-2012.pdf>
- [127] Kontrolní závěr z kontrolní akce č. 11/34 Peněžní prostředky vynakládané na úhradu nákladů z činnosti u vybraných ministerstev [online]. *Nejvyšší kontrolní úřad* [cit. 24. 2. 2013]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/kon-zavery/K11034.pdf>
- [128] Kontrolní závěr z kontrolní akce č. 10/32 Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu Český statistický úřad za rok 2009 [online]. *Nejvyšší kontrolní úřad* [cit. 24. 2. 2013]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/kon-zavery/K10032.pdf>
- [129] Plány kontrolních činností NKÚ pro roky 2010 až 2013 [online]. *Nejvyšší kontrolní úřad* [cit. 24. 2. 2013]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/scripts/rka/plan-kontrol.asp>
- [130] ČESKO. VLÁDA. Stanovisko Ministerstva spravedlnosti ke Kontrolnímu závěru Nejvyššího kontrolního úřadu z kontrolní akce č. 11/34, část IV. materiálu č. j. 987/12 v příloze usnesení vlády České republiky ze dne 14. listopadu 2012 č. 827 [cit. 24. 2. 2013]. Dostupné z: http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment;jsessionid=0104ABADCDE8F14B9385B781BDCF920C?id=mp_rack8ygc4chj.doc
- [131] ČESKO. Usnesení zastupitelstva města Bruntál č. 346/8Z/2011 ze dne 13. 12. 2011 o sloučení příspěvkových organizací.
- [132] ČESKO. Abecední seznam obcí [online]. Český statistický úřad [cit. 16. 5. 2013]. Dostupné z: http://www.czso.cz/xh/redakce.nsf/i/abecedni_seznam_obci

Novinové články:

- [133] KOHOUT, Pavel. Čas na další řecký bankrot. In: e15.cz [online]. 28. 11. 2012 [cit. 31. 1. 2013]. Dostupné z: <http://euro.e15.cz/hyde-park/komentare/pavel-kohout-cas-na-dalsi-recky-bankrot-936069>
- [134] Redakce, Patria Online. ČR od roku 1993 získala zahraniční investice za 2,5 bilionu korun. In: patria.cz [online]. 19. 1. 2012 [cit. 1. 2. 2013]. Dostupné z:

<http://www.patria.cz/zpravodajstvi/1992141/cr-od-roku-1993-ziskala-zahranicni-investice-za-25-bilionu-korun.html>

- [135] KARASOVÁ, Zuzana. Je sKarta esem v rukávu? In: banky.cz [online] [cit. 1. 2. 2013] . Dostupné z: <http://www.banky.cz/je-skarta-esem-v-rukavu>
- [136] Redakce, ucetni-portal.cz. Monitoring hospodaření obcí – soustava informativních a monitorujících ukazatelů. In: ucetni-portal.cz [online]. 7. 11. 2012 [cit 2. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/monitoring-hospodareni-obci-soustava-informativnich-a-monitorujicich-ukazatelu-326-a.html>
- [137] VANŽURA, Alexandr. Neproplacené dotace nižší města na Děčínsku. In: denik.cz [online]. 28. 12. 2012 [cit. 1. 2. 2013]. Dostupné z: http://decinsky.denik.cz/zpravy_region/neproplacene-dotace-nici-mesta-na-decinsku-20121228.html
- [138] Redakce, iHNed.cz. Ostrava má nově vylepšený mezinárodní rating. Agentura S&P ocenila vedení města. In: iHNed.cz [online]. 2. 8. 2012 [cit. 23. 2. 2013]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-56880210-ostrava-ma-nove-vylepseny-mezinarodni-rating-agentura-s-p-ocenila-vedeni-mesta>
- [139] HORÁK, Jan. Obce odnášejí pozastavení eurodotací, hrozí jim škrtý v rozpočtech. In: idnes.cz [online]. 26. 7. 2012 [cit. 23. 2. 2013]. Dostupné z: http://usti.idnes.cz/pozastaveni-programu-severozapad-dopada-na-obce-ful-/usti-zpravy.aspx?c=A120726_1808588_usti-zpravy_oks

Ostatní zdroje:

- [140] BERGER, Thomas M. M., 2013. Uvítací řeč, *Briefing on Eurostat's report on the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States*. Brusel, Belgie, 26. 3. 2013.
- [141] RITONGA, I. T., 2012. Interview s doktorandem Victoria University v Melbourne, Austrálie, a přednášejícím na Gadjah Mada University, Jogjakarta, Indonésie. Nusa Dua, Indonésie, 29. 6. 2012.
- [142] OLGYAI, Peter, 2012. Interview s poradcem norské Vládní agentury pro finanční management, OECD Headquarters, Chateau de la Muette, Paříž, Francie, 8. 3. 2013.