VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Výkaznictví ministerstev ČR v kontextu probíhající účetní reformy veřejného sektoru

Autor disertační práce: Ing. Lukáš Poutník

Školitel: doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D.

Rok obhajoby: 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem disertační práci na téma „Výkaznictví ministerstev ČR v kontextu probíhající účetní reformy veřejného sektoru“ vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další zdroje jsem řádně označil a uvedl v přiloženém seznamu v souladu s právními předpisy a vnitřními předpisy Vysoké školy ekonomické v Praze.

V Praze dne …… …….

Podpis

Poděkování

Touto cestou bych chtěl poděkovat všem, kteří se podíleli na přípravě mé disertační práce. Rád bych poděkoval především mému školiteli doc. Ing. Vladimíru Zelenkovi, Ph.D. z Katedry finančního účetnictví a auditingu za jeho podnětné připomínky, ochotu a čas, který mi věnoval.

Abstrakt

Tato práce si klade za cíl zanalyzovat a kriticky zhodnotit dopady realizované účetní reformy českého veřejného sektoru od roku 2010. Předmětem výzkumu jsou účetní data, která se týkají poskytování veřejné služby 14 ministerstvy v letech 2010-2018 s důrazem na akruální data vycházející ze základních principů a metod současného účetního výkaznictví. Hlavním aspektem práce je mikroekonomický pohled na individuální účetní závěrky ministerstev, který by měl v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor sloužit ke skládání účtů občanům. Pomocí vybraných metod se v práci podařilo změřit a prokázat efekt účetní reformy veřejného sektoru v řadě oblastí. Tou nejvýznamnější byla aplikace účetních metod založených na akruálním principu. Podoba účetní závěrky se od roku 2010 více přiblížila k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor. Velikým pozitivním přínosem účetní reformy je zejména snadná přístupnost účetních dat prostřednictvím portálu Ministerstva financí ČR široké veřejnosti. Závěr práce obsahuje i návrhy možných směrů dalšího výzkumu.

Klíčová slova

Veřejný sektor, vládní instituce, ministerstva České republiky, Nejvyšší kontrolní úřad, účetní reforma, finanční výkaznictví, statistická finanční data, data z účetních závěrek, Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor.

Abstract

The goal of this thesis is to analyze and critically evaluate the impact of the implemented accounting reform of the Czech public sector since 2010. The subject of the research are accounting data related to the provision of public service 14 ministries in 2010-2018 with emphasis on accrual data based on basic principles and current financial reporting methods. The main aspect of the work is the microeconomic view of the individual financial statements of the ministries, which should be used in accordance with the International Public Sector Accounting Standards to provide accountability to the citizens. Selected methods were used to measure and demonstrate the effect of public sector accounting reform in a number of areas. The most important was the application of accounting methods based on the accrual principle. The format of the financial statements has been closer to International Public Sector Accounting Standards since 2010. Another positive benefit is the easy accessibility of accounting data through the portal of the Ministry of Finance of the Czech Republic to the general public. The great positive contribution of the accounting reform is especially the easy accessibility of accounting data through the portal of the Ministry of Finance of the Czech Republic to the general public.The conclusion of the thesis contains also suggestions of possible directions of further research.

Keywords

Public sector, Government institutions, Ministries of the Czech Republic, Supreme Audit Office, Accounting reform, Financial reporting, Government Finance Statistics, General Purpose Financial Reports, International Public Sector Accounting Standards.

Obsah

Úvod 1

1 Stav aktuálního výzkumu v oblasti finančního výkaznictví veřejného sektoru 3

2 Veřejný sektor a jeho úloha v národním hospodářství 11

2.1 Vymezení základních charakteristik veřejného sektoru 11

2.2 Postavení veřejného sektoru v rámci národního hospodářství 12

2.3 Základní funkce veřejného sektoru 14

2.4 Velikost a charakter veřejného sektoru 15

2.5 Veřejné finance a jejich udržitelnost 19

2.6 Veřejná správa a hranice veřejného sektoru 20

3 Postavení a úloha ministerstev v České republice 23

3.1 Vymezení ministerstev jako ústředních orgánů české státní správy 23

3.2 Vymezení ministerstev jako poskytovatelů veřejné služby 25

3.3 Vymezení ministerstev jako organizačních složek státu 38

3.4 Vymezení ministerstev jako vybraných účetních jednotek 45

4 Metodologie a cíle výzkumu 61

4.1 Cíl práce a výzkumné otázky 61

4.2 Metodologie výzkumu 63

4.3 Předmět testování 64

4.4 Metoda sběru dat 65

5. Analytická část 66

5.1 Kvantitativní výzkum 67

5.1.1 Testování H1 67

5.1.2 Testování H2 68

5.1.3 Testování H3 73

5.1.4 Testování H4 74

5.2 Kvalitativní výzkum 75
5.2.1 Zodpovězení VO1 75
5.2.2 Zodpovězení VO2 76
5.2.3 Zodpovězení VO3 77
5.2.4 Zodpovězení VO4 78
5.3 Zjištěné výsledky 80
Závěr 83
Použité zdroje 88
Seznam grafů, obrázků a tabulek 95
Příloha č. 1 – Shrnutí výsledků matematicko-statistických metod 97
Příloha č. 2 – Položené otázky v rámci dotazníkového šetření 98

Seznam použitých zkratek

COFOG	Classification of the functions of government
ČSÚ	Český statistický úřad
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
ESA	The European System of National and Regional Accounts
EU	European union
GFS	Government Finance Statistics
GPFR	General Purpose Financial Reports
GRI	Global Reporting Initiative
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMF	International Monetary Fund
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development

Úvod

V mnoha zemích včetně České republiky v poslední dekádě probíhají nebo již proběhly reformy veřejného sektoru. V účetní oblasti jde primárně o sbližování národních úprav k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor. V řadě případů došlo v rámci účetní reformy k přechodu od peněžní k akruální bázi. Takový přechod se pak odráží nejen ve změně podoby účetních výkazů, ale dochází i ke změně využívání dat z účetnictví. V zemích, jako je Česká republika, je toto vnímání potenciálu nového užití účetních dat v rámci veřejného sektoru problematické, protože se za základní report určený k informování o poskytované veřejné službě dlouhodobě využívají zejména rozpočtové výkazy sestavované čistě na peněžní bázi. Ačkoli ještě nějakou dobu potrvá, než bude plně využit potenciál dat na akruální bázi, na výkazy jsou přesto kladeny nové požadavky, které byly v minulosti spjaty spíše s podnikatelským sektorem. Jedná se například o sestavování konsolidovaných výkazů. Cílem této práce však není makroekonomický, nýbrž mikroekonomický pohled, a to na individuální závěrky jednotlivých subjektů veřejného sektoru sloužící ke skládání účtů občanům. Předmětem mého zájmu jsou všechna česká ministerstva.

Tato práce je strukturována do pěti částí, přičemž první tři lze považovat za teoretické. V první části představím aktuální výzkum v oblasti finančního výkaznictví veřejného sektoru na globální úrovni za účelem zasazení zkoumané oblasti do širšího mezinárodního kontextu. Vzhledem ke globálnímu prostředí jsou v poslední dekádě v rámci veřejného sektoru kladeny stále větší požadavky na sbližování jednotlivých národních úprav. Ve druhé části vymezím základní charakteristiky veřejného sektoru, postavení veřejného sektoru v rámci národního hospodářství, základní funkce veřejného sektoru, způsoby měření velikosti veřejného sektoru, veřejné finance a jejich udržitelnost a v neposlední řadě definuji hranice veřejného sektoru. V rámci třetí části se budu zabývat postavením a úlohou ministerstev v České republice. Primárně se zaměřím na hlediska, z jakých lze na ministerstva nahlížet. Ministerstva mají v českém prostředí nezastupitelnou roli, a to jako ústřední orgány státní správy, významní poskytovatelé veřejné služby, organizační složky státu a jako vybrané účetní jednotky.

Pro potřeby kvantitativního a kvalitativního výzkumu ve čtvrté části představím požadované výstupy a cíle z prováděného testování a šetření. V rámci kvantitativního výzkumu stanovím hypotézy a pro potřeby kvalitativního výzkumu položím výzkumné otázky. S ohledem na užitou metodologii výzkumu představím uplatněný princip triangulace a uvedu jeho hlavní výhody. U kvantitativního výzkumu přiblížím matematicko-statistické metody, které při testování hypotéz využiji. Pro kvalitativní část výzkumu představím aplikaci

kvalitativní metody zakotvené teorie a vymezím užití standardizovaného dotazníkového šetření a nestandardizovaného rozhovoru. Dále uvedu předmět testování a představím základní metodu sběru dat prostřednictvím obsahové analýzy. V rámci vlastní analytické části provedu v souladu s tzv. sekvenčním modelem nejprve kvantitativní analýzu, a to v podobě testování jednotlivých hypotéz. V druhém kroku se zaměřím na zodpovězení výzkumných otázek v rámci kvalitativního výzkumu. Po zpracování dat zvolenými metodami přistoupím ke shrnutí zjištěných výsledků obou částí provedeného výzkumu a učiním závěry v souladu se stanovenými cíli této práce.

1 Stav aktuálního výzkumu v oblasti finančního výkaznictví veřejného sektoru

Vzhledem ke globálnímu prostředí jsou v posledním desetiletí v rámci veřejného sektoru kladeny stále větší požadavky na finanční výkaznictví. Obecně můžeme tyto požadavky rozdělit na účetní a statistické. V souladu s těmito požadavky probíhá i částečná harmonizace obou systémů. Na podporu makroekonomické analýzy se využívají široce statistická finanční data za veřejný sektor označovaná jako GFS vycházející z anglických slov Government Finance Statistics. Naproti tomu jsou pro skládání účtů a rozhodování využívaná data z účetních závěrek subjektů veřejného sektoru označovaná jako GPFR vycházející z anglických slov General Purpose Financial Reports. Obecně lze konstatovat, že veřejné instituce představují systém struktur vytvořených za účelem řízení veřejných záležitostí. Jde o způsob, jak organizovat stát či obecně veřejný sektor, který tak může čelit současným výzvám souvisejícím se složitostí lidských potřeb a obecně celé společnosti. Činnost veřejných institucí v demokratickém státě závisí na přípravě a přijímání zákonů, jejich provádění a vymáhání. Obecně existuje řada důvodů, proč jsou nezbytné veřejné instituce. Hlavním z nich je sloužit veřejnému zájmu. Zároveň však existují procesy, ve kterých veřejné instituce nejsou dostatečně efektivní jako např. podnikatelské subjekty.

Jedním z cílů Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (dále též zkráceně „mezinárodní účetní standardy“ či též „IPSAS“ vycházející z anglických slov International Public Sector Accounting Standards) je pomáhat veřejnému zájmu tím, že se vytvářejí a rozvíjejí dostatečně kvalitní standardy finančního výkaznictví, čímž je usnadňován proces sbližování mezinárodních a národních norem. Podle Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (též „IPSASB“ vycházející z anglických slov International Public Sector Accounting Standards Board) kvalita a jednotnost finančního výkaznictví se i díky tomuto projektu celosvětově zvyšuje[1]. Mezinárodní účetní standardy v mnoha oblastech přímo vycházejí z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (též „IFRS“ vycházející z anglických slov International Financial Reporting Standards), které má na starost Rada pro Mezinárodní účetní standardy (též „IASB“ vycházející z anglických slov International Accounting Standards Board). Z odborného hlediska jsou proto zajímavé především oblasti finančního výkaznictví specifické pro veřejný sektor, které nejsou upraveny podle IFRS. Přijímání IPSAS jednotlivými státy přispívá především ke srovnatelnosti finančních informací zveřejňovaných v účetních závěrkách subjektů v rámci veřejného sektoru.

[1] IPSASB [online], 2018. Dostupné na https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ipsasb.

Přijetí jednotného účetního systému na akruální bázi na všech úrovních veřejné správy v rámci Evropské unie by mělo nepopiratelný přínos pro řízení a správu veřejného sektoru. Projekt harmonizovaných Evropských účetních standardů pro veřejný sektor (též „EPSAS“ vycházející z anglických slov European Public Sector Accounting Standards) však nebyl doposud realizován. Mezinárodní účetní standardy jsou tak zatím jediným nástrojem pro udržení harmonizace účetnictví, transparentnosti a lepší kontroly ve veřejném sektoru[2]. Teoretické základy a praktické účetní řešení pro veřejný i soukromý sektor jsou v mnoha zemích tradičně velmi rozmanité[3]. Nicméně častá praxe harmonizace účetnictví ve veřejném sektoru založená na přizpůsobení účetních standardů ze soukromého sektoru se vyhýbá řešení významných otázek rozdílů od účetnictví podnikatelského sektoru. Tento proces snižuje význam účetnictví veřejného sektoru, které je tím v jeho ekonomickém, politickém i historickém základu ovlivněno. Diverzita soukromého sektoru se proto stala důležitou vlastností i účetnictví veřejného sektoru[4]. Proces postupného přijímání jednotného souboru účetních standardů, který je součástí globální konvergence systémů finančního výkaznictví, je viditelný jako zásadní prvek globalizace světové ekonomiky. Tendence globální konvergenční a harmonizační strategie účetnictví v soukromém sektoru a IFRS rovněž ovlivnila i proces restrukturalizace veřejného sektoru, který jde celosvětově kupředu. Změny v účetnictví veřejného sektoru jsou navíc klíčové pro reformu veřejného sektoru v jednotlivých zemích, a to zejména při přechodu na akruální bázi účetnictví[5].

Na rozdíl od účetních výkazů založených na peněžní nebo akruální bázi GFS ekonomicky reprezentují celkové aktivity vlády z odlišného hlediska[6]. Zároveň jsou preferovaným standardem Mezinárodního měnového fondu (též „IMF“ vycházející z anglických slov International Monetary Fund). GFS jako hlavní statistický pilíř pro mezinárodní analýzy jsou také jedním ze čtyř makroekonomických standardů IMF. Těmi dalšími jsou národní účty, platební bilance a statistika finančního sektoru. Od čistě účetního pohledu by měly přinášet širší ekonomický víceúrovňový pohled, a to z lokální i centrální úrovně státu. Zároveň by měly poskytovat informace za celý veřejný sektor na národní úrovni

[2] Bellanca, S., Vandernoot , J. IPSAS Implementation in the EU Member States. Journal of Modern Accounting and Auditing, 2014, str. 257.

[3] Carmona, S., Trombetta, M. On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. J. Account. Public Policy., 2008, str. 456.

[4] Oulasvirta L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. Critical Perspectives on Accounting. 2014, str. 272-274.

[5] Tiron-Tudor, A. Romanian Public Institutions Financial Statements on the Way of Harmonization with IPSAS. Accounting and Management Information Systems. 2010, str. 423.

[6] IMF [online]. Government Finance Statistics, 2019. Dostupné na http://data.imf.org/?sk=a0867067-d23c-4ebc-ad23-d3b015045405.

vůči občanům dané země, korporacím i subjektům v zahraničí, a to včetně mezinárodních organizací či jiných vlád. V současnosti se GFS podle pravidel z roku 2014 skládají ze 7 částí. Jde o hlavní agregáty aktiv, příjmy, náklady, výdaje, upravenou rozvahu, finanční aktiva a pasiva vlády, výkaz o zdrojích a užití. Obecně lze konstatovat, že všechny části vycházejí z finančních dat, která jsou v souladu s IPSAS, avšak v detailu obsahují odlišné statistiky zaměřené na specifické účely a požadují podrobnější členění podle vymezených kritérií daných platným manuálem GFS. Snaha o spojení mezi účetnictvím dle IPSAS a požadovanou statistikou je patrná přímo z manuálu, kde je např. ve stati A6.5 uvedeno, že „nezávislý audit finančních zpráv založených na IPSAS zvyšuje spolehlivost finančních dat pro účely GFS".

Vyspělé státy s delší ekonomickou historií a řízením veřejných rozpočtů však mají kromě čistě účetního a statistického přístupu ještě další pohled, a to rozpočtový v návaznosti na centrální rozpočet státu a plánování příjmů a výdajů, které mají zabezpečit fungování veřejných institucí a základních funkcí státu. V roce 1999 zavedla australská vláda jako jedna z prvních rozpočet na akruální bázi, a to především pro zvýšení transparentnosti finančních výkazů, které jsou předkládány veřejnosti. Proces změny přístupu k řízení veřejných rozpočtů na centrální úrovni popisuje např. Allan Barton ve své studii z roku 2011[7]. V rámci jeho práce jsou popsány základní rozdíly mezi australskými účetními standardy a GFS. Zároveň v práci zdůrazňuje rozdíly, které odlišují veřejný sektor od běžného podnikatelského prostředí, a to zejména s důrazem na oblast výnosů a specifické postavení státu jako regulátora a tvůrce právních norem. V roce 2012 Jens Heiling a James L. Chan publikovali společně článek zaměřený na vztah účetnictví a rozpočetnictví v rámci veřejného sektoru[8]. Tento příspěvek velmi prakticky popisuje výhody a nevýhody stávajícího způsobu rozpočetnictví a možnosti, které nabízí plně akruální účetní systém. Jde o příspěvky, které mají potenciál ovlivnit změnu vnímání finančního účetnictví, a to z povinnosti jej vést na komplexní nástroj řízení i zcela transparentní způsob zveřejňování informací o činnosti státu v širším kontextu, než jaký mohou nabízet pouze příjmy a výdaje. V roce 2013 dvojice autorů ve složení Jens Heiling a James L. Chan popsala nové směrování účetnictví veřejného sektoru k velké konvergenci finančního účetnictví, statistických výkazů dle mezinárodních požadavků a rozpočetnictví z titulu řízení veřejných financí[9].

[7] Barton A. Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. ABACUS. 2011, str. 411-412.

[8] Heiling, J., Chan, J. L. From Servant to Master? On the Evolving Relationship Between Accounting and Budgeting in the Public Sector. Yearbook of Swiss Administrative Sciences, 2012, str. 23.

[9] Heiling J., Schurer S., Chan J. L. Towards a Grand Convergence? International Proposals for Aligning Government Budgets, Accounts and Finance Statistics. Public Money and Management. 2013, str. 297.

Hlavními tématy mnoha studií zaměřených na veřejný sektor je transparentnost a odpovědnost volených zástupců do státní správy či samosprávy. V roce 2007 se na transparentnost finančních informací zaměřili Suzanne J. Piotrowski a Gregg G. Van Ryzin[10]. Ve své studii se soustředili primárně na aplikaci teorie legitimity v bezpečnostní a rozpočtové oblasti americké samosprávy. Teoretické předpoklady teorie prokázali řadou samostatných hypotéz. Rok 2010 byl z hlediska odborných článků týkajících se účetnictví veřejného sektoru doslova přelomový, protože se hned celá řada autorů chopila zcela nově tohoto tématu a publikovala mnoho podnětných příspěvků. Dvojice autorek ve složení Dorothea Greiling a Katharina Spraul se zaměřila na odpovědnost a transparentnost veřejných institucí[11]. Ve své práci se soustředila na dva jevy, a to neochotu veřejných činitelů zveřejňovat klíčové informace o hospodaření a záměrné poskytování nestrukturovaných a nesrozumitelných informací, které veřejnost v konečném výsledku není schopná řádně zanalyzovat. Trojice australských autorů ve složení James Guthrie, Amanda Ball, Federica Farneti publikovala článek zaměřený na transparentnost a udržitelnost veřejných i soukromých neziskových organizací v návaznosti na účetní hledisko a aspekty finančního řízení[12]. Jedním z jejich hlavních závěrů byla identifikace příčinného vztahu odpovědnosti za finanční řízení volených zástupců a poptávky po transparentních datech, která povedou ke konečnému skládání účtů. Italská dvojice autorů ve složení Michela Arnaboldi a Giovanni Azzone publikovala článek zaměřený na využití dat z finančního účetnictví pro potřeby měření výkonnosti[13]. Hlavním tématem článku je správné stanovení cílových veličin, které mají být v rámci řízení výkonnosti využity. Dvojice australských autorů Ron Kluvers a John Tippett přišla s výzkumnou studií o mechanismech odpovědnosti v samosprávě[14]. Na vzorku 72 samosprávných obcí aplikovali faktorovou analýzu, při níž zkoumali především měkké faktory ovlivňující chování volených zástupců a způsob kontroly jejich výkonu funkce. V závěru konstatovali, že důsledný a pravidelný způsob zveřejňování informací o činnostech volených zástupců aktivně přispívá k efektivnějšímu nakládání s veřejnými prostředky. Italský autor Patrizio Monfardini vypracoval srovnávací studii zaměřenou na vliv

[10] Piotroski, S.J., Van Ryzin, G.G. Citizen Attitudes Toward Transparency in Local government. The American Review of Public Administration. 2007, str. 307.

[11] Greiling, D., Spraul, K. Accountability and the challenges of information disclosure. Public Administration Quarterly. 2010, str. 338-377.

[12] Guthrie, J., Ball, A., Farneti, F. Advancing Sustainable Management of Public and Not For Profit Organisations, Public Management Review. 2010, str. 452

[13] Arnaboldi, M., Azzone, G. Constructing Performance Measurement in the Public Sector. Critical Perspectives on Accounting. 2010, str. 266.

[14] Kluvers, R., Tippett, J. Mechanisms of Accountability in Local Government: An Exploratory Study. International Journal of Business and Management. 2010, str. 47.

dvou probíhajících účetních reforem v Itálii a ve Švédsku na zvýšení odpovědnosti volených zástupců vůči veřejnosti[15]. Závěry studie jsou opřeny o empirická data a přinášejí zejména nový pohled, jak lze vědecky pojmout proces účetní reformy v návaznosti na její cíle, technické parametry i způsob její prezentace veřejnosti, aby bylo účetnictví veřejného sektoru širokou veřejností vnímáno jako možný nástroj kontroly hospodaření státní správy nebo samosprávy. V roce 2011 se trojice španělských autorů ve složení Maria Dolores Guillamón, Francisco Bastida a Bernardino Benito zaměřila na analýzu faktorů ovlivňujících transparentnost v návaznosti na finanční informace[16]. V závěru své studie konstatovali, že španělská samospráva zveřejňuje finanční informace nad rámec zákonných požadavků. Za hlavní faktor ovlivňující transparentnost veřejných institucí označili občanskou aktivu, a to zejména v oblasti průhledného poskytování transferů domácím subjektům. V roce 2012 publikovala dvojice Dorothea Greiling a Arie Halachmi studii zaměřenou na transparentnost, efektivitu a odpovědnost ve veřejném sektoru[17]. Jejich výzkum popisuje zejména manažerské koncepty uplatňované ve veřejném sektoru v návaznosti na poskytování informací veřejnosti týkající se efektivního hospodaření s veřejnými prostředky.

V poslední dekádě ze strany odborné i široké veřejnosti rostou obavy zejména z dopadu fungování státu a obecně poskytování veřejné služby na společnost a životní prostředí, a to ve třech rozměrech udržitelnosti. Jde o ekonomický, sociální a environmentální rozměr. Tradiční ekonomické a finanční informace o poskytované veřejné službě jsou stále častěji doplňovány zprávami o sociálních a environmentálních otázkách, přičemž zejména zprávy o udržitelnosti se postupně stávají klíčovým pojmem nejen v podnikatelské sféře, ale rovněž i ve veřejném sektoru[18]. Ve veřejném sektoru je zveřejňování informací o otázkách udržitelnosti aspektem rostoucí důležitosti zejména v zemích, které již přijaly standardy IPSAS a akruální bázi využívají pro čistě neúčetní reporty zveřejňované široké veřejnosti. Mezinárodní organizace zároveň doporučují, aby vlády postupně přijímaly společensky odpovědné postupy a zveřejňovaly informace o otázkách udržitelnosti vyplývajících z poskytované veřejné služby. V poslední dekádě jde zejména o Evropskou unii, Světovou banku či o Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále též „OECD“

[15] Monfardini, P. Accountability in the new public sector: A comparative case study. International Journal of Public Sector Management. 2010, str. 632.
[16] Guillamón, M. D., Bastida, F., Benito, B. The Determinants of Local Government´s Financial Transparency. Local Government Studies. 2011, str. 395.
[17] Greiling, D., Halachmi, A. Accountability and organizational learning in the public sector. Public Performance and Management Review. 2012, str. 380.
[18] Kearins, K. Corporate Social Responsibility: The Good, the Bad and the Ugly. Journal of Accounting & Organizational Change. 2010, str. 288-291.

vycházející z anglických slov Organisation for Economic Co-operation and Development). Tyto mezinárodní organizace zároveň vyzývají k udržitelné veřejné činnosti a větší informovanosti veřejnosti[19]. V rámci dlouhodobé ekonomické situace s vysokou úrovní vládního dluhu a deficitu mnozí odborníci zpochybňují politická rozhodnutí, a proto je nezbytné zkoumat otázku udržitelnosti ve veřejném sektoru[20].

V posledních dvou dekádách byla navržena řada teorií zaměřených na vládní informace o poskytované veřejné službě a o její udržitelnosti[21]. Mezi nejpoužívanější přístupy k odůvodnění zpřístupňování informací v tomto ohledu jsou teorie legitimity a teorie zúčastněných stran[22]. Legitimita se považuje za dosaženou, když existuje soulad mezi sociálními hodnotami vycházejícími ze společnosti a chováním státu. Problémy vznikají, pokud existuje tzv. mezera legitimity mezi aktivitami státu a jeho institucí se společenskými hodnotami. Tato teorie popisuje, jak veřejné instituce volí a uplatňují své strategie ke snížení této mezery. Legitimita je proto kritériem, na kterém je na státu závislé zásobování určitého zdroje v podobě poskytování veřejné služby, a to přímo poskytováním veřejných statků či služeb nebo nepřímo např. prostřednictvím regulatorní role státu v mnoha oblastech národního hospodářství.[23] Teorie zúčastněných stran vychází z myšlenky, že každá společnost je spojena s velkým počtem zainteresovaných stran, kterým musí být informace poskytnuty, a že funkce společnosti a její řízení by se měly rozšířit i nad rámec jejích okamžitých zaměření[24]. Podle teorie zastoupení by vládní informace měly uspokojit požadavky všech skupin uživatelů, tedy zúčastněných stran, přičemž by měly vzít v úvahu jejich hodnoty, zájmy a očekávání.

Z obou teorií je zřejmé, že by vlády v rámci poskytování veřejné služby svým občanům neměly provádět politiku podporující pouze udržitelný rozvoj, ale rovněž odpovídajícím způsobem zkoordinovat své postupy na úrovních státní správy a samosprávy. Zveřejňování takových postupů je navíc zásadní, protože transparentnost a odpovědnost

[19] Coglianese, C. The transparency President? The Obama Administration and Open Government. University of Pennsylvania Law School Research Paper. 2009, str. 529.
[20] European Commission. Fiscal Sustainability Report 2018. Brussels: European Economy Institutional Paper. 2019, str. 7-15.
[21] Marcuccio, M., Steccolini, I. Social and environmental reporting in local authorities, Public Management Review. 2005, str. 157.
[22] Bellringer, A., Ball, A., Craig, R. Reasons for sustainability reporting by New Zealand local governments, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal. 2011, str. 131.
[23] Deegan, C. The legitimising effect of social and environmental disclosures-a theoretical foundation. Auditing and Accountability Journal. 2002, str. 287-289.
[24] Marcuccio, M., Steccolini, I. Social and environmental reporting in local authorities, Public Management Review. 2005, str. 157.

jsou považovány za základní pilíře moderní správy věcí veřejných. Tyto úvahy proto dále přispívají k rostoucímu významu zpráv o udržitelnosti ve veřejném sektoru a dalšímu využití dat na akruální bázi, která vycházejí z účetní závěrky[25]. Důvody, proč by organizace veřejného sektoru měly mít zájem o podávání zpráv o udržitelnosti, se příliš neliší od výsledků soukromých subjektů[26]. Průběžné zveřejňování údajů o hospodářských, sociálních a environmentálních dopadech navíc prospívá veřejným subjektům, neboť zpravodajství o udržitelnosti jim poskytuje mechanismy, které dostatečně reflektují cíle, které chtějí dosáhnout, a zároveň tak pokládají základy pro budoucí akce. V tomto směru Marcuccio a Steccolini[27] dospěli k závěru, že dodržování udržitelných postupů může obecně zlepšit efektivitu, účinnost a odpovědnost veřejných subjektů.

Podle Mezinárodní federace účetních (dále též „IFAC“ vycházející z anglických slov International Federation of Accountants) se zveřejnění informací veřejného sektoru vyvíjelo z tradičních ekonomických zpráv zaměřených téměř výlučně na finanční aspekty spolu s poznámkami o činnostech, které ovlivňují sociální a environmentální otázky, na dnešní zprávy o udržitelnosti[28]. Mezinárodní zájem o zprávy o udržitelnosti vedl rovněž k vydání několika pokynů pro zveřejňování udržitelných postupů pro veřejný sektor. Mezi obecně přijímané pokyny patří pokyn OECD z roku 2006, pokyn Světové banky z roku 2008 a Globální dohoda Organizace spojených národů z roku 2009[29]. Nicméně v současnosti je nejvíce mezinárodně uznávaný pokyn Iniciativy globálního reportingu (též „GRI“ vycházející z anglických slov Global Reporting Initiative). V roce 2005 byl GRI vydán dokument pro veřejné subjekty, který byl následně aktualizován v roce 2010. Tento aktualizovaný pokyn byl řadou zemí přijat jako metodický rámec, jak poskytovat srovnatelné informace o činnostech státu v hospodářské, sociální a environmentální oblasti. V roce 2009 publikovala trojice autorů ve složení Irvine Lapsley, Riccardo Mussari a Gert Paulsson studii zaměřenou na přijímání aktuálního účetnictví v podobě účetní reformy[30]. Tato studie popisovala primárně výhody i možná úskalí při přechodu z peněžního účetnictví na plně

[25] Lewis, T. Public sector sustainability reporting-implications for accountants, Public Money and Management, 2008, str. 331.
[26] Lamprinidi, S., Kubo, N. Debate: The Global Reporting Initiative and Public Agencies, Public Money and Management. 2008, str. 326.
[27] Marcuccio, M., Steccolini, I. Social and environmental reporting in local authorities, Public Management Review. 2005, str. 157.
[28] International Federation of Accountants. Illuminating the Issues Highlighting the Solutions, 2011. Dostupný na: http://viewer.zmags.com/publication/ed4395af#/ed4395af/1.
[29] Martinov-Bennie, N., Hecimovic, A. Assurance of Australian Natural Resource Management, Public Management Review. 2010, str. 561.
[30] Lapsley, I., Mussari, R., Paulsson, G. On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. European Accounting Review. 2009, str. 721.

akruální účetní systém. V návaznosti na evropské prostředí v roce 2010 Adriana Tiron Tudor publikovala článek detailně zaměřený na probíhající účetní reformu veřejného sektoru v Rumunsku, jejímž hlavním cílem je přijetí IPSAS jako pravidel výkaznictví pro finanční účetnictví[31]. Autorka v tomto příspěvku popisuje postupné reformní kroky, které v mnohém připomínají i českou účetní reformu veřejného sektoru, protože vycházejí z podobného systému, kde celá desetiletí existoval oddělený účetní a rozpočtový systém vycházející z peněžní báze.

[31] Tudor, A.,T. Romanian Public Insitutions Financial Statements on the Way of Harmonization with IPSAS. Accounting and Management Information Systems. 2010, str. 423.

2 Veřejný sektor a jeho úloha v národním hospodářství

2.1 Vymezení základních charakteristik veřejného sektoru

Obecně přijímaná definice veřejného sektoru neexistuje z důvodu různých názorových proudů na jeho určující aspekty. Někteří autoři v rámci vymezení veřejného sektoru vyzdvihují především charakter veřejného vlastnictví[32], jiní naopak zdůrazňují potřebu organizovaného a řízeného uspořádání společnosti[33]. Tři základní charakteristiky veřejného sektoru má však většina autorů společné, a to poskytování veřejných statků a služeb (angl. public goods and services), způsob financování prostřednictvím výběru daní (angl. tax collection) a odpovědnost vůči daňovým poplatníkům (angl. accountability to taxpayers). První dvě charakteristiky je možné rovněž považovat za základní proměnné při řízení veřejných financí prezentovaných v podobě veřejných rozpočtů[34].

Poskytování veřejných statků a služeb je spjato s ekonomickou funkcí veřejného sektoru[35]. Pro čisté veřejné statky a služby je typické, že jsou nerivalitní, tedy že jejich spotřeba jednotlivcem neomezuje spotřebu jinému a že jsou nevyloučitelné ze spotřeby, tedy že jsou všem spotřebitelům k dispozici[36]. Z hlediska ekonomické teorie by měly být veřejným sektorem poskytovány pouze statky a služby, které mají povahu čistého veřejného statku nebo služby, jsou poskytovány ve veřejném zájmu, zabraňují monopolnímu postavení nebo snižují dopad negativních externalit, prostřednictvím kterých ekonomicky aktivní subjekty způsobují nedobrovolné náklady jiným subjektům[37].

Způsob financování prostřednictvím výběru daní přímo vyplývá z vrchnostenského postavení státu a jeho institucí v rámci národního hospodářství. Daně lze obecně vymezit jako zákonem určené, pravidelné, povinné, nenávratné, neúčelové a neekvivalentní platby do veřejného rozpočtu[38]. Vybrané daně tvoří hlavní příjmovou část veřejných rozpočtů všech zemí. Státní rozpočet je základním plánem finančního hospodaření státu, který zabezpečí plnění základních funkcí států. Obvykle se sestavuje na jeden rok a obsahuje přehled všech očekávaných příjmů a přehled všech plánovaných výdajů. Alokace vybraných daní je dána jejich rozpočtovým určením na centrální úroveň a ostatní subjekty veřejného sektoru[39].

---

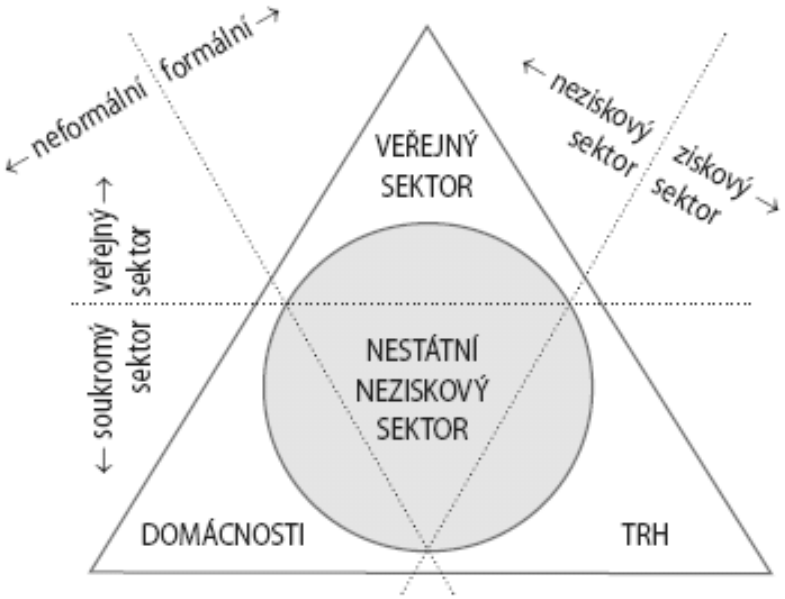
[32] Pearce, D. W.: Macmillan Dictionary of Modern Ecconomics. Victoria Publishing, 1995, str. 329-363.
[33] Lane, J. E.: The Public Sector - Concepts, Models and Approaches. Sage Publishing, 2002, str. 14-49.
[34] Veiga, L. G.: Public Budgets. SpringerBriefs in Environmental Science, 2015, str. 26-28.
[35] Peková, J.: Veřejný sektor - Řízení a financování. Wolters Kluwer, 2012, str. 24-25.
[36] Žák, M.: Velká ekonomická encyklopedie. Linde, 2002, str. 819.
[37] Samuelson, P. A., Nordhaus, W. D.: Ekonomie. Svoboda, 2007, str. 775.
[38] Vančurová, A.: Daňový systém ČR 2018. VOX, 2018, str. 9-10.
[39] Veiga, L. G.: Public Budgets. SpringerBriefs in Environmental Science, 2015, str. 36-40.

Odpovědnost vůči daňovým poplatníkům je v rámci moderního přístupu k veřejným financím stále více zdůrazňována v podobě hospodárného, účelného a efektivního nakládání s veřejnými prostředky[40]. Tato odpovědnost náleží politické reprezentaci z titulu vládnutí či obecně rozhodování na všech úrovních státní správy a samosprávy. Realistická veřejná politika by proto měla vycházet z analýzy dostupnosti získávání zdrojů na straně vybraných daní od daňových poplatníků a zároveň z analýzy dopadu financování veřejných výdajů souvisejících s efektivním fungováním veřejného sektoru a poskytováním potřebných veřejných statků či služeb[41].

2.2 Postavení veřejného sektoru v rámci národního hospodářství

Z ekonomického hlediska lze na veřejný sektor nahlížet jako na nedílnou součást národního hospodářství. V grafickém znázornění čtyř sektorů obsažených v národním hospodářství v podobě trojúhelníku rozděleného třemi pomyslnými řezy (viz Schéma č. 1) švédský ekonom Victor A. Pestoff veřejný sektor umístil do horního kvadrantu. První řez představuje oddělení formální a neformální části hospodářství z titulu institucionální povahy v něm působících subjektů. Druhý řez od sebe odděluje ziskové a neziskové subjekty z titulu účelu, pro který byly založeny. Třetí řez zachycuje odlišný charakter soukromého a veřejného vlastnictví.

Obrázek č. 1 – Členění národního hospodářství v podobě Pestoffova trojúhelníku



Zdroj: Vlastní zpracování dle V. A. Pestoffa: Third Sector and Co-Operative Services, 1992, str. 25.

[40] Monfardini, P.: Accountability in the New Public Sector. International Journal of Public Sector Management, 2010, str. 633-637.
[41] Ochrana F., Pavel J., Vítek, L.: Veřejný sektor a veřejné finance. Grada Publishing, 2010, str. 11.

Z členění národního hospodářství dle Pestoffa vychází v českém prostředí Jaroslav Rektořík, který národní hospodářství rovněž člení na sektor soukromý, veřejný, nestátní neziskový a na domácnosti[42]. V rámci trojúhelníkového Pestoffova modelu se věnuje hraničním zónám majícím společné znaky pro dva sektory zároveň. Jde např. o soukromé nemocnice, školy, spolky ochránců zvířat či dobrovolné hasiče. Pro odlišení veřejných institucí je klíčová identifikace vlivu státního aparátu, způsobu financování, způsobu hospodaření a způsobu směřování aktivit ve prospěch veřejného zájmu. Z hlediska fungování státu jde o aspekt hospodaření, který souvisí s hlavním mechanismem zastupitelské demokracie, a tím jsou volby do orgánů veřejných institucí, prostřednictvím kterých si veřejnost vybírá své zástupce, aby řídili veřejné finance a spravovali veřejný majetek[43].

Podle Salamona a Anheiera lze celý neziskový sektor vymezit jako soubor subjektů, které slouží v souladu se svým posláním veřejnému zájmu[44]. Tito autoři rovněž stanovili pro subjekty působící v neziskovém sektoru obecné charakteristiky, a to neziskovost z titulu nerozdělování zisku vlastníkům, institucionální strukturu a veřejný prospěch. Zároveň představili základní atributy, které odlišují nestátní neziskový sektor od veřejného sektoru, a to oddělenost od státních struktur, a dobrovolnost z titulu výkonu činnosti. Podřízenost státnímu aparátu či obecně veřejné moci je i českými autory[45] považována za atribut odlišující subjekty veřejného sektoru od nezávislých subjektů.

B. Hamerníková a A. Maaytová vymezují veřejný sektor jako výsledek veřejné politiky státu. Při realizaci těchto politik je existence subjektů veřejného sektoru spjata s transparentností a důvěryhodností, přičemž je to právě tlak veřejnosti na veřejnou moc, aby byla dostatečně o jejich činnosti informována[46]. Za účel fungování subjektů veřejného sektoru obě autorky považují naplňování veřejného zájmu a správu věcí veřejných na základě politického hlasování, které umožňuje provádět zásahy do národního hospodářství v podobě hospodářské politiky. V rámci její realizace probíhají mezi nestátními nepodnikatelskými subjekty, podnikatelskými subjekty, domácnostmi a subjekty veřejného sektoru finanční operace, které ovlivňují stav veřejných financí a míru zadluženosti daného státu[47].

---

[42] Rektořík, J.: Organizace neziskového sektoru. Základy ekonomiky, teorie a řízení, 2001 str. 13-14.
[43] Elcock, H.: The Public Interest and Public Administration. Sage Journal, 2006, str. 102.
[44] Salamon, L. M., Anheier, H. K.: Defining the Nonprofit Sector: A Crossnational Analysis. Manchester University Press, 1997, str. 17.
[45] Hyánek, V., Škarabelová, S., Řežuchová, M.: Rozbor financování nestátních neziskových organizací z vybraných veřejných rozpočtů. CVNS, 2005, str. 7-8.
[46] Popescu, D.: The Impact of Transparency in Enhancing Public Sector Performance. Addleton Academic Publishers, 2015, str. 172-174.
[47] Hamerníková, B., Maaytová, A.: Veřejné finance. Wolters Kluwer, 2010, str. 11-27.

2.3 Základní funkce veřejného sektoru

O základních funkcích veřejného sektoru hovoří Peter M. Jackson a Charles V. Brown[48] jako o základech moderního státu. Stát podle nich hraje řadu různých rolí, které se od sebe odlišují a které jsou často i ve vzájemném rozporu. Jde např. o zvyšování vládních výdajů na úkor zadluženosti nebo snižování nezaměstnanosti na úkor zvyšování inflace. Naproti tomu Joseph E. Stiglitz[49] označuje základní funkce veřejného sektoru za hlavní důvod existence státu. V roce 2015 František Ochrana, Milan Jan Půček a David Špaček[50] provedli syntézu obecně přijímaných definic funkcí veřejného sektoru a pět z nich podrobněji vymezili. Jednalo se o funkci ekonomickou, distribuční, regulační, alokační a stabilizační.

Ekonomická funkce přímo souvisí s existencí veřejných statků či služeb a výskytem externalit. Zatímco u veřejných statků či služeb jde čistě o rozhodování, jakým způsobem a v jakém rozsahu je má stát zajišťovat, u negativních externalit jde primárně o jejich omezování z titulu snižování nákladů, které nejsou zahrnuty v tržních cenách. Trojice autorů zdůrazňuje především problém nedokonalé konkurence, informační asymetrie a nejistotu, která je důležitým parametrem pro rozhodování všech ekonomicky aktivních subjektů. Většina těchto tržních selhání vyplývá z transakčních nákladů, které v sobě zahrnují náklady na rozhodování, vyjednávání a právní asistenci při uzavírání smluvních vztahů[51].

Distribuční funkce spočívá v distribuci důchodů a obecně blahobytu mezi jednotlivé subjekty v národním hospodářství. Primárně jde o domácnosti. Vychází z předpokladu, že má stát ze své vrchnostenské pozice lepší postavení pro dosažení koordinované a komplexní redistribuční politiky z titulu příjmů ve formě povinného zdanění. Podle Musgravových[52] spočívá úloha veřejného sektoru v rozdělování bohatství v souladu s tím, co sama veřejnost považuje za spravedlivé rozdělení. Při kolektivním rozhodování je v rámci veřejného sektoru uplatňován mechanismus veřejné volby, jehož podstata spočívá v požadavku na efektivnost výsledku odpovídajícímu preferencí voličů[53].

Regulační funkce je součástí alokační a stabilizační funkce. Upravuje svobodu a volnost v jednání jednotlivců tím, že ukládá pravidla. Veřejná regulace je spojena s implementací pravidel legislativní povahy ve formě zákonů a jejich prováděcích norem.

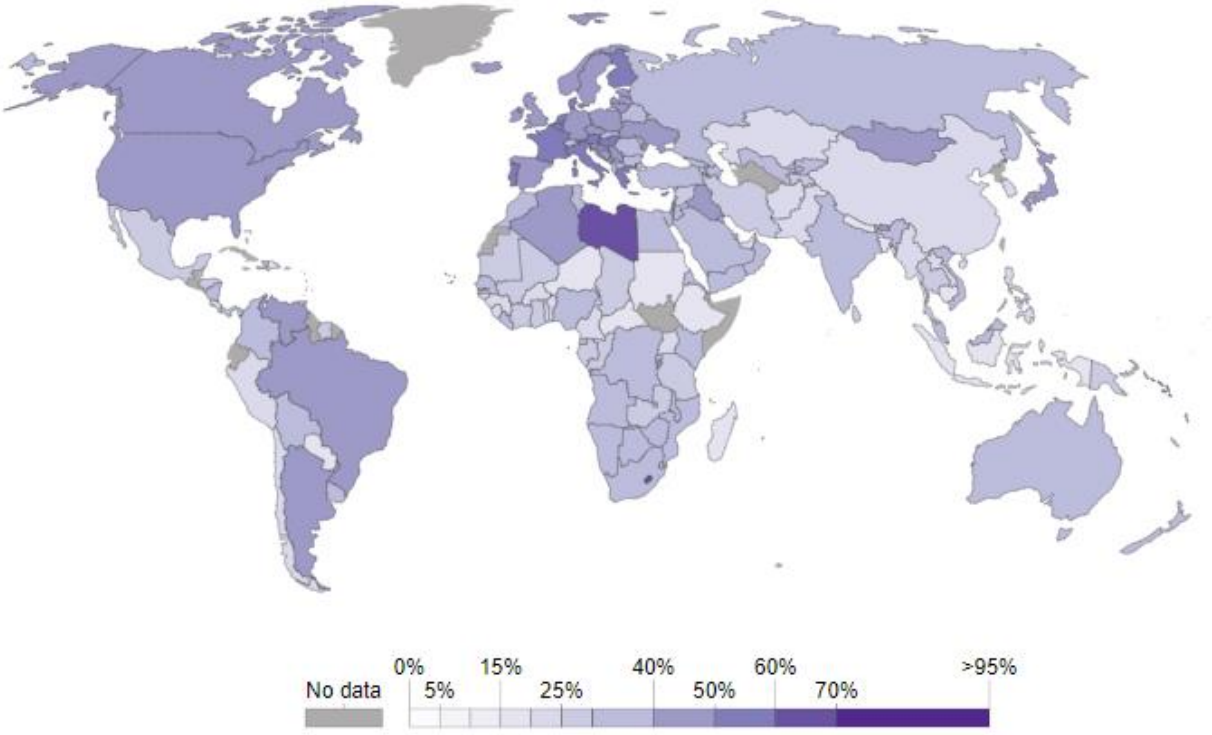
[48] Jackson, P. M., Brown, C. V. Ekonomie veřejného sektoru. Eurolex Bohemia, 2003, str. 42-45.
[49] Stiglitz, J. E. Ekonomie veřejného sektoru. Grada, 1997, str. 17-21.
[50] Ochrana, F., Půček, M. J, Špaček, D. Veřejná správa. Masarykova univerzita, 2015, str. 40-44.
[51] Jackson, P. M., Brown, C. V. Ekonomie veřejného sektoru. Eurolex Bohemia, 2003, str. 46.
[52] Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. Veřejné finance v teorii a praxi. Management Press, 1994, str. 344-348.
[53] Mikušová B., Stejskal J. Teorie a praxe veřejné ekonomiky. Wolters Kluwer, 2014, str. 151.

Právní stát je postaven na tvorbě, přijímání a vymáhání práva k tomu určených veřejných institucí. **Alokační funkce** spočívá v rozdělení zdrojů na produkci veřejných a soukromých statků či služeb. Skladba veřejných statků závisí na velikosti a charakteru veřejného sektoru (viz podkapitola 2.4). **Stabilizační funkce** představuje souhrn státních zásahů do národního hospodářství ve formě nástrojů fiskální a monetární politiky. Jedná se např. o změnu daňových či úrokových sazeb, minimální mzdy nebo devizové intervence.

2.4 Velikost a charakter veřejného sektoru

Velikost veřejného sektoru je pro účely mezinárodního srovnání standardně měřena pomocí poměrových finančních ukazatelů[54]. Mezinárodní měnový fond a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj využívá pro měření velikosti veřejného sektoru dle výdajového hlediska podíl veřejných výdajů na výši hrubého domácího produktu nebo dolarový přepočet veřejných výdajů na jednoho obyvatele. Obrázek č. 1 zachycuje porovnání světových ekonomik prostřednictvím podílu veřejných výdajů na hrubém domácím produktu v grafickém vyjádření za rok 2015.

Obrázek č. 2 – Podíl veřejných výdajů na hrubém domácím produktu světových ekonomik

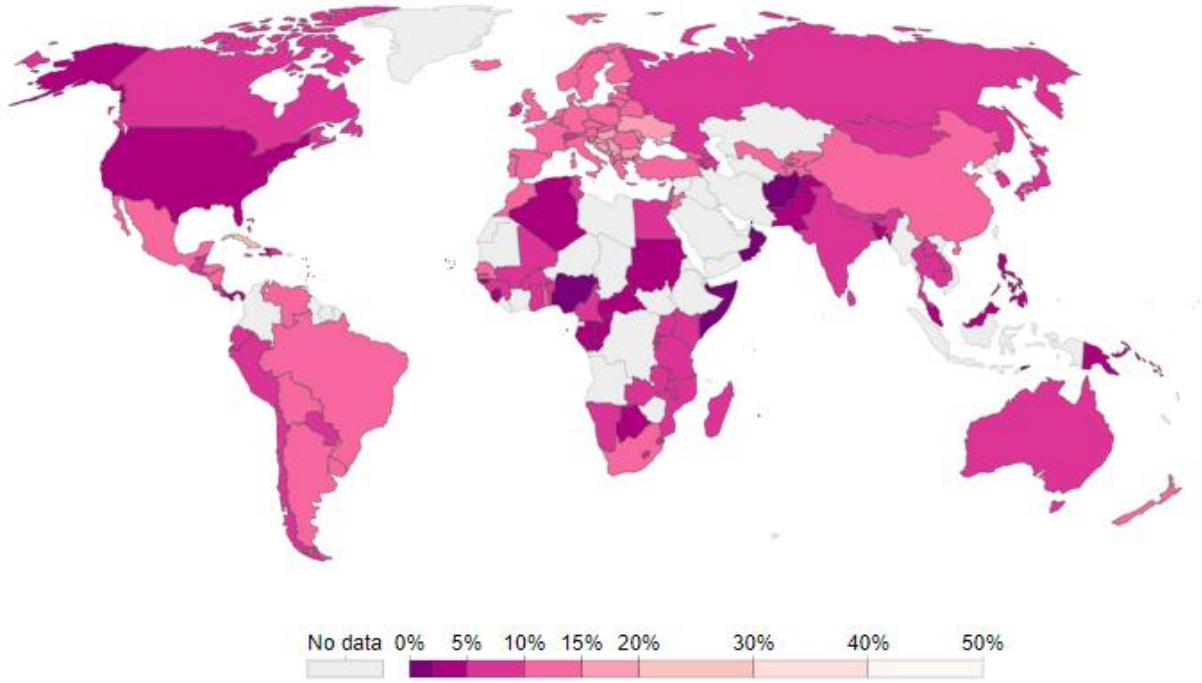


Zdroj: Mezinárodní měnový fond, 2018.

[54] Mauro, P., Romeu, R., Binder, A., Zaman, A. A modern history of fiscal prudence and profligacy. Journal of Monetary Economics, 2015, str. 57-60.

Mezinárodní měnový fond využívá nejčastěji pro měření velikosti veřejného sektoru dle příjmového hlediska podíl veřejných příjmů na výši hrubého domácího produktu. Obrázek č. 2 zachycuje porovnání světových ekonomik prostřednictvím takto vypočteného podílu v grafickém vyjádření za rok 2015.

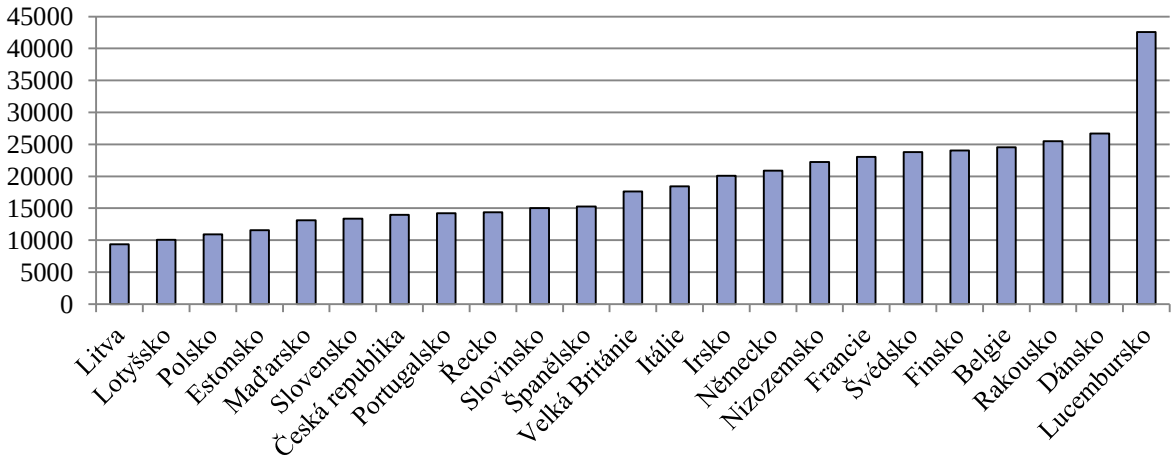
Obrázek č. 3 – Podíl veřejných příjmů na hrubém domácím produktu světových ekonomik



Zdroj: Mezinárodní měnový fond, 2018.

Graf č. 1 zachycuje dolarový přepočet veřejných výdajů na jednoho obyvatele ve vybraných zemích EU za rok 2015. Z dat Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj vyplynulo, že 10 zemí v rámci tohoto přepočtu překročilo hranici 20 tis. USD.

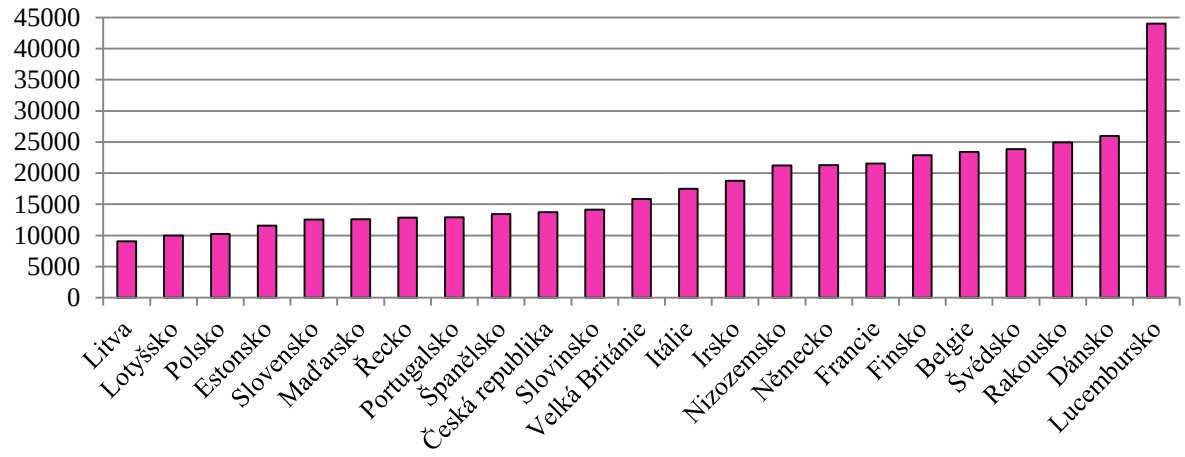
Graf č. 1 – Dolarový přepočet veřejných výdajů na obyvatele ve vybraných zemích EU



Zdroj: Vlastní zpracování dat z OECD, 2018.

Graf č. 2 zachycuje dolarový přepočet veřejných příjmů na jednoho obyvatele ve vybraných zemích EU za rok 2015. Z dat Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj vyplynulo, že pouze 9 zemí v rámci tohoto přepočtu překročilo hranici 20 tis. USD.

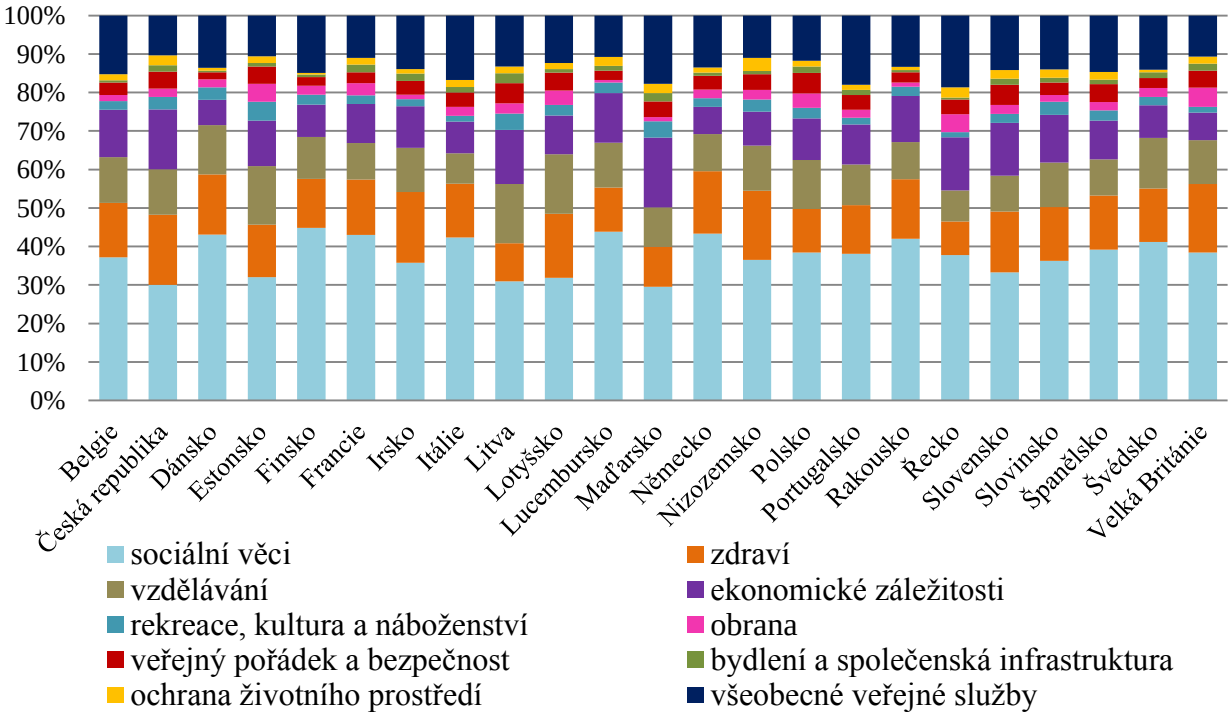
Graf č. 2 – Dolarový přepočet veřejných příjmů na obyvatele ve vybraných zemích EU



Zdroj: Vlastní zpracování dat z OECD, 2018.

Graf č. 3 zachycuje strukturu veřejných výdajů ve vybraných zemích EU za rok 2015. Z dat Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj vyplynulo, že největší podíl v rámci veřejných výdajů u všech 23 zemí představují výdaje na sociální věci. Jedná se primárně o výplatu starobních důchodů a sociálních dávek.

Graf č. 3 – Struktura veřejných výdajů ve vybraných zemích EU



Zdroj: Vlastní zpracování dat z OECD, 2018.

Členění veřejných výdajů pro grafické zobrazení struktury vybraných zemí EU vyplývá z klasifikace COFOG (Classification of the functions of government) užívané mezinárodními organizacemi. Především jde o Komisi Evropských společenství, Mezinárodní měnový fond, Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, Spojené národy a Světovou banku[55]. Pro tyto instituce v českém prostředí vytěžuje potřebné informace Český statistický úřad prostřednictvím Systému národních účtů. Definice všech deseti skupin veřejných výdajů dle klasifikace COFOG jsou shrnuty v Tabulce č. 1.

Tabulka č. 1 – Klasifikace funkcí subjektů veřejného sektoru

Všeobecné veřejné služby	**Ekonomické záležitosti**
Legislativní proces, tvorba zákonů	Trh práce
Zajišťování referent a voleb	Zemědělství, lesnictví, rybářství a myslivost
Vedení základních registrů, vydávání dokladů	Paliva a energetika
Základní a aplikovaný výzkum	Těžba a zpracovatelský průmysl
Finanční správa	Doprava
Poskytování dotací a grantů	Poštovní služby
Obsluha státního dluhu	Telekomunikace
Provoz centrálních orgánů státní správy	**Sociální věci**
Zahraniční ekonomická pomoc	Nemoc a invalidita
Obrana	Stáří
Vojenská obrana	Pozůstalí
Civilní ochrana	Rodina a děti
Zahraniční vojenská pomoc	Nezaměstnanost
Veřejný pořádek a bezpečnost	**Zdraví**
Policejní ochrana	Léčiva a zdravotnické prostředky
Požární ochrana	Ambulantní zdravotní péče
Soudní soustava a státní zastupitelství	Ústavní zdravotní péče
Vězeňská správa a vězeňský provoz	Veřejné zdravotnické služby
Ochrana životního prostředí	**Vzdělávání**
Odstraňování odpadů	Preprimární a primární vzdělávání
Kontrola a snižování znečištění	Sekundární vzdělávání
Ochrana přírody	Terciární vzdělávání
Bydlení a společenská infrastruktura	**Rekreace, kultura a náboženství**
Rozvoj bydlení	Rekreační a sportovní služby
Územní rozvoj obecně	Kulturní služby
Zásobování vodou	Rozhlasové a televizní vysílání, vydavatelské služby
Pouliční osvětlení	Náboženské a ostatní společenské služby

Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ, 2018.

[55] Metodika COFOG. Český statistický úřad [online]. 2014 [cit. 2019-01-01]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/uvod_cz_cofog.

Podle Elaine Karmack vychází charakter veřejných výdajů především z historického vývoje daného státu a ze stupně jeho ekonomické liberalizace[56]. Graf č. 3 tuto tezi potvrzuje např. jasně identifikovatelnými rozdíly ve struktuře veřejných výdajů zemí severní Evropy, mezi které patří Finsko, Švédsko, Dánsko, a států bývalého východního bloku, kam lze zařadit Českou republiku, Slovensko, Polsko, Maďarsko, Slovinsko, Estonsko, Lotyšsko a Litvu. U Estonska, Lotyšska a Polska stojí rovněž za povšimnutí i relativně vysoké výdaje na obranu, které lze přičítat jak jejich historii, tak i současné geopolitické situaci.

2.5 Veřejné finance a jejich udržitelnost

Podle Jana Urbana[57] veřejné finance vyjadřují finanční vztahy, které vznikají a rozvíjejí se při získávání, rozdělování a užití peněžního kapitálu ze strany státu. Obecně slouží k realizaci veřejných politik a naplňování veřejného zájmu prostřednictvím veřejných příjmů a veřejných výdajů z veřejných rozpočtů. Veřejné finance úzce souvisí s rozpočtovou a fiskální politikou státu. Zatímco fiskální politika má z národohospodářského pohledu čistě stabilizační efekt, rozpočtová politika představuje spíše alokační a redistribuční aspekt veřejných financí z titulu jejich užití jako makroekonomického nástroje.

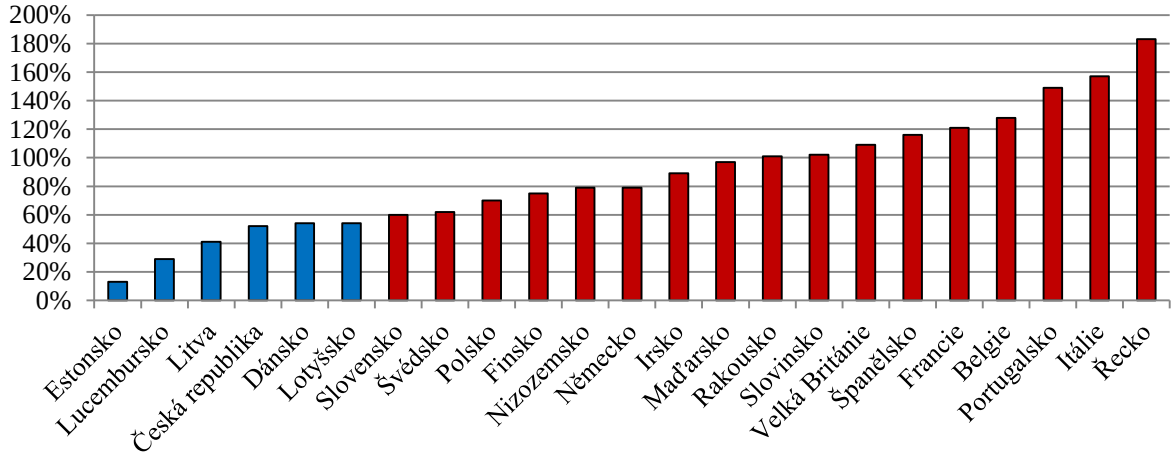
Veřejné finance jsou primárně postaveny na principu nenávratnosti, neekvivalence a nedobrovolnosti[58]. Princip nenávratnosti představuje zákonem stanovené platby, u kterých neexistuje nárok na jejich vrácení. Toto finanční plnění se posléze stává součástí zdrojů k financování veřejných politik. Princip neekvivalence spočívá v nealikvotním poměru odvedených plateb občanů na státem poskytnutá plnění, která dostávají v podobě veřejných statků a služeb. Princip nedobrovolnosti souvisí s povinností daňových poplatníků na základě právních předpisů odvádět finanční prostředky.

Za ukazatel udržitelnosti veřejných financí považuje Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj výpočet podílu vládního dluhu na hrubém domácím produktu[59]. Pro tento výpočet je dle metodiky ESA 95 (The European System of National and Regional Accounts) vládní dluh vymezen jako souhrn vymezených závazků státu, a to v součtu za centrální i municipální úroveň. Graf č. 4 zachycuje takto vypočtený ukazatel udržitelnosti u vybraných zemí EU za rok 2015.

---

[56] Karmack, E. Government Innovation. Harvard University Research Working Paper, 2004, str. 11-15.
[57] Urban, J. Teorie národního hospodářství. Wolters Kluwer, 2011, str. 434-445.
[58] Dalton, H.. Principles of Public Finance. Routledge Library Editions, 2003, str. 17-24.
[59] General Government Debt to GDP Ratio. OECD [online]. 2018 [cit. 2019-01-1]. Dostupné z: https://data.oecd.org/gga/general-government-debt.htm#indicator-chart

Graf č. 4 – Ukazatel udržitelnosti veřejných financí ve vybraných zemích EU



Zdroj: Vlastní zpracování dat z OECD, 2018.

Smlouva EU podepsaná členskými státy v roce 1992 v Maastrichtu stanoví výši ukazatele udržitelnosti na 60% podíl vládního dluhu na hrubém domácím produktu dle metodiky ESA 95 jako podmínku, kterou musí splňovat každá země, která je členem Evropské unie a jejíž snahou je přijetí jednotné evropské měny euro[60]. Z Grafu č. 4 přitom vyplývá, že na konci roku 2015 plnila z vybraných zemí EU toto konvergenční kritérium pouze šestice zemí, a to Estonsko (13 %), Lucembursko (29 %), Litva (41 %), Česká republika (52 %), Dánsko (54 %) a Lotyšsko (54 %).

2.6 Veřejná správa a hranice veřejného sektoru

Podle Františka Ochrany, Milana Půčka a Davida Špačka[61] lze veřejnou správu vymezit jako systém veřejné moci, tedy moci zákonodárné, výkonné a soudní. V tomto smyslu je v zahraničních publikacích používáno označení „government“ z titulu intervence veřejné moci do fungování národního hospodářství. Ve formálním pojetí je veřejná správa vymezena jako soubor institucí, které vykonávají své činnosti ve veřejném zájmu a které souvisejí s vládnutím. Podle Aleše Gerlocha[62] se instituce veřejné správy vyznačují především způsobilostí k rozhodování o právech a povinnostech jiných subjektů v zákonem stanovené pravomoci a působnosti.

V současnosti nejpoužívanější členění veřejné správy souvisí s rozlišením jejích dvou podsystémů, a to státní správy a samosprávy. Státní správu je možné odvodit od samotné

[60] Convergence Criteria For Joining. European commission [online]. 2018 [cit. 2019-01-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/euro-area/enlargement-euro-area/convergence-criteria-joining_en

[61] Ochrana F., Půček M. J, Špaček D. Veřejná správa. Masarykova univerzita, 2015, str. 27.

[62] Gerloch, A. Teorie práva. Aleš Čeněk, s. r. o., 2013, str. 112-114.

podstaty poslání státu a způsobu realizace státní moci. Obvykle je definována jako správa, kterou bezprostředně vykonávají instituce státu na centrální úrovni. Podle Klímy[63] je právě centralizace charakteristickým znakem státní správy. Tuto svou tezi opírá o hierarchickou stavbu systému státní správy, kdy každý hierarchicky nadřízený orgán může zasahovat do činnosti podřízených orgánů, dávat jim vlastní pokyny, pravidelně kontrolovat jejich aktivity, řídit je finančně či přímo ovlivňovat jejich personální obsazení z titulu jmenování vrcholového managementu.

Samospráva je podsystémem veřejné správy, která spočívá v relativně vlastní autonomii dané delegovanými pravomocemi z centrální úrovně státu. Tato autonomie je považována za hlavní definiční znak samosprávných institucí. Samosprávnou činnost obvykle vykonávají instituce mající pro tento účel vlastní právní subjektivitu. Z ekonomického pojetí bývají tyto instituce rovněž označovány za veřejnoprávní korporace. Podle Petra Průchy[64] autonomie veřejnoprávních korporací spočívá především v přímé nepodřízenosti orgánům státní správy z titulu výkonu veřejné správy na vlastní jméno a ve vlastní působnosti.

Vlastní výčet a identifikaci subjektů klasifikovatelných pod veřejný sektor nabízí metodika ESA 2010, která primárně pro statistické účely zavádí základní charakteristiky subjektů veřejného sektoru opírající se přitom o empirický výzkum. Podle této metodiky[65] do veřejného sektoru patří zejména vládní organizace, které zabezpečují základní funkce státu, a dále subjekty, které jsou ovládány přímo či nepřímo vládou. Pro začlenění ovládaných subjektů pod veřejný sektor není podle této metodiky relevantní jejich právní forma ale pouze podstata jejich ekonomických transakcí a identifikovatelná vazbu na státní aparát. Přijetí tohoto hlediska zajišťuje potřebnou srovnatelnost pro statistická měření.

Z hlediska vymezení hranic veřejného subjektu lze v současnosti vycházet právě z metodiky ESA 2010. Za základní kvalitativní kritéria pro rozpoznání subjektu veřejného sektoru tato metodika považuje veřejnoprávní charakter, vazbu na veřejný rozpočet, možnost státu ovlivnit danou organizaci a výkon spočívající v poskytování veřejného statku či služby[66]. V případě nehomogenních výstupů jedné organizace je rozhodující, zda převažují výstupy odpovídající svým charakterem spíše veřejnému statku či službě. Pokud převažují, lze v širším pojetí danou organizaci považovat za subjekt patřící do veřejného sektoru.

---

[63] Klíma, K. Teorie veřejné moci. ASPI, 2003. str. 104-106.

[64] Průcha, P. Správní právo, obecná část: Masarykova univerzita, 2007. str. 55.

[65] European Commission – Eurostat. European System of Accounts ESA 2010. Publications Office of the European Union, 2013, str. 44-45.

[66] Poutník, L. Vymezení konsolidačního celku v rámci veřejného sektoru České republiky a na Slovensku. Český finanční a účetní časopis. 2016. sv. 11, č. 4, str. 30-33.

Pro vymezení hranic veřejného sektoru metodika ESA 2010 využívá rovněž institut ekonomicky nevýznamných cen, kdy obvykle veřejnoprávní korporace nabízí své výkony za cenu, která z pohledu tržních subjektů není všeobecně akceptovatelná. Jedná se například o kulturní střediska, vzdělávací centra, knihovny, vědecká pracoviště, divadla, galerie, sportovní areály či gastronomická zařízení. Dalším nástrojem identifikace dle metodiky ESA 2010 je sociálně-ekonomický dopad činnosti, kterou daný subjekt vykonává. Jedná se například o bezpečnost státu, dohled nad finančním trhem či ochranu životního prostředí. Tento způsob identifikace subjektu veřejného sektoru je zmiňován i některými autory[67].

Pro potřeby účetnictví veřejného sektoru vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru[68] (dále jen „koncepční rámec“), který ve stati 4.1 stanoví za hlavní vykazující jednotky veřejného sektoru vlády či jiné organizace veřejného sektoru, program nebo jinou identifikovatelnou oblast činnosti, která sestavuje účetní závěrku. Ve stati 4.3 koncepčního rámce jsou uvedeny dvě základní charakteristiky pro vykazující jednotky veřejného sektoru, a těmi jsou čerpání nebo využívání veřejných prostředků a zároveň závislost příjemců či poskytovatelů veřejných prostředků na informacích z účetní závěrky pro skládání účtů či jiné rozhodování.

[67] Rainey, H. G., Bozeman, B. Comparing Public and Private Organizations. Journal of Public Administration Research and Theory, 2000, Vol. 10, No. 2, str. 447–452.

[68] IFAC. Příručka mezinárodních standardů pro veřejný sektor. Nejvyšší kontrolní úřad, 2017, str. 67.

3 Postavení a úloha ministerstev v České republice

3.1 Vymezení ministerstev jako ústředních orgánů české státní správy

V českém veřejném sektoru působí řada subjektů veřejné správy. Zákonodárný orgán ztělesňuje Parlament České republiky (dále jen „parlament“) a exekutivu představuje Vláda České republiky (dále jen „vláda“). Vláda odpovídá parlamentu za realizaci přijatých zákonů a za plnění vládního programu. Vládní program je každou vládou vytyčován na jedno volební období, tedy na období čtyř let, a obsahuje cíle veřejných politik. Realizace těchto cílů je vládou transformována do podoby veřejných příjmů a výdajů. Návrhy vlády na realizaci veřejných politik jsou předkládány v parlamentu. Rozpočet příjmů a výdajů je každoročně předkládán ve formě návrhu zákona o státním rozpočtu[69].

V rámci uskutečňování veřejné politiky mají významnou roli ústřední orgány státní správy. V české republice to jsou zejména ministerstva, která jsou odpovědná za realizaci jednotlivých veřejných politik. Jedná se například o bezpečnostní nebo zdravotní politiku. Jaroslav Rektořík[70] tyto veřejné politiky označuje jako sektorové. Získáváním a alokací potřebných zdrojů na realizaci veřejných politik se zabývá rozpočtová politika. V rámci státní správy každé ministerstvo představuje samostatnou rozpočtovou kapitolu, za jejíž řízení je příslušný ministr odpovědný jako člen vlády parlamentu. Přehled všech institucí státní správy s vlastní rozpočtovou kapitolou za rok 2017 zachycuje tabulka č. 2.

Tabulka č. 2 – Instituce státní správy s vlastní rozpočtovou kapitolou za rok 2017

Kancelář prezidenta republiky	Grantová agentura České republiky	Úřad pro ochranu hosp. soutěže
Poslanecká sněmovna Parlamentu	Ministerstvo průmyslu a obchodu	Ústav pro studium total. režimů
Senát Parlamentu	Ministerstvo dopravy	Ústavní soud
Úřad vlády České republiky	Český telekomunikační úřad	Akademie věd České republiky
Ministerstvo zahraničních věcí	Ministerstvo zemědělství	Bezpečnostní informační služba
Ministerstvo vnitra	Ministerstvo školství	Zeměměřičský a katastrální úřad
Ministerstvo obrany	Ministerstvo kultury	Český statistický úřad
Národní bezpečnostní úřad	Ministerstvo zdravotnictví	Správa státních hmotných rezerv
Kancelář veřejného ochránce práv	Ministerstvo spravedlnosti	Úřad pro jadernou bezpečnost
Ministerstvo financí	Úřad pro ochranu osobních údajů	Generální inspekce bezp. sborů
Ministerstvo práce a soc. věcí	Úřad průmyslového vlastnictví	Technologická agentura
Ministerstvo pro místní rozvoj	Rada pro rozhl. a televizní vysílání	Energetický regulační úřad
Ministerstvo životního prostředí	Český báňský úřad	Nejvyšší kontrolní úřad
Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran a hnutí	Národní úřad pro kybernetickou a informační bezpečnost	

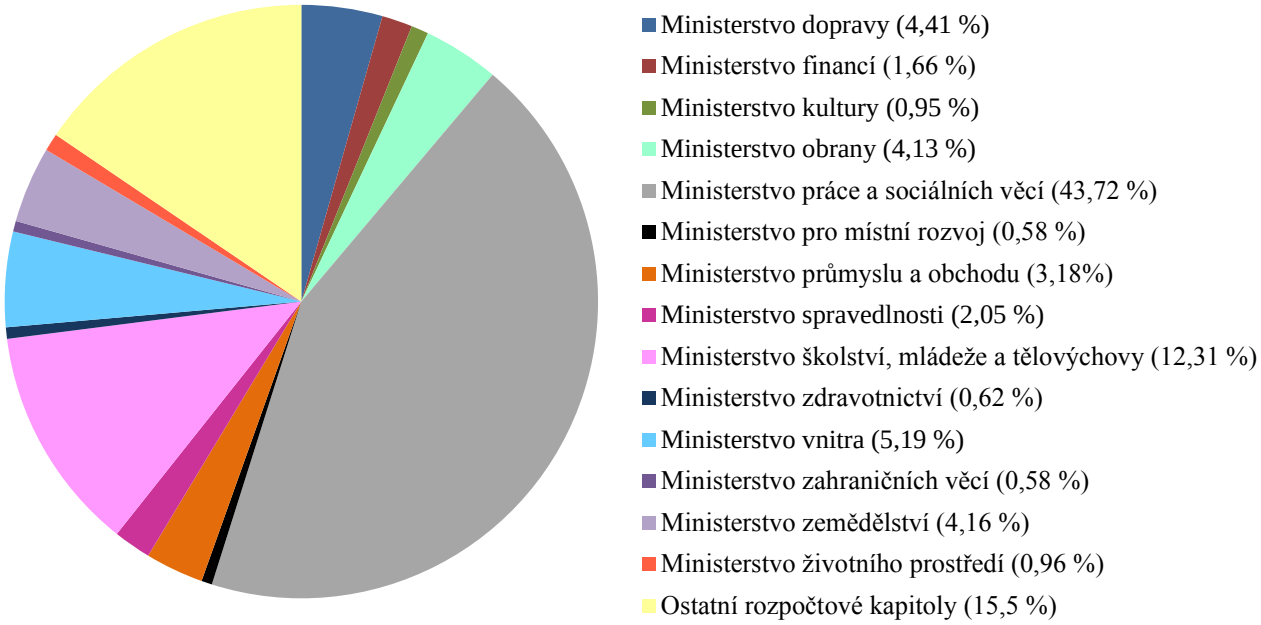
Zdroj: MFČR, 2018.

[69] Ochrana, F., Půček, M. J, Špaček, D. Veřejná správa. Masarykova univerzita, 2015, str. 16-18.
[70] Rektořík, J. Ekonomika a řízení odvětví veřejného sektoru. Ekopress, 2007 str. 4-22.

Z hlediska řízení veřejných financí zaujímá klíčovou roli Ministerstvo financí ČR (dále jen „ministerstvo financí“). Je odpovědné za realizaci rozpočtové politiky na úrovni státu a zároveň metodicky vede ostatní rozpočtové kapitoly, a to s ohledem na celkový dopad na veřejné finance. Každý správce rozpočtové kapitoly je odpovědný za hospodaření s veřejnými prostředky. U ministerstev je za vnitřní spravování úřadu ministrovi odpovědný jeho ekonomický náměstek. V rámci institucí státní správy je vnější kontrola hospodaření prováděna Nejvyšším kontrolním úřadem. U samosprávy tuto kontrolu provádí samostatné kontrolní orgány z úrovně jednotlivých krajů[71].

V podmínkách České republiky členění veřejné rozpočtové soustavy odpovídá oddělenému postavení státní správy od samosprávy, kdy má každý z těchto dvou podsystémů svůj vlastní rozpočtový rámec. Zatímco státní správu pokrývá státní rozpočet, rozpočty státních fondů a rozpočty organizačních složek státu, činnost samosprávy je financovaná prostřednictvím rozpočtů krajů a obcí. Financování činnosti příspěvkových organizací zabezpečuje jejich zřizovatel ve formě příspěvků na provoz, přičemž zřizovatelem mohou být instituce státní správy nebo samosprávy[72]. Graf č. 5 zachycuje podíl výdajů jednotlivých ministerstev na celkových výdajích státní správy za rok 2017.

Graf č. 5 – Podíl výdajů ministerstev na celkových výdajích státní správy za rok 2017



Zdroj: Vlastní zpracování dat z MFČR, 2018.

[71] Ochrana, F., Půček M. J, Špaček, D. Veřejná správa. Masarykova univerzita, 2015, str. 18-20.
[72] Nováková, Š. Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. Díl II, Účetnictví organizačních složek státu a obcí. Oeconomica, 2011, str. 8-12.

Podle Dušana Hendrycha[73] lze z hlediska českého správního práva za ústřední orgány státní správy považovat pouze úřad vlády, ministerstva, jiné správní úřady podřízené přímo vládě, veřejné sbory a úřad hlavy státu. Z Grafu č. 5 přitom vyplývá, že v rámci ústředních orgánů státní správy ministerstva disponují 84,5 % objemu finančních prostředků ve formě výdajů ze státního rozpočtu. Mezi základní funkce ústředních orgánů české státní správy podle Františka Ochrany[74] patří strategické řízení veřejné správy, stanovení její optimální struktury, a to v návaznosti na různé stupně její decentralizace, dále implementace evropského práva a kontrola činnosti subjektů veřejného sektoru. Pro ministerstva je navíc charakteristické, že jsou centralizovaným orgánem pro přímý výkon státní správy a že vydávají druhotné normativní akty v podobě prováděcích vyhlášek k zákonům.

3.2 Vymezení ministerstev jako poskytovatelů veřejné služby

Z hlediska výkonu veřejné správy jsou ministerstva poskytovatelem veřejné služby z titulu poskytování veřejných statků a služeb, jejichž objem a podoba vyplývá z priorit vlády deklarovaných prostřednictvím Programového prohlášení[75]. Působnost a počet ministerstev je dána zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „kompetenční zákon“). V čele ministerstva stojí člen vlády odpovědný předsedovi vlády za svůj resort. Ministerstva mají pravomoc delegovat část své činnosti na své podřízené instituce. Jde o instituce zahrnuté do rozpočtové kapitoly daného ministerstva, které jsou jím přímo ovládány z titulu přidělování finančních zdrojů či dosazování vrcholového managementu.

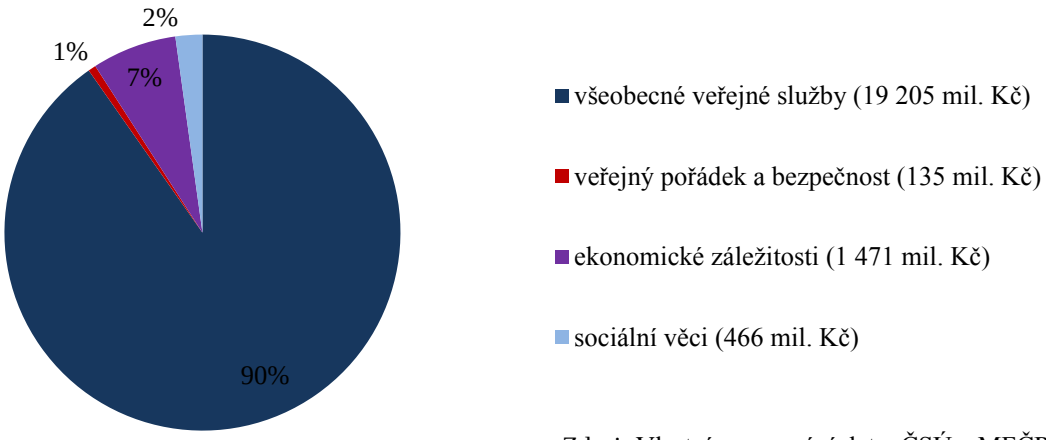
Podle § 4 kompetenčního zákona je ministerstvo financí „ústředním orgánem státní správy pro státní rozpočet republiky, státní závěrečný účet republiky, státní pokladnu České republiky, fiskální politiku, makroekonomické a fiskální prognózy pro přípravu státního rozpočtu a rozpočtů státních fondů, finanční trh, regulaci vydávání elektronických peněz a ochranu zájmů spotřebitelů na finančním trhu s výjimkou výkonu dohledu nad finančním trhem v rozsahu působnosti České národní banky, pro zavedení jednotné měny euro na území České republiky, pro platební styk, daně, poplatky a clo, finanční hospodaření, finanční kontrolu, přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, účetnictví, audit a daňové poradenství, věci devizové včetně pohledávek a závazků státu vůči zahraničí,

[73] Hendrych, D. Správní právo: Obecná část. C. H. Beck, 2016, str. 122-126.
[74] Ochrana, F., Půček M. J, Špaček, D. Veřejná správa. Masarykova univerzita, 2015, str. 256-258.
[75] Pomahač, R., Vidláková, O. Veřejná správa. C. H. Beck, 2003, str. 56-99.

ochranu zahraničních investic, hazardní hry, hospodaření s majetkem státu, privatizaci majetku státu, příspěvek ke stavebnímu spoření a státní příspěvek na penzijní připojištění, ceny a pro činnost zaměřenou proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a vnitrostátní koordinaci při uplatňování mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje proti terorismu, posuzuje dovoz subvencovaných výrobků, přijímá opatření na ochranu proti dovozu těchto výrobků a koordinuje příjem zahraniční pomoci“.

V rámci resortu ministerstva financí kromě samotného ministerstva působí pět podřízených organizačních složek státu, jde o Finanční analytický úřad, Generální finanční ředitelství, Generální ředitelství cel, Kancelář finančního arbitra a Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových. Kromě vlastní rozpočtové kapitoly ministerstvo financí dále spravuje státní dluh, operace státních finančních aktiv a všeobecnou pokladní správu. Resort ministerstva financí za rok 2017 vynaložil 21,2 mld. Kč. Graf č. 6 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva financí za rok 2017.

Graf č. 6 – Struktura výdajů resortu ministerstva financí za rok 2017



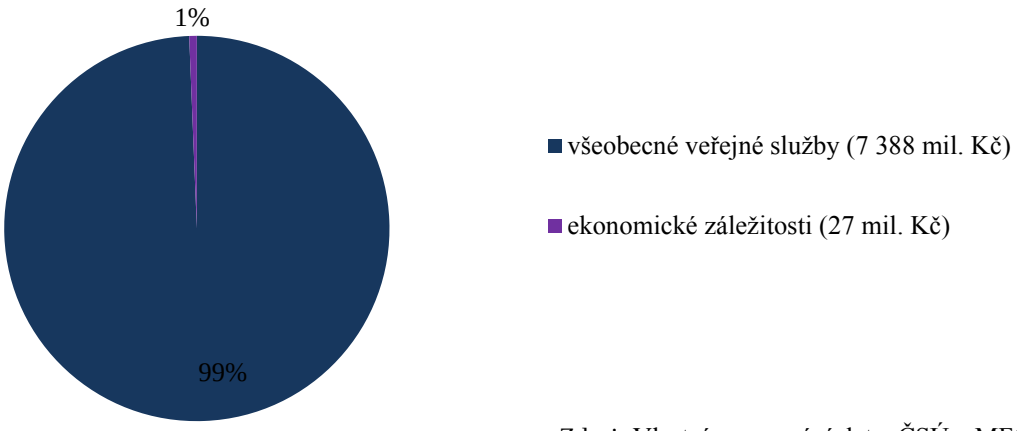
Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 6 kompetenčního zákona je Ministerstvo zahraničních věcí ČR (dále jen „ministerstvo zahraničních věcí“) „ústředním orgánem státní správy České republiky pro oblast zahraniční politiky, v jejímž rámci vytváří koncepci a koordinuje zahraniční rozvojovou pomoc, koordinuje vnější ekonomické vztahy, podílí se na sjednávání mezinárodních sankcí a koordinuje postoje České republiky k nim, zabezpečuje vztahy České republiky k ostatním státům, mezinárodním organizacím a integračním seskupením, koordinuje aktivity vyplývající z dvoustranné a mnohostranné spolupráce, koordinuje činnost ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy v oblasti zahraničních vztahů na jim

svěřených úsecích státní správy, působí k tomu, aby na těchto úsecích byly dodržovány závazky vyplývající pro Českou republiku z mezinárodních smluv, jakož i z členství České republiky v mezinárodních organizacích, řídí zastupitelské úřady v zahraničí, plní úkoly při správě majetku České republiky v zahraničí, zabezpečuje vyhlašování mezinárodních smluv, jimiž je Česká republika vázána, sleduje dodržování a provádění mezinárodních smluv a dohod z hlediska uplatňování zájmů zahraniční politiky České republiky“.

V rámci resortu ministerstva zahraničních věcí kromě samotného ministerstva působí jedna podřízená organizační složka státu, jde o Českou rozvojovou agenturu, a čtyři příspěvkové organizace, jde o Česká centra, Diplomatický servis, Kancelář generálního komisaře účasti České republiky na Všeobecné světové výstavě EXPO a Zámek Štiřín. Resort ministerstva zahraničních věcí za rok 2017 vynaložil 7,4 mld. Kč. Graf č. 7 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva zahraničních věcí za rok 2017.

Graf č. 7 – Struktura výdajů resortu ministerstva zahraničních věcí za rok 2017

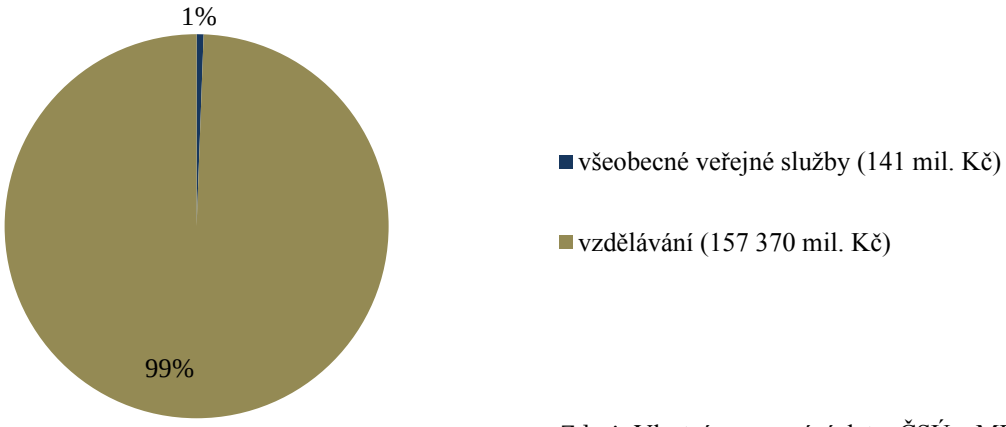


Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 7 kompetenčního zákona je Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR (dále jen „ministerstvo školství“) „ústředním orgánem státní správy České republiky pro předškolní zařízení, školská zařízení, základní školy, střední školy a vysoké školy, pro vědní politiku, výzkum a vývoj, včetně mezinárodní spolupráce v této oblasti, a pro vědecké hodnosti, pro státní péči o děti, mládež, tělesnou výchovu, sport, turistiku a sportovní reprezentaci státu, koordinaci činnosti ministerstev, jiných ústředních orgánů státní správy a profesních komor v oblasti systému uznávání odborné kvalifikace a v oblasti získávání kvalifikací v systému dalšího vzdělávání“.

V rámci resortu ministerstva školství věcí kromě samotného ministerstva působí dvě podřízení organizační složky státu, jde o Českou školní inspekci a Vysokoškolské sportovní centrum MŠMT ČR, a sedmdesát sedm příspěvkových organizací, jde o Dům zahraniční spolupráce, Antidopingový výbor ČR, Komisi J. Williama Fulbrighta, Národní institut pro další vzdělávání, Národní ústav pro vzdělávání pedagogických pracovníků, dále dvacet šest výchovných ústavů, osmnáct dětských domovů, dvanáct dětských diagnostických ústavů, pět základních škol, pět středních škol, dvě knihovny, dvě mateřské školy a dvě pedagogická centra. Resort ministerstva školství za rok 2017 vynaložil 158 mld. Kč. Graf č. 8 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva školství za rok 2017.

Graf č. 8 – Struktura výdajů resortu ministerstva školství za rok 2017

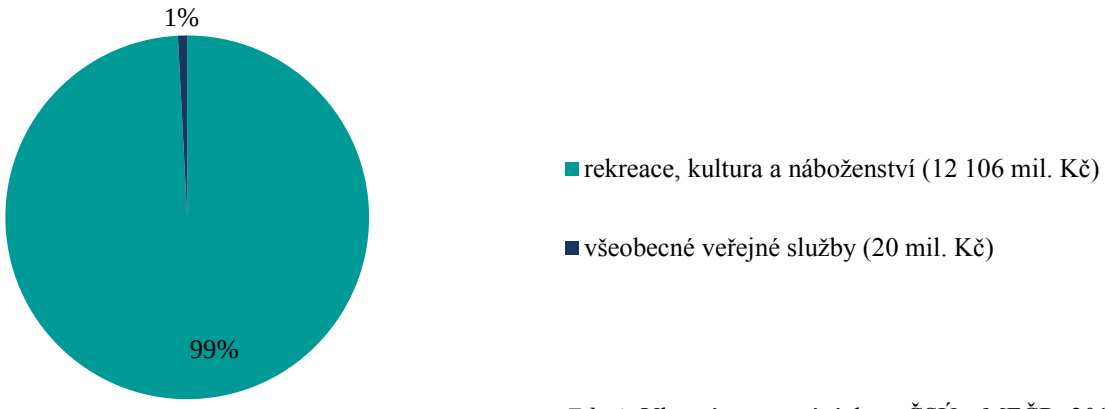


Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 8 kompetenčního zákona je Ministerstvo kultury ČR (dále jen „ministerstvo kultury“) „ústředním orgánem státní správy pro umění, kulturně výchovnou činnost, kulturní památky, pro věci církví a náboženských společností, pro věci tisku, včetně vydávání neperiodického tisku a jiných informačních prostředků, pro rozhlasové a televizní vysílání, pro provádění autorského zákona a pro výrobu a obchod v oblasti kultury“.

V rámci resortu ministerstva kultury kromě samotného ministerstva působí dva jemu podřízené státní fondy, jde o Státní fond kinematografie a Státní fond kultury ČR, a dvacet devět příspěvkových organizací, jde o Národní divadlo, Českou filharmonii, Pražský filharmonický sbor, Institut umění, Národní filmový archiv, Národní informační a poradenské středisko pro kulturu, dále tři národní památníky, třináct muzeí, tři knihovny, dvě galerie a dva národní ústavy. Resort ministerstva kultury za rok 2017 vynaložil 12,1 mld. Kč. Graf č. 9 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva kultury za rok 2017.

Graf č. 9 – Struktura výdajů resortu ministerstva kultury za rok 2017

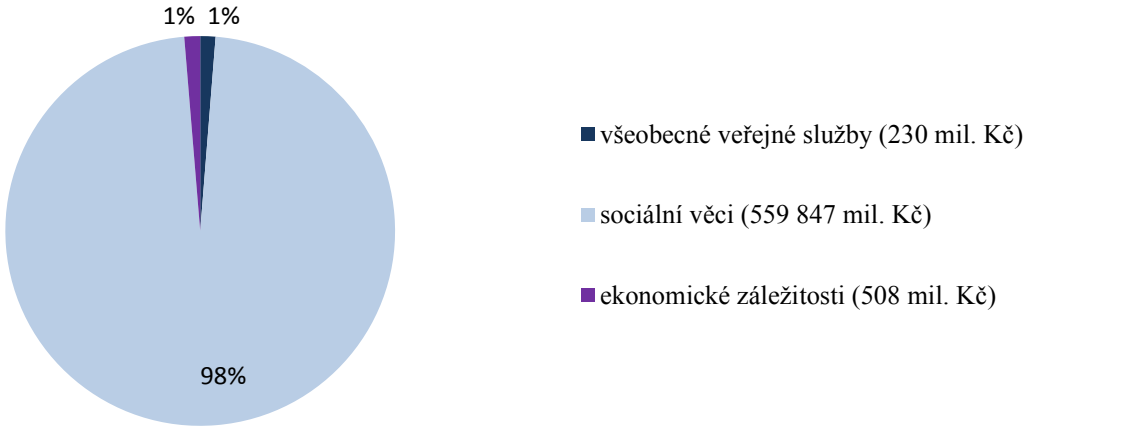


Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 9 kompetenčního zákona je Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR (dále jen „ministerstvo práce“) „ústředním orgánem státní správy pro pracovněprávní vztahy, bezpečnost práce, zaměstnanost a rekvalifikaci, kolektivní vyjednávání, mzdy a jiné odměny za práci, důchodové zabezpečení, nemocenské pojištění, sociální péči, péči a pracovní podmínky žen a mladistvých, právní ochranu mateřství, péči o rodinu a dětí, péči o občany, kteří potřebují zvláštní pomoc, a pro další otázky mzdové a sociální politiky“.

V rámci resortu ministerstva práce kromě samotného ministerstva působí čtyři podřízené organizační složky státu, jedná se o Českou správu sociálního zabezpečení, Státní úřad inspekce práce, Úřad práce české republiky, Úřad pro mezinárodněprávní ochranu dětí, a sedm příspěvkových organizací, jedná se o Technickou inspekci České republiky, Fond dalšího vzdělávání a pět center sociálních služeb. Resort ministerstva práce za rok 2017 vynaložil téměř 560 mld. Kč. Graf č. 10 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva práce za rok 2017.

Graf č. 10 – Struktura výdajů resortu ministerstva práce za rok 2017

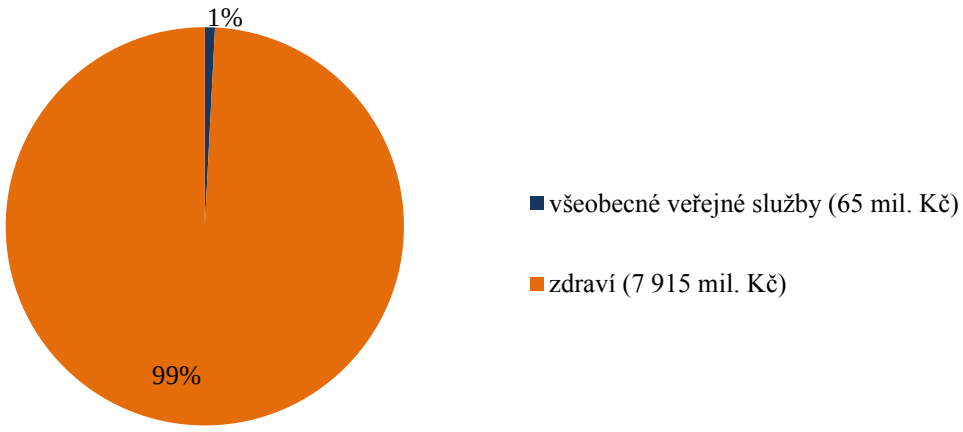


Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 10 kompetenčního zákona je Ministerstvo zdravotnictví ČR (dále jen „ministerstvo zdravotnictví“) „ústředním orgánem státní správy pro zdravotní služby, ochranu veřejného zdraví, zdravotnickou vědeckovýzkumnou činnost, poskytovatele zdravotních služeb v přímé řídící působnosti, zacházení s návykovými látkami, přípravky, prekursory a pomocnými látkami, vyhledávání, ochranu a využívání přírodních léčivých zdrojů, přírodních léčebných lázní a zdrojů přírodních minerálních vod, léčiva a prostředky zdravotnické techniky pro prevenci, diagnostiku a léčení lidí, zdravotní pojištění a zdravotnický informační systém, pro používání biocidních přípravků a uvádění biocidních přípravků a účinných látek na trh“.

V rámci resortu ministerstva zdravotnictví kromě samotného ministerstva působí dvacet podřízených organizačních složek státu, jedná se o Agenturu pro zdravotnický výzkum ČR, Koordinační středisko pro resortní zdravotnické informační systémy, Koordinační středisko transplantací, Národní lékařská knihovna, Státní ústav pro kontrolu léčiv, Ústav zdravotnických informací a statistiky ČR, 14 krajských hygienických stanic a čtyřicet šest příspěvkových organizací. Jde o Národní ústav duševního zdraví, Centrum kardiovaskulární a transplantační chirurgie Brno, Národní centrum ošetřovatelství a nelékařských zdravotních oborů, Hamzovu odbornou léčebnu pro děti a dospělé, Referenční laboratoře přírodních léčivých zdrojů, Léčebné lázně Kynžvart, Léčebnu respiračních nemocí Janov, patnáct dětských psychiatrických nemocnic, dvanáct fakultních nemocnic, osm zdravotních ústavů, dva rehabilitační ústavy a dva zdravotní instituty. Resort ministerstva zdravotnictví za rok 2017 vynaložil téměř 8 mld. Kč. Graf č. 11 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva zdravotnictví za rok 2017.

Graf č. 11 – Struktura výdajů resortu ministerstva zdravotnictví za rok 2017

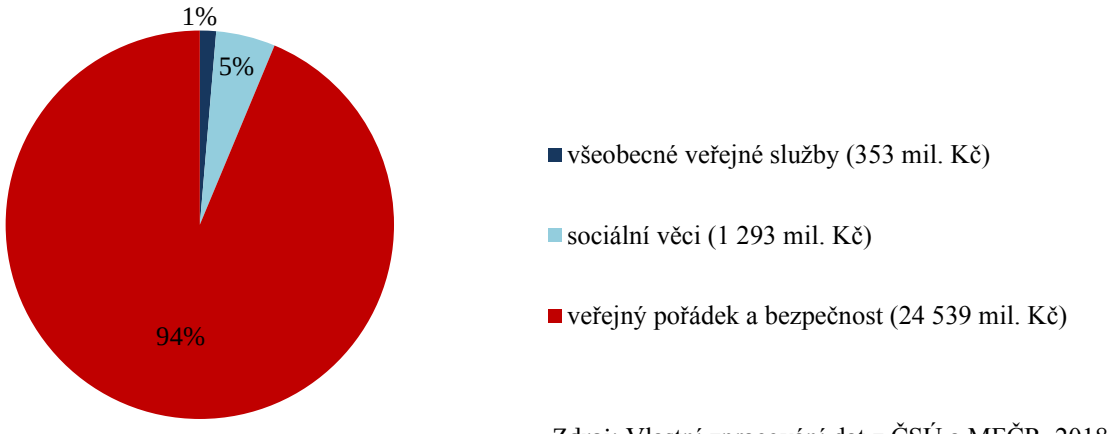


Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 11 kompetenčního zákona je Ministerstvo spravedlnosti ČR (dále jen „ministerstvo spravedlnosti“) „ústředním orgánem státní správy pro soudy, vězeňství, státní zastupitelství, probaci a mediaci, vystavuje právní posudky k úvěrovým a garančním dohodám, v nichž je smluvní stranou Česká republika, zastupuje Českou republiku při vyřizování stížností na porušení Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a jejích Protokolů a Mezinárodního paktu o občanských a politických právech a koordinuje provádění rozhodnutí příslušných mezinárodních orgánů, poskytuje peněžitou pomoc obětem trestné činnosti a uspokojuje majetkové nároky osob poškozených trestným činem z peněžních prostředků z majetkových trestních sankcí“.

V rámci resortu ministerstva zdravotnictví kromě samotného ministerstva působí sto jedenáct podřízených organizačních složek státu. Jde o Institut pro kriminologii a sociální prevenci, Justiční akademii, Nejvyšší soud ČR, Nejvyšší správní soud, Nejvyšší státní zastupitelství Brno, Probační a mediační službu, Rejstřík trestů, Vězeňská službu ČR, sedmdesát pět okresních soudů, čtrnáct krajských soudů, deset obvodních soudů, dva vrchní soudy a dvě vrchní státní zastupitelství, a tři příspěvkové organizace, jde o Zotavovnu vězeňské služby ČR Pracov, Zotavovnu vězeňské služby ČR Praha a Zotavovnu vězeňské služby ČR Přední Labská. Resort ministerstva spravedlnosti za rok 2017 vynaložil 26,2 mld. Kč. Graf č. 12 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva spravedlnosti za rok 2017.

Graf č. 12 – Struktura výdajů resortu ministerstva spravedlnosti za rok 2017



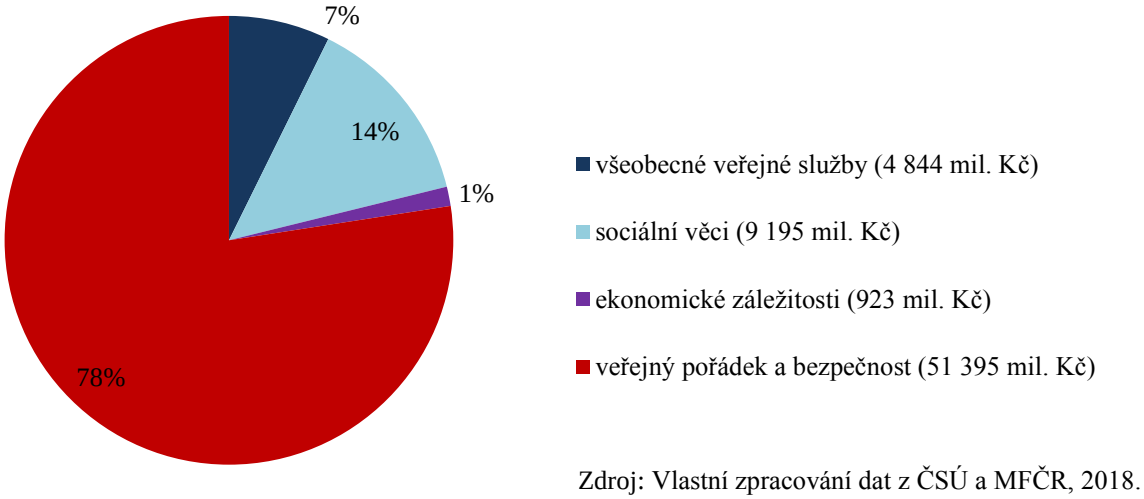
Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 12 kompetenčního zákona je Ministerstvo vnitra ČR (dále jen „ministerstvo vnitra“) „ústředním orgánem státní správy pro vnitřní věci, zejména pro veřejný pořádek a další věci vnitřního pořádku a bezpečnosti ve vymezeném rozsahu, včetně dohledu na bezpečnost a plynulost silničního provozu, jména a příjmení, matriky, státní občanství,

občanské průkazy, hlášení pobytu, evidenci obyvatel a rodná čísla, shromažďovací právo a sdružování v politických stranách a v politických hnutích, veřejné sbírky, archivnictví a spisovou službu, zbraně a střelivo, požární ochranu, cestovní doklady, povolování pobytu cizinců a postavení uprchlíků, územní členění státu, státní hranice, jejich vyměřování, udržování a vedení dokumentárního díla a zřizování, uzavírání a změny charakteru hraničních přechodů, státní symboly, volby do zastupitelstev územní samosprávy, do Parlamentu České republiky, do Evropského parlamentu konané na území České republiky a volbu prezidenta republiky, krizové řízení, civilní nouzové plánování, ochranu obyvatelstva a integrovaný záchranný systém, elektronickou identifikaci a služby vytvářející důvěru, oblast informačních systémů veřejné správy, zároveň plní koordinační úlohu v oblasti správního řízení, správního trestání, spisové služby, organizace a výkonu veřejné správy, koordinační úlohu v oblasti služebního poměru příslušníků bezpečnostních sborů a státní služby“.

V rámci resortu ministerstva vnitra kromě samotného ministerstva působí čtyřicet šest podřízených organizačních složek státu. Jde o Národní archiv, Olymp centrum sportu Ministerstva vnitra, Policejní akademii České republiky, Muzeum policie České republiky, Správu uprchlických zařízení Ministerstva vnitra, Správu základních registrů, Zdravotnické zařízení ministerstva vnitra, Záchranný útvar Hasičského záchranného sboru České republiky, čtrnáct krajských ředitelství policie, čtrnáct krajských hasičských záchranných sborů, pět státních oblastních archivů, tři střední školy a dva zemské archivy a čtyři příspěvkové organizace. Jde o Institut pro veřejnou správu, Zařízení služeb pro ministerstvo vnitra, Tiskárnu ministerstva vnitra a Bytovou správu ministerstva vnitra. Resort ministerstva vnitra za rok 2017 vynaložil 66,4 mld. Kč. Graf č. 13 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva vnitra za rok 2017.

Graf č. 13 – Struktura výdajů resortu ministerstva vnitra za rok 2017

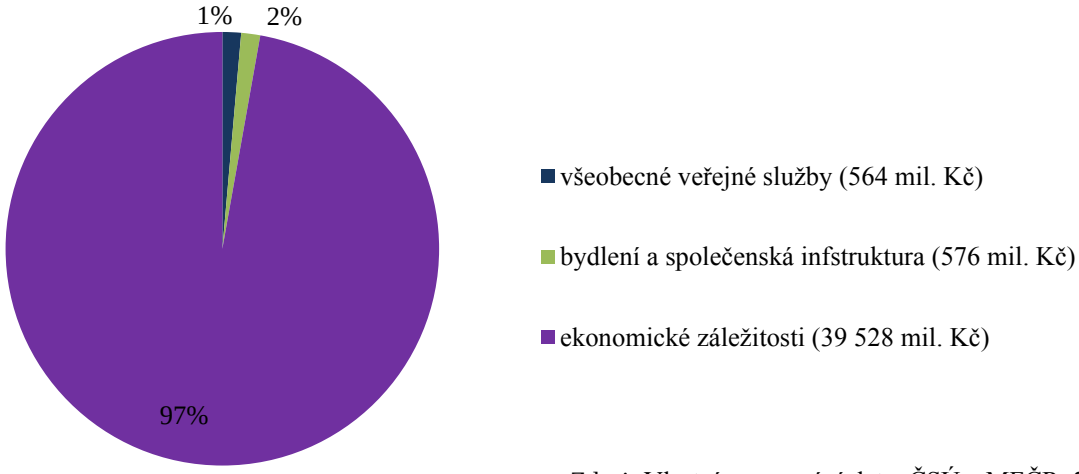


Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 13 kompetenčního zákona je Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR (dále jen „ministerstvo průmyslu a obchodu“) „ústředním orgánem státní správy pro průmyslovou politiku, obchodní politiku, zahraničně ekonomickou politiku, tvorbu jednotné surovinové politiky, využívání nerostného bohatství, energetiku, teplárenství, plynárenství, těžbu, úpravu a zušlechťování ropy a zemního plynu, tuhých paliv, radioaktivních surovin, rud a nerud, hutnictví, strojírenství, elektrotechniku a elektroniku, pro průmysl chemický a zpracování ropy, gumárenský a plastikářský, skla a keramiky, textilní a oděvní, kožedělný a polygrafický, papíru a celulózy a dřevozpracující a pro výrobu stavebních hmot, stavební výrobu, zdravotnickou výrobu, sběrné suroviny a kovový odpad, vnitřní obchod a ochranu zájmů spotřebitelů, zahraniční obchod a podporu exportu, věci malých a středních podniků věci živností, technickou normalizaci, metrologii a státní zkušebnictví, průmyslový výzkum, rozvoj techniky a technologií, elektronické komunikace a poštovní služby a koordinuje zahraničně obchodní politiku České republiky ve vztahu k jednotlivým státům“.

V rámci resortu ministerstva průmyslu a obchodu kromě samotného ministerstva působí šest podřízených organizačních složek státu, jde o Českou obchodní inspekci, Český úřad pro zkoušení zbraní a střeliva, Puncovní úřad Praha, Správu úložišť radioaktivních odpadů, Státní energetickou inspekci a Úřad pro technickou normalizaci, metrologii a státní zkušebnictví, a šest příspěvkových organizací, jde o Agenturu pro podnikání a inovace, Agenturu pro podporu podnikání a investic CzechInvest, Českou agenturu pro podporu obchodu, Českou agenturu pro standardizaci, Český metrologický institut a Správu služeb pro Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR. Resort ministerstva průmyslu a obchodu za rok 2017 vynaložil 40,7 mld. Kč. Graf č. 14 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva průmyslu a obchodu za rok 2017.

Graf č. 14 – Struktura výdajů resortu ministerstva průmyslu a obchodu za rok 2017



Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 14 kompetenčního zákona je Ministerstvo pro místní rozvoj ČR (dále jen „ministerstvo pro místní rozvoj“) „ústředním orgánem státní správy ve věcech regionální politiky, politiky bydlení, rozvoje domovního a bytového fondu a pro věci nájmu bytů a nebytových prostor, územního plánování a stavebního řádu, vyvlastnění, investiční politiky, cestovního ruchu a pohřebnictví, spravuje finanční prostředky určené k zabezpečování politiky bydlení a regionální politiky státu, koordinuje činnosti ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy při zabezpečování politiky bydlení a regionální politiky státu, zabezpečuje informační metodickou pomoc vyšším územním samosprávným celkům, městům, obcím a jejich sdružením a zajišťuje činnosti spojené s procesem zapojování územních samosprávných celků do evropských regionálních struktur“.

V rámci resortu ministerstva pro místní rozvoj kromě samotného ministerstva působí jeden státní fond, jde o Státní fond rozvoje bydlení, dvě organizační složky státu, jde o Ústav územního rozvoje a Provoz organizace Ministerstva pro místní rozvoj ČR pro privatizaci bývalých vojenských újezdů Ralsko a Mladá, a dvě příspěvkové organizace, jde o Centrum pro regionální rozvoj České republiky a Českou centrálu cestovního ruchu. Resort ministerstva pro místní rozvoj za rok 2017 vynaložil 7,4 mld. Kč. Graf č. 15 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva pro místní rozvoj za rok 2017.

Graf č. 15 – Struktura výdajů resortu ministerstva pro místní rozvoj 2017



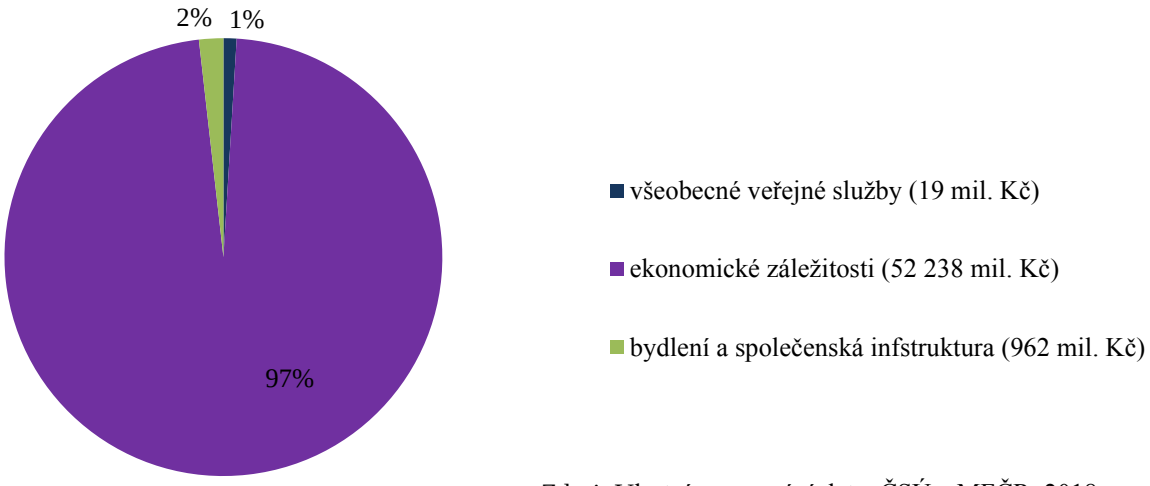
Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 15 kompetenčního zákona je Ministerstvo zemědělství ČR (dále jen „ministerstvo zemědělství“) „ústředním orgánem státní správy pro zemědělství, s výjimkou ochrany zemědělského půdního fondu, pro vodní hospodářství, s výjimkou ochrany přirozené akumulace vod, ochrany vodních zdrojů a ochrany jakosti povrchových a podzemních vod,

a pro potravinářský průmysl, dále pro státní správy lesů, myslivosti a rybářství, s výjimkou území národních parků, je ústředním orgánem státní správy ve věcech komoditních burz, které organizují obchody se zbožím pocházejícím ze zemědělské a lesní výroby, včetně výrobků vzniklých jeho zpracováním, a zároveň je ústředním orgánem státní správy ve věcech veterinární péče, rostlinolékařské péče, péče o potraviny, péče o ochranu zvířat proti týrání a pro ochranu práv k novým odrůdám rostlin a plemenům zvířat“.

V rámci resortu ministerstva zemědělství kromě samotného ministerstva působí jeden státní fond, jde o Státní zemědělský intervenční fond, sedm organizačních složek státu. Jde o Českou plemenářskou inspekci, Státní pozemkový úřad, Státní veterinární správu ČR, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekci, Ústav pro hospodářskou úpravu lesů Brandýs nad Labem, Ústav pro státní kontrolu veterinárních biopreparátů a léčiv a Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský a jedenáct příspěvkových organizací. Jde o Českou akademii zemědělských věd, Mateřskou školu Klásek, Národní hřebčín Kladruby nad Labem, Národní zemědělské muzeum Praha, Státní veterinární ústav Jihlava, Olomouc a Praha, Ústav zemědělské ekonomiky a informací, Zařízení služeb Ministerstva zemědělství, Zemský hřebčinec Písek a Tlumačov. Resort ministerstva zemědělství za rok 2017 vynaložil 53,2 mld. Kč. Graf č. 16 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva zemědělství za rok 2017.

Graf č. 16 – Struktura výdajů resortu ministerstva zemědělství 2017



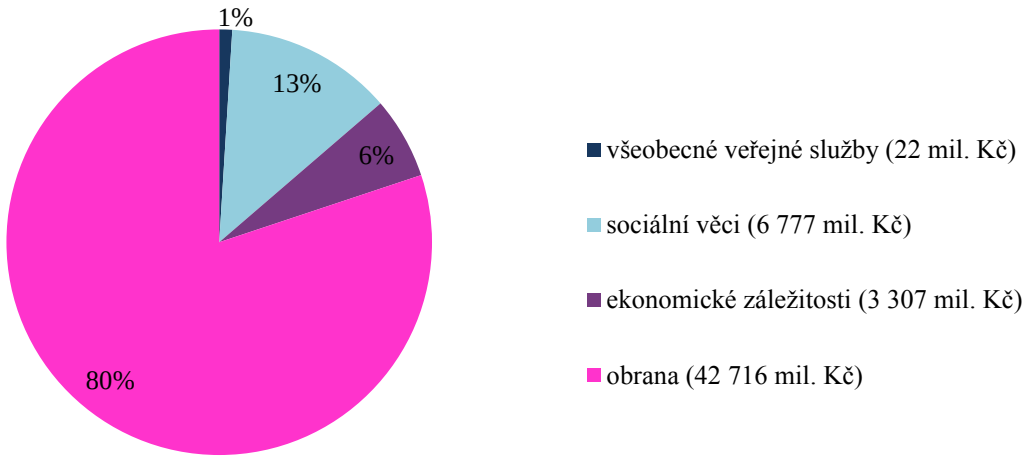
Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 16 kompetenčního zákona je Ministerstvo obrany ČR (dále jen „ministerstvo obrany“) „ústředním orgánem státní správy zejména pro zabezpečování obrany České republiky, řízení Armády České republiky a správu vojenských újezdů, jako orgán pro zabezpečování obrany se podílí na zpracování návrhu vojenské obranné politiky státu,

připravuje koncepci operační přípravy státního území, navrhuje potřebná opatření k zajištění obrany státu vládě České republiky, Radě obrany České republiky a prezidentu České republiky, koordinuje činnost ústředních orgánů, správních orgánů a orgánů samosprávy a právnických osob důležitých pro obranu státu při přípravě k obraně, řídí Vojenské zpravodajství, zabezpečuje nedotknutelnost vzdušného prostoru České republiky, organizuje a provádí opatření k mobilizaci Armády České republiky, k vedení evidence občanů podléhajících branné povinnosti a k vedení evidence věcných prostředků, které budou za branné pohotovosti poskytnuty pro potřeby Armády České republiky a povolává občany České republiky k plnění branné povinnosti.

V rámci resortu ministerstva obrany kromě samotného ministerstva působí devět příspěvkových organizací, jde o Armádní Servisní, Vědecké a servisní pracoviště tělesné výchovy, Handball Club Dukla Praha, Ústav leteckého zdravotnictví Praha, Ústřední vojenskou nemocnici – Vojenská fakultní nemocnice Praha, Vojenské lázeňská a rekreační zařízení, Vojenskou nemocnici Brno, Vojenskou nemocnici Olomouc a Volejbalový klub Dukla Liberec. Resort ministerstva obrany za rok 2017 vynaložil 53,2 mld. Kč. Graf č. 17 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva obrany za rok 2017.

Graf č. 17 – Struktura výdajů resortu ministerstva obrany 2017



Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018

Podle § 17 kompetenčního zákona je Ministerstvo dopravy ČR (dále jen „ministerstvo dopravy“) „ústředním orgánem státní správy ve věcech dopravy a odpovídá za tvorbu státní politiky v oblasti dopravy a v rozsahu své působnosti za její uskutečňování“. V rámci resortu ministerstva dopravy kromě samotného ministerstva působí jeden státní fond, jde o Státní fond dopravní infrastruktury, šest organizačních složek státu, jde o Drážní inspekce,

Drážní úřad, Ředitelství vodních cest České republiky, Státní plavební správu, Úřad pro civilní letectví a Ústav pro odborné zjišťování příčin leteckých nehod, a dvě příspěvkové organizace Ředitelství silnic a dálnic a Centrum služeb pro silniční dopravu. Resort ministerstva dopravy za rok 2017 vynaložil téměř 57 mld. Kč. Graf č. 18 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva dopravy za rok 2017.

Graf č. 18 – Struktura výdajů resortu ministerstva dopravy 2017



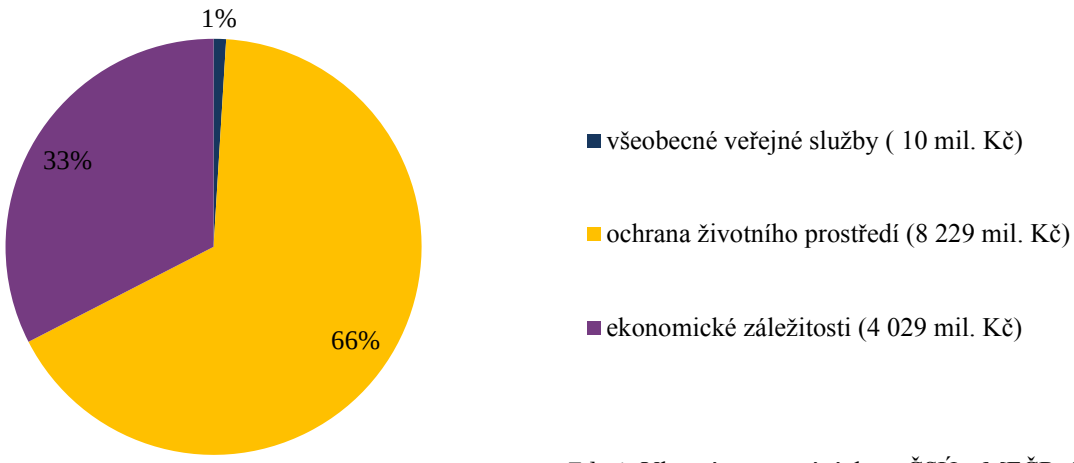
Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

Podle § 19 kompetenčního zákona je Ministerstvo životního prostředí ČR (dále jen „ministerstvo životního prostředí“) „ústředním orgánem státní správy pro ochranu přirozené akumulace vod, ochranu vodních zdrojů a ochranu jakosti povrchových a podzemních vod, pro ochranu ovzduší, pro ochranu přírody a krajiny, pro oblast provozování zoologických zahrad, pro ochranu zemědělského půdního fondu, pro výkon státní geologické služby, pro ochranu horninového prostředí, včetně ochrany nerostných zdrojů a podzemních vod, pro geologické práce a pro ekologický dohled nad těžbou, pro odpadové hospodářství a pro posuzování vlivů činností a jejich důsledků na životní prostředí, včetně těch, které přesahují státní hranice, dále je ústředním orgánem státní správy pro myslivost, rybářství a lesní hospodářství v národních parcích, pro státní ekologickou politiku, pro systém značení ekologicky šetrných výrobků a služeb a pro program podporující dobrovolnou účast v systému řízení podniku a auditu z hlediska ochrany životního prostředí“.

V rámci resortu ministerstva životního prostředí kromě samotného ministerstva působí jeden státní fond, jde o Státní fond životního prostředí ČR, dvě organizační složky státu, jde o Agenturu ochrany přírody a krajiny České republiky a Českou inspekci životního prostředí, a osm příspěvkových organizací, jde o Českou informační agenturu životního

prostředí, Českou geologickou službu, Český hydrometeorologický ústav, Správu jeskyní České republiky, Správu Krkonošského národního parku, Správu národního parku České Švýcarsko, Správu Národního parku Podyjí a Správu Národního parku Šumava. Resort ministerstva životního prostředí za rok 2017 vynaložil 12,4 mld. Kč. Graf č. 19 zachycuje v návaznosti na definice dle klasifikace COFOG základní strukturu výdajů resortu ministerstva životního prostředí za rok 2017.

Graf č. 19 – Struktura výdajů resortu ministerstva životního prostředí 2017



Zdroj: Vlastní zpracování dat z ČSÚ a MFČR, 2018.

3.3 Vymezení ministerstev jako organizačních složek státu

Organizační složky státu jsou zřizovány za účelem zastupování státu v určité oblasti veřejné správy[76]. V českém prostředí mohou vzniknout přímo ze zákona (např. ministerstva) nebo opatřením jiné organizační složky státu na základě zřizovací listiny (např. katastrální úřady zřízené Českým zeměměřickým úřadem). Obecně platí, že nemají vlastní právní subjektivitu, protože se de facto jedná o vnitřní organizační jednotky státu na centrální úrovni[77]. Oproti nestátním subjektům jsou ministerstva z titulu statutu organizačních složek mnohem více regulována, což je v mnohém jejich jednání omezuje. **V personální oblasti** jde především o politickou funkci ministra a o komplikace spojené s existencí zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní službě“). Ministři na ministerstvech zastávají nejvyšší manažerský post a prostřednictvím interních aktů řízení delegují svoje vybrané pravomoci na nižší úrovně řízení. Ministři jsou dosazováni na základě politických rozhodnutí a jako členové vlády odpovídají Poslanecké

[76] Nováková, Š. Účetnictví státní správy a samosprávy. Oeconomica, 2009, str. 7-9.
[77] Plíva, S. Hospodaření s majetkem státu. C. H. Beck, 2001, str. 8.

sněmovně. O jejich setrvání na služebním úřadě však společně s hlavou státu rozhoduje předseda vlády. Specifický vztah členů vlády jako manažerů, kteří řídí ministerstva, a státu resp. jeho občanů, kteří jsou de facto jeho vlastníci, vychází přímo ze základních principů zastupitelské demokracie[78]. Bezprostředně nižší úroveň řízení pod ministrem vykonávají náměstci, kteří nově spadají pod režim zákona o státní službě. Tento zákon upravuje právní poměry státních zaměstnanců ve správních úřadech státní správy, vymezuje služební vztahy státních zaměstnanců, jejich odměňování a jiná řízení ve věcech služebního poměru. Dle jeho důvodové zprávy byl přijat s cílem, aby došlo k odpolitizování státní správy a aby státní služba byla vykonávaná odborníky. Z toho důvodu jsou v rámci systemizace služebních míst definovány požadavky pro výkon státní služby. Oproti soukromé sféře tyto požadavky nezahrnují pouze např. stupeň vzdělání, dobu praxe, jazykové znalosti, počítačové dovednosti, ale na nově příchozí státní zaměstnance kladou povinnost složení úřednických zkoušek stanovených k danému místu dle oborů služby vyplývajících z katalogu činností v rámci státní služby. Většina ministerstev je přitom gestorem daného oboru služby (např. ministerstvo financí je gestorem oboru finance), v rámci kterého zabezpečuje celý zkušební proces nově přijatých státních úředníků, a to od poskytování studijních materiálů na začátku přípravy až po vydávání osvědčení po úspěšném absolvování dané úřednické zkoušky[79]. V zákoně o státní službě jsou navíc implicitně obsažena pravidla kariérního růstu a pravidelné vyhodnocování výkonu státního zaměstnance, které má dopad na výši variabilní složky platu. Za objektivní hodnocení státních zaměstnanců přitom odpovídá nově zřízená pozice státního tajemníka, a to u každého správního úřadu, který je v režimu státní služby. Se zákonem o státní službě je proto na ministerstvech spjata celá řada činností, které jsou nositeli dodatečných nákladů.

V oblasti zdrojů financování jsou ministerstva jako organizační složky státu regulována především zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“), který vymezuje státní rozpočet jako finanční vztahy zabezpečující funkce státu. Tato právní norma na rozdíl např. od zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) vymezuje základní pojmy, se kterými dále pracuje. Jedná se např. o státní rozpočet, příjmy a výdaje státního rozpočtu, střednědobý výhled, rozpočtové provizorium, správce kapitoly, dotaci, návratnou finanční výpomoc, dotační program, státní záruku či výdaje na provozní potřeby. V § 8 rozpočtových pravidel je

[78] Rychetský, P., Langášek, T., Herc, T., Mlsna, P. Ústava České republiky - Komentář. Wolters Kluwer, 2015, str. 675-682.

[79] Bělecký, M. Zákon o státní službě a zákony související - Komentář. VOX, 2015, str. 27-35.

stanoven postup pro vypracování státního rozpočtu, a to včetně termínů a vybraných technických parametrů ovlivňujících výši očekávaných příjmů či plánovaných výdajů. V § 10 odst. 1 rozpočtových pravidel jsou pro rozpočtové účely stanoveni jednotliví správci kapitol. Na základě § 21 rozpočtových pravidel je pro dotčené organizace stanoveno pravidlo účelovosti prostředků státního rozpočtů, které spočívá v plnění plánovaných závazných ukazatelů, a zároveň stanoví postup pro odsouhlasení realizace předem neplánovaných výdajů prostřednictvím tzv. rozpočtových opatření. Z hlediska financování činnosti organizačních složek státu jsou v § 25 rozpočtových pravidel stanoveny jednoznačné povinnosti, které musí ministerstva dodržovat (např. v souladu s prováděcími vyhláškami vázat finanční prostředky dle stanoveného účelu a označovat všechny realizované příjmy a výdaje dle rozpočtové skladby) a zároveň právní úkony, které ministerstva nesmějí činit (např. operace s finančními nástroji či obecně přijímat či poskytovat úvěry). V rámci organizačních složek státu je výjimkou pouze ministerstvo financí, které může disponovat s finančními nástroji a od jiných subjektů za Českou republiku přijímat či poskytovat úvěry.

V návaznosti na rozpočtová pravidla mají organizační složky **povinnost klasifikovat rozpočtové příjmy a výdaje** dle jednotného třídění daného vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová skladba“). V organizačních složkách státu se toto třídění uplatňuje zejména pro řízení státního dluhu a pro řízení likvidity. Konstrukce rozpočtové skladby klade důraz na kompatibilnost s mezinárodními standardy, které jsou postaveny na peněžní bázi. Předlohou současné české rozpočtové skladby byl statistický standard Mezinárodního měnového fondu Government Finance Statistics. Tento standard člení příjmy a výdaje z různých hledisek, přičemž stanoví i vlastní systematiku třídění[80]. Podle § 1a rozpočtové skladby lze příjmy a výdaje třídit podle odpovědnosti, druhu, odvětví, konsolidace, podkladu pro změnu rozpočtu, prostorového původu, zdroje, příslušnosti zvlášť sledovaného celku či programu financování, účelu rozpočtového přesunu, věcné podstaty a z hlediska účelu transferů či půjčených prostředků[81]. Zatímco z hlediska poskytování veřejné služby je možné považovat za výchozí třídění odpovědnostní a odvětvové, v návaznosti na účetnictví je významné třídění druhové, protože do jisté míry navazuje na druhové členění nákladů. V rámci odpovědnostního třídění jsou jednotkami třídění jednotlivé rozpočtové kapitoly, ve kterých došlo k realizaci příjmu nebo výdaje, označené trojčíslím (např. 312 – kapitola ministerstva financí nebo 314 – kapitola

[80] Nováková, Š. Účetnictví státní správy a samosprávy. Oeconomica, 2009, str. 19.
[81] Paroubek, J. Rozpočtová skladba v roce 2018. ANAG, 2018, str. 36-48.

ministerstva vnitra). Z hlediska třídění příjmů a výdajů z odvětvového hlediska jsou nejnižšími jednotkami třídění paragrafy (např. paragraf 2111 – uhelné hornictví). Paragrafy se seskupují do rozpočtových pododdílů (např. pododdíl 211 – záležitosti těžebního průmyslu a energetiky), pododdíly do rozpočtových oddílů (např. oddíl 21 – průmysl, stavebnictví, obchod a služby) a oddíly do rozpočtových skupin (např. průmyslová a ostatní odvětví hospodářství). V rámci druhového třídění jsou nejnižšími jednotkami třídění rozpočtové položky (např. rozpočtová položka 5011 – platy zaměstnanců v pracovním poměru). Jednotlivé rozpočtové položky se seskupují do podseskupení rozpočtových položek (např. podseskupení 501 – platy), podseskupení položek do seskupení rozpočtových položek (např. seskupení 50 – platy a podobné a související výdaje) a seskupení položek do rozpočtových tříd (např. třída 5 – běžné výdaje).[82]

V oblasti **nakládání s majetkem státu** jsou ministerstva z pozice organizačních složek státu regulována především zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o majetku státu“). V § 3 této právní normy je explicitně uvedeno, že organizační složky státu nejsou právnickými osobami, ale zároveň že tím není dotčena jejich působnost nebo výkon ve smyslu jednání státu. Z § 4 zákona o majetku státu vyplývá, že ministerstva mohou zřizovat další organizační složky státu, avšak jen po předchozím souhlasu ministerstva financí. Organizační složky státu tedy vznikají na základě zákona (např. nová ministerstva) nebo prostřednictvím zřizovací listiny (např. ministerstvům podřízené organizace)[83]. Podle § 5a zákona o majetku státu zřizovatel organizační složky státu nebo organizační složka státu, která vykonává zřizovatelskou funkci vůči jiné organizační složce státu, schvaluje její účetní závěrku. V případě, kdy organizační složka státu nemá zřizovatele a zřizovatelskou funkci nevykonává ani jiná organizační složka státu (např. sama ministerstva), musí být pověřeny vedoucím organizační složky státu nejméně tři osoby schválením účetní závěrky. Účetní závěrky ministerstev jsou tedy schvalovány k tomu vytvořenými interními orgány. Podle § 7 zákona o majetku státu za stát právně jedná vedoucí organizační složku státu a zároveň je mu umožněno delegovat vybrané pravomoci na jemu podřízené osoby (např. ministr deleguje vybrané úkony na své náměstky či na ředitele jednotlivých odborů). V souladu s § 8 zákona o majetku státu může být státní majetek využíván výhradně k plnění základních funkcí státu (např. k zajištění vnitřní či vnější bezpečnosti), k zajištění veřejně prospěšných činností nebo

[82] Paroubek, J. Rozpočtová skladba v roce 2018. ANAG, 2018, str. 72-96.
[83] Havlan, P. Majetek státu – Praktická právní příručka. Linde, 2010, str. 27.

pro účely podnikání. Jednotlivé organizační složky státu mohou nakládat s daným majetkem, pokud k němu mají příslušnost hospodařit. Převody majetku z jedné organizační složky státu na jinou probíhají na základě zápisu o změně příslušnosti hospodaření v souladu s § 9 zákona o majetku státu. Pro pozbývání majetku je nutnou podmínkou deklarace jeho nepotřebnosti v souladu s § 14 odst. 7 zákona o majetku státu, kdy organizační složky státu musí odůvodňovat jeho dočasnou nebo trvalou nepotřebnost. Zatímco podmínka dočasné nepotřebnosti je aplikována např. pro výpůjčky majetku, podmínka trvalé nepotřebnosti zahrnuje veškeré prodeje či bezúplatné předání na jiný státní či nestátní subjekt. Trvale nepotřebný majetek je buď převeden Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových (např. nemovitý majetku), nebo je jeho pozbytí realizováno samotnou organizační složkou státu (např. movitý majetek). Úplatně mohou organizační složky státu nabývat majetek pouze za cenu, která je v daném místě a čase obvyklá[84], a zároveň musí dodržet podmínku, že bude daný majetek sloužit pro účel jejich činnosti či obecnou definici danou § 8 zákona o majetku státu. V rámci majetkových účastí na jiných právnických osobách mohou organizační složky státu zakládat po předchozím odsouhlasení vládou pouze státní podniky, akciové společnosti, nadace, nadační fondy nebo ústavy. Další konkrétní pravidla dle zákona o majetku státu vymezují nakládání s pohledávkami, např. pravidla pro postoupení nebo upuštění od vymáhání, se závazky, např. pravidla pro jejich započtení či užití zástavního práva. Na základě § 46 a 47 zákona o majetku státu jsou fyzické osoby vykonávající funkce či jiná pracovní zařazení v organizační složce odpovědné za škodu a za dodržování povinností při hospodaření s majetkem státu.

V oblasti **nakládání s finančními prostředky** jsou ministerstva z pozice organizačních složek státu regulována především zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“). Obecně lze konstatovat, že tento právní předpis navazuje na rozpočtová pravidla a zákon o majetku státu a vytváří komplexní pravidla pro finanční řízení organizačních složek státu[85]. V první části zákona o finanční kontrole je vymezen rozsah finanční kontroly a vztah mezi kontrolovaným subjektem (např. ministerstvem) a subjektem provádějícím kontrolu (např. Nejvyšším kontrolním úřadem). Z § 4 zákona o finanční kontrole vyplývá, že hlavními cíli finanční kontroly je dodržování právních předpisů, zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, hospodárný, efektivní a účelný

[84] Havlan, P. Majetek státu – Praktická právní příručka. Linde, 2010, str. 81-94.
[85] Bakeš, M. Finanční právo. C. H. Beck, 2012, str. 182.

výkon veřejné správy a zabezpečení včasných a spolehlivých informací o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích, o jejich průkazném účetním zpracování. Z výčtu hlavních cílů je v zákoně o finanční kontrole kladen důraz primárně na hospodárnost, efektivnost a účelnost, který je odbornou literaturou označována jako princip 3E[86]. **Hospodárnost** je podle § 2 písm. m) zákona o finanční kontrole vymezena jako „použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů“. **Efektivnost** je podle § 2 písm. n) zákona o finanční kontrole vymezena jako „použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění“. **Účelnost** je podle § 2 písm. o) zákona o finanční kontrole vymezena jako „použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů“. V druhé části zákona o finanční kontrole je vymezena veřejnosprávní kontrola a v rámci ní působnost jednotlivých subjektů. Zejména jde o působnost ministerstva financí, jednotlivých správců rozpočtových kapitol a územních samosprávných celků. Z § 22 zákona o finanční kontrole vyplývá pro všechna ministerstva povinnost každoročního reportu výsledků z veřejnosprávních kontrol v rámci závěrečného účtu za jejich rozpočtovou kapitolu. Ve čtvrté části zákona o finanční kontrole je obsažen vnitřní kontrolní systém spočívající v odpovědnosti vedoucích zaměstnanců za úkony spojené s realizací příjmů nebo výdajů a zároveň v existenci interního auditu uvnitř organizací státní správy a samosprávy. V souladu se stanovením odpovědnosti vedoucích zaměstnanců je na základě § 26 a 27 zákona o finanční kontrole postaven systém předběžné, průběžné a následné kontrole. Předběžná kontrola spočívá v odsouhlasení připravovaného záměru osobou příkazce operace, který je v rámci dané organizace pověřen k nakládání s veřejnými prostředky pro příslušný typ operace (např. vyslání zaměstnance na služební cestu). V případě odsouhlasení prvotního záměru příkazce operace je do kontroly zahrnuta osoba správce rozpočtu, který odpovídá za správné zatřídění rozpočtového příjmu nebo výdaje a jeho následného rezervování přes systém státní pokladny na ministerstvo financí. Po tomto kroku posléze podklady související se zaúčtování zkompletuje a ověří osoba hlavního účetního, která odpovídá za správné zachycení dané operace do účetnictví[87]. V souladu s § 28 zákona o finanční kontrole je uvnitř orgánů veřejné správy povinně zřízen nezávislý útvar interního auditu. Podle § 28 odst. 2 zákona o finanční kontrole zajišťuje interní audit nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu

[86] Otrusinová, M., Kubíčková, D. Finanční hospodaření municipálních jednotek. C. H. Beck, 2011, str. 8-9.
[87] Rektořík, J. Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru. Ekopress, 2003, str. 64-75.

veřejné správy, zda jsou dodržovány právní předpisy, přijímána opatření k vyloučení nebo ke zmírnění rizik či zda je zavedený vnitřní kontrolní systém dostatečně účinný. V návaznosti na § 29 zákona o finanční kontrole je útvar interního auditu přímo podřízen orgánu veřejné správy, který zajišťuje jeho nezávislost a organizační oddělení od výkonných struktur[88]. V rámci jednotlivých ministerstev může být osoba interního auditora jmenována nebo odvolávána příslušným ministrem po předchozím projednání s ministrem financí. Každoroční zprávy interního auditora jsou podle § 31 zákona o finanční kontrole povinně reportovány v rámci závěrečného účtu jednotlivých rozpočtových kapitol.

V případě dodavatelsko-odběratelských vztahů jsou organizační složky regulovány zejména zákonem č. 134/2016 Sb., o **zadávání veřejných zakázek**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“). Tato právní úprava stanoví pravidla pro výběr dodavatele prostřednictvím zadávacího řízení, které odpovídá charakteru a výše daného plnění. Druhy jednotlivých zadávacích řízení jsou uvedeny v § 3 zákona o veřejných zakázkách. V rámci obecných zásad jsou klíčové transparentnost, přiměřenost, rovné zacházení a zákaz diskriminace. Zadavatelem veřejné zakázky mohou být jednotlivé subjekty nebo centrální zadavatel, který pořizuje plnění s cílem, že jeho část přenechá předem stanovenému subjektu za cenu tomu odpovídající. V praxi to vypadá tak, že např. Policejní prezidium ČR jako součást účetní jednotky ministerstva vnitra soutěží společnou zakázku na nákup dlouhodobého majetku pro všechny krajská ředitelství policie za finanční zdroje narozpočtované všem subjektům dle odpovídajícího poměru skutečného plnění. V souladu s § 11 a 12 zákona o veřejných zakázkách je umožněna horizontální i vertikální spolupráce. V případě, že veřejná zakázka zahrnuje více druhů zadávacích řízení, zadávají dle hlavního předmětu zakázky či podle části, která je v předmětu veřejné zakázky obsažena s nejvyšší předpokládanou hodnotou. Podle § 16 zákona o veřejných zakázkách je klíčovým parametrem výběru její předpokládaná hodnota, do které se zahrnuje hodnota všech plnění vyplývajících z daného zadávacího řízení. Kromě zákona o veřejných zakázkách je od 1.7.2016 v účinnosti zákon č. 340/2015 Sb., o zvláštních podmínkách účinnosti některých smluv, uveřejňování těchto smluv a o registru smluv, ve znění pozdějších předpisů. Podle této právní úpravy jsou dodavatelsko-odběratelské smlouvy organizačních složek státu s plněním nad 50 tis. Kč bez daně z přidané hodnoty zveřejňovány v **registru smluv**, jinak nenabývají účinnosti[89].

[88] Nováková, I. Finanční kontrola ve veřejné správě v dotazech a odpovědích. Bova Polygon, 2005 str. 45-47.
[89] Bouda, P. Zákon o registru smluv – Komentář. C. H. Beck, 2016, str. 24.

3.4 Vymezení ministerstev jako vybraných účetních jednotek

Základní právním pramenem pro účetní oblast je v českém prostředí **zákon o účetnictví**, který je v souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic 78/660/EHS a 83/349/EHS a s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008. Dle taxativního výčtu uvedeného v § 1 odst. 3 zákona o účetnictví jsou ministerstva jakožto organizační složky státu zahrnuty mezi tzv. vybrané účetní jednotky, které tvoří větší část subjektů obecně zahrnovaných pod veřejný sektor. Pro vybrané účetní jednotky je dle § 1 odst. 4 zákon o účetnictví stanoveno, že „zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu, včetně sestavování účetních výkazů za Českou republiku, provádí ministerstvo financí, které též spravuje centrální systém účetních informací státu, zajišťuje jeho využívání v rámci monitorovacích, zjišťovacích a kontrolních činností orgánů veřejné správy podle zvláštního zákona a zajišťuje metodickou podporu vybraným účetním jednotkám v rámci zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu“. Již od začátku účetní reformy státu však ministerstvo financí na jednotlivá ministerstva z pozice správců rozpočtových kapitol delegovalo na základě usnesení vlády č. 921/2010 výkon funkce metodických center 1. stupně. V praxi to proto vypadá tak, že se podřízené vybrané účetní jednotky jednotlivých resortů (např. krajská ředitelství policie, oblastní archivy apod.) s účetní problematikou obracejí na svá ministerstva, která jim ze své pozice poskytují metodickou podporu. V případě potřeby mají ministerstva možnost s konkrétní problematikou oslovit přímo ministerstvo financí[90].

Podle zákona o účetnictví vybrané účetní jednotky „účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření“. Je to důsledek již proběhlé části účetní reformy státu, kdy účetní jednotky v rámci veřejného sektoru přešly ze systému převážně postaveného na peněžní bázi do systému plně založeného na **akruálním principu**, který je plně vtělen do § 3 odst. 1 zákona o účetnictví[91]. V návaznosti na § 3 zákona o účetnictví není vybraným účetním jednotkám dovoleno stanovit účetní období jinak, než je kalendářní rok. Tuto

[90] Svobodová, J. Abeceda účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky 2017/18. ANAG, 2017, str. 18-25.
[91] Prokůpková, D., Svoboda, M. Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek. Wolters Kluwer, 2014, str. 10.

skutečnost lze však odůvodnit např. potřebou jednotné konsolidace státu. Zákon o účetnictví však vybrané účetní jednotky limituje i v dalších oblastech. Nejvýraznější je nemožnost odchýlení se od účetních postupů a bližšího popisu účetních metod v podobě ministerstvem financí vydávaných Českých účetních standardů (dále jen „účetní standardy“)[92], která je dána § 36 zákona o účetnictví. Pro vybrané účetní jednotky je v současnosti vydáno deset účetních standardů s označením č. 701 až 710. Jejich seznam je uveden v tabulce č 3.

Tabulka č. 3 – České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky

Označení	Název
701	Účty a zásady účtování na účtech
702	Otevírání a uzavírání účetních knih
703	Transfery
704	Fondy účetní jednotky
705	Rezervy
706	Opravné položky a vyřazení pohledávek
707	Zásoby
708	Odpisování dlouhodobého majetku
709	Vlastní zdroje
710	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Zdroj: MFČR, 2018.

Oproti mezinárodním účetním standardům v zákoně o účetnictví nejsou jednoznačně vymezeny základní pojmy ani explicitně stanovený cíl účetního výkaznictví. Zákon o účetnictví však ve svých jednotlivých paragrafech obsahuje klíčové zásady podvojného účetnictví. **Zásada věrného a poctivého zobrazení** je uvedena v § 7 odst. 1 zákona o účetnictví obsažena jako povinnost účetních jednotek „vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí“. **Zásada účetní jednotky** je vymezena v § 4 odst. 9 zákona o účetnictví jako „povinnost účetní jednotky vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek“. **Zásada neomezeného trvání účetní jednotky** je dle § 7 odst. 3 zákona o účetnictví „povinnost účetní jednotky použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti

[92] Svobodová, J. Účtová osnova, České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky. ANAG, 2018, str. 9.

pokračovat i v dohledné budoucnosti“. **Zásada bilanční kontinuity** je v § 19 odst. 4 zákona o účetnictví vymezena jako „povinnost účetní jednotky sestavit rozvahu tak, aby počáteční zůstatky účtů, které obsahuje rozvaha, jimiž se otevírá účetní období, navazovaly na konečné zůstatky rozvahových účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo“. **Zásada stálosti užitých metod** je dle § 4 odst. 15 zákona o účetnictví „povinnost účetní jednotky v příslušném účetním období použít účetní metody platné na jeho počátku“. **Zásada historických cen** je v § 25 odst. 1 zákona o účetnictví vymezena jako „povinnost účetní jednotky ocenit majetek a závazky pořizovacími cenami“. **Zásada opatrnosti** je obsažena v § 26 zákona o účetnictví jako povinnost účetní jednotky vykázat nižší ocenění aktiv a vyšší ocenění pasiv z titulu užití odpisů, opravných položek a rezerv. **Zásada přednosti obsahu před formou** je zakotvena v § 7 odst. 2 zákona o účetnictví jako možnost účetní jednotky postupovat odchylně od účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy, aby byl podán věrný a poctivý obraz[93].

Podle § 18 odst. 1 zákona o účetnictví je **účetní závěrka** tvořena rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v ostatních výkazech. Na základě § 18 odst. 2 zákona o účetnictví mají vybrané účetní jednotky povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období mají bilanční sumu ve výši alespoň 40 mil. Kč a zároveň roční úhrn čistého obratu ve výši alespoň 80 mil. Kč. V souladu s § 20 zákona o účetnictví vybrané účetní jednotky nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud nejsou zároveň subjektem veřejného zájmu dle § 1a zákona o účetnictví. V rámci **kvalitativních požadavků** § 19 odst. 7 zákona o účetnictví stanoví, že „informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti, přičemž u vybraných účetních jednotek s výjimkou zdravotních pojišťoven se považuje za významnou vždy informace o ocenění nehmotného majetku ve výši nad 60 000 Kč a u samostatných hmotných movitých věcí nebo souboru hmotných movitých věcí ve výši nad 40 000 Kč“. Žádné požadavky na **zveřejnění informací o poskytované veřejné službě** nejsou v zákoně o účetnictví jakkoli zmíněny. Základní tezí reformy účetnictví v oblasti veřejných financí od 1. ledna 2010 však nebylo poskytnout uživatelům účetní závěrky informace o poskytnuté veřejné službě, ale přiblížit se podvojnému účetnictví podnikatelských subjektů na akruální bázi a to se ve velkém rozsahu úspěšně podařilo.

[93] Máče, M. Finanční účetnictví veřejného sektoru. Grada Publishing, 2019, str. 36-55.

V rámci českého pojetí je pro vybrané účetní jednotky základním prováděcím předpisem zákona o účetnictví vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**prováděcí vyhláška**"). Tento předpis se detailněji věnuje zejména vymezení jednotlivých položek účetní závěrky a vybraným účetním metodám z titulu např. vzniku kurzových rozdílů či tvorbě opravných položek. V rámci účetních metod na tento předpis navazují účetní standardy, které však nemají podobu právního předpisu. V případě vymezení jednotlivých položek účetní závěrky jde primárně o obsahové vymezené jednotlivých syntetických účtů majetku, pohledávek, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů, příjmů, výdajů a podrozvahových účtů. Mnohá obsahová vymezení syntetických účtů nejsou uvedena nebo jsou řešena pouze jako taxativní výčet, což v praxi přináší mnohá úskalí. Zatřídění jednotlivých syntetických účtů do částí účetní závěrky je dáno přílohami prováděcí vyhlášky, která čistě technicky vybraným účetním jednotkám stanovuje, jaké položky mají agregovat do předem vymezených sald a mezisoučtů. Základním kameny pro další agregaci jsou právě jednotlivé syntetické účty, jejichž uspořádání, struktura a číselné označení je dáno směrnou účtovou osnovou dle přílohy č. 7 prováděcí vyhlášky.

Ve **srovnání s mezinárodními účetními standardy** lze obecně konstatovat, že zatímco v českém pojetí se uplatňuje spíše normativní pojetí, které se opírá o kvalitu obsahového vymezení jednotlivých syntetických účtů, přístup mezinárodních účetních standardů je spíše pozitivní, protože je postaven na obecných principech, nikoli taxativním vymezení. Oproti českému pojetí mají standardy vymezen koncepční rámec, který shrnuje základní východiska a cíle účetního výkaznictví[94]. V české legislativě v současné době obdobný základ chybí, a proto jsou některé základní principy a cíle účetního výkaznictví implicitně skryty v prováděcích vyhláškách či účetních standardech bez patřičného důrazu. Důsledkem toho je skutečnost, že kontrolní orgány (zejména Nejvyšší kontrolní úřad) v českém prostředí často přicházejí s nálezy, které jen dále prohlubují právní i odbornou nejistotu. Kromě toho koncepční rámec slouží jako obecné východisko pro případy, kdy daná problematika není detailně upravena žádným konkrétním standardem. V případě, že se v českém prostředí vyskytne případ, který není normativní legislativou vymezen, účetní jednotka je odkázána na vlastní interní účetní směrnice, což může mít negativní dopad

[94] Dvořák, M., Poutník, L. The Comparative Analysis of CAS and IPSAS Requirements on Tangible Fixed Assets. Springer International Publishing, 2017, str. 498-500.

např. při sestavování konsolidované účetní závěrky státu. Problémem české legislativy je absence základních účetních pojmů, která vede k tomu, že si účetní jednotky veřejného sektoru vybrané pojmy interpretují různě. Vzhledem k nedefinování jednotlivých prvků není v českém pojetí brán zřetel ani na využitelný potenciál či ekonomický prospěch, jež vyjadřuje podstatu mnoha účetních prvků vymezených koncepčním rámcem mezinárodních účetních standardů. Základní porovnání obou pojetí zachycuje tabulka č. 4.

Tabulka č. 4 – Porovnání vybraných metodických prvků dle vymezení mezinárodních účetních standardů a české účetní legislativy

Metodický prvek	Mezinárodní účetní standardy	Česká účetní legislativa
akruální báze	účetní případy jsou zachycovány v okamžiku jejich vzniku, nikoliv až při realizaci peněžního toku, jsou definovány pojmy „náklad“ a „výnos“	účetní jednotky účtují o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí, avšak chybí vymezení pojmů „náklad“ a „výnos“
předpoklady sestavení účetní závěrky	kromě užití akruální báze stanoví předpoklad trvání účetní jednotky, periodicitu vykazování, věrné a úplné zobrazení skutečnosti	nejedná se explicitně o předpoklady, ale stanoví nepřetržité pokračování činnosti, věrné a poctivé zobrazení skutečnosti
kvalitativní charakteristiky účetní závěrky	koncepční rámec klade primárně důraz na relevanci, věrnost, úplnost, srozumitelnost, včasnost a srovnatelnost, aby mohli uživatelé účetní závěrky činit rozhodnutí	primární důraz je kladen na relevanci, věrnost, úplnost, srozumitelnost, včasnost a srovnatelnost, aby mohli uživatelé účetní závěrky činit rozhodnutí
zdůraznění zvláštního postavení veřejného sektoru	kromě všeobecné podmínky uznatelnosti aktiva v podobě budoucího ekonomického prospěchu je vymezen využitelný potenciál, který dostatečně reflektuje zvláštní postavení veřejného sektoru	primárně se soustředí na zvláštní právní formu subjektů v rámci českého veřejného sektoru, nikoliv na specifické činnosti veřejného sektoru
obecná definice aktiva	aktivum je aktuálně ovládaný prostředek účetní jednotkou jako výsledek minulé události, ze kterého účetní jednotce plyne ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, musí být spolehlivě ocenitelné	neexistuje obecná definice, pouze konkrétnější výčet jednotlivých položek rozvahy, pojem ovládání aktiva rovněž chybí, obecně není zdůrazněna ani podmínka výsledku minulé události
princip přiřazování nákladů výnosům	platí obecný požadavek, aby byly náklady vykázány společně s výnosy, ke kterým náleží	princip se nepodařilo plně zapracovat pro vybrané účetní jednotky ve vazbě na výběr daní a poplatků

Zdroj: IPSAS, MFČR, vlastní zpracování.

Vezmeme-li v potaz, že **položky dlouhodobých aktiv** představují na základě souhrnných údajů ministerstva financí od roku 2016 téměř 80% podíl na celkové bilanční sumě všech subjektů veřejného sektoru, za které se sestavují konsolidované výkazy za Českou republiku, lze předpokládat, že způsob jejich zachycení do značné míry reprezentuje vybrané rozdíly české účetní legislativy vůči mezinárodním účetním standardům. Současné obsahové vymezení položek dlouhodobého majetku dle prováděcí vyhlášky je spíše technickým prvkem, od kterého se očekává pouze umístění do příslušného řádku předem detailně vymezené struktury účetního výkazu, což zabraňuje výběru a prezentaci určitých informací uvedených v účetní závěrce. Koncepční rámec mezinárodních účetních standardů klade větší důraz na zásadu přednosti obsahu před formou. V případě vymezení oceňovacích metod není mezi oběma systémy zásadní rozdíl, na straně mezinárodních účetních standardů lze však najít mnohem větší variabilitu ohledně použití oceňovacích metod. Oproti české účetní legislativě mezinárodní účetní standardy detailně nestanoví, na jakou položku rozvahy je příslušná oceňovací báze určená, naopak spíše popisují, na jakých principech je založena a jaké jsou její přednosti či omezení. Implementace více oceňovacích základen do systému české účetní legislativy a větší variabilita by pomohly ke zlepšení vykazovaných informací za veřejný sektor. S přihlédnutím k tomu, že je rozpočet v českém pojetí prezentován pouze ve formě příjmů a výdajů, bylo by vhodné k odpovídajícímu období vztáhnout rovněž související majetek a závazky, které pomáhají dané peněžní toky generovat[95].

V rámci **dlouhodobého nehmotného majetku** prováděcí vyhláška rozlišuje základní tři skupiny aktiv, a to nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok. U prvních dvou skupin je nejdůležitější charakteristikou skutečnost, že musí být pořizovány vlastní činností za účelem obchodování nebo musí být nabyty od jiných osob. Jde např. o počítačové programy vytvořené vlastní činností. Pokud nejsou vytvořeny k obchodování, jedná se čistě o provozní náklady, nikoli o aktivaci nákladů z titulu nového dlouhodobého aktiva. Za nehmotný výsledek výzkumu lze na základě prováděcí vyhlášky označit mnoho aktiv. Jde např. o studii proveditelnosti, článek ve sborníku nebo nový výrobní postup či technologii. Mezinárodní účetní standardy v této oblasti zdůrazňují ekonomický užitek či jinak využitelný potenciál pro účetní jednotku z daného aktiva, dále dobu, po kterou tento potenciál bude pravděpodobně plynout, identifikovatelnost či oddělitelnost majetku od souboru jiných aktiv a jeho ocenitelnost.

[95] Poutník, L. Základní odlišnosti ve vymezení dlouhodobých aktiv z pohledu české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Český finanční a účetní časopis, 2018, str. 8-12.

Na rozdíl od prováděcí vyhlášky mezinárodní účetní standardy rozlišují výzkum od vývoje a za dlouhodobé nehmotné aktivum považují pouze výsledky vývoje. Předmětem účetnictví jsou dle české účetní legislativy i databáze, není k nim však stanoven konkrétní syntetický účet ani položka v rozvaze. Pro software je pro obě pojetí podstatné, zda jde o programové vybavení, ze kterého lze mít samostatný přínos, nebo zda jde o součást dlouhodobého hmotného majetku, bez kterého by nemohl fungovat - např. technologická obsluha výrobního zařízení. Mezinárodní účetní standardy však i zde mají výhodu, protože mohou vycházet z obecných pravidel a identifikovat samostatné aktivum, ze kterého plyne nebo potenciálně může plynout účetní jednotce ekonomický užitek či jinak využitelný potenciál. V současné době jsou zajímavým tématem předkupní práva novějších verzí softwaru či jeho záplat ve vztahu k vykázání samostatného aktiva, ze kterého bude mít účetní jednotka ekonomický užitek či jinak využitelný potenciál. Prováděcí vyhláška tuto oblast jakkoli nespecifikuje. Dále bývá často rozebírána znehodnocení z titulu zastarání softwaru či oslabování jeho zabezpečení, a tím i ztráty ekonomického užitku či jinak využitelného potenciálu například v podobě nedostupnosti potřebných záplat. Prováděcí vyhláška v této oblasti využívá tvorbu opravných položky, čímž při testování na snížení hodnoty snižuje netto hodnotu aktiva. Přeceňování na reálnou hodnotu však v českém pojetí přichází v úvahu pouze pro nepotřebný majetek, který je nabízen k odprodeji[96].

V případě **dlouhodobého hmotného majetku** jdou mezinárodní účetní standardy i česká účetní legislativa do mnohem většího detailu, což je dáno zejména převahou podílu hmotných nad nehmotnými aktivy na celkové bilanční sumě subjektů v rámci veřejného sektoru z minulosti. Zatímco mezinárodní účetní standardy reflektují primárně skutečnost, zda se jedná o investici např. ve formě investice do nemovitostí nebo o aktiva v užívání účetní jednotky, česká účetní legislativa se zaměřuje na věcné vymezení dle prostého charakteru majetku např. ve formě pozemku nebo stavby. Obsahové vymezení syntetických účtů z oblasti dlouhodobého hmotného majetku dle prováděcí vyhlášky detailněji rozlišuje např. nedokončený dlouhodobý majetek, za který se považuje jednotlivý investiční projekt, jehož ocenění zpravidla převyšuje 40 tis. Kč. Obdobně je tomu dle českého pojetí i u dlouhodobého nehmotného majetku, kde je hranice významnosti stanovena na 60 tis. Kč. Důležitou podmínkou pro zařazení nedokončeného majetku je jeho způsobilost k užívání. V souladu s prováděcí vyhláškou se dlouhodobý majetek odpisuje od měsíce následujícího po měsíci,

[96] Dvořák, M., Poutník, L.. The Impact of Different Determination of Intangible Fixed Assets in Accordance with CAS and IPSAS. European Financial and Accounting Journal, 2017, str. 108-110.

kdy došlo k zařazení dlouhodobého majetku do užívání. Pro užívání majetku platí dle české účetní legislativy normativní pravidlo odpisování po celou dobu životnosti. Pokud dojde k situaci, že je dlouhodobý majetek již plně odepsán a stále z něj účetní jednotce plyne reálný ekonomický užitek či jiný využitelný potenciál, účetní jednotka je povinna tuto skutečnost uvádět v příloze v účetní závěrce. V praxi je obrovský problém především v tom, že se většina českých subjektů v rámci veřejného sektoru doposud nenaučila aktivně pracovat s odpisovými plány. Dochází proto často k situacím, že se doba životnosti natahuje nebo zkracuje bez příčinné souvislosti k reálnému využití aktiva. V případě, kdy je zřejmé, že k dokončení dlouhodobého majetku nedojde, účetní jednotky v českém pojetí přistupují k rozhodnutí o jeho zmaření, čímž de facto deklarují, že investovaly finanční prostředky na nezdařilý projekt, jehož realizace byla ukončena. Za jeden z nejvýznamnějších rozdílů mezi oběma pojetími lze považovat způsob vykazování aktiv kulturního dědictví. Zatímco dle prováděcí vyhlášky jsou tato aktiva vykazována dle francouzského modelu za symbolickou 1 Kč, mezinárodní standardy nabízejí variabilitu ocenění, a to s deskriptivním vymezením možných dopadů na uživatele účetní závěrky[97].

V souladu s prováděcí vyhláškou existuje k předchozím druhům dlouhodobých aktiv specifická skupina jejich příbuzných účtů, které věcně splňují jejich obsahová vymezení, ale jejich pořizovací cena není vyšší než 60 000 tis Kč u nehmotného majetku a 40 tis Kč u hmotného majetku a zároveň není nižší než 7 000 tis Kč u nehmotného majetku a 3 tis Kč u hmotného majetku. Jde o drobný dlouhodobý majetek, který se neodpisuje prostřednictvím odpisového plánu, ale jeho pořizovací cena je promítnuta do výsledku hospodaření již v okamžiku pořízení. Kromě toho prováděcí vyhláška umožňuje spodní hranici pro drobný dlouhodobý majetek snižovat, což sebou přináší např. větší pracnost při konsolidaci státu nebo vyšší požadavky na evidenci jednotlivých účetních jednotek z titulu pravidla navázání na ocenění pozbývající účetní jednotky, pokud jde o vybranou účetní jednotku. Poslední skupinou dlouhodobých aktiv dle prováděcí vyhlášky je ostatní dlouhodobý majetek, který obsahuje majetkové položky s jinou charakteristikou, než všechny předchozí. Zvláštností těchto aktiv je skutečnost, že jsou na tomto účtu vykazována jako dlouhodobá, i když není splněna podmínka výše ocenění, protože postačuje pouze věcná odlišnost a charakterové vlastnosti dlouhodobého aktiva. V praxi se často jedná o technické zhodnocení na drobném dlouhodobém majetku nebo o utajované skutečnosti, které se před uživateli účetní závěrky

[97] Dvořák, M., Poutník, L. The Comparative Analysis of CAS and IPSAS Requirements on Tangible Fixed Assets. Springer International Publishing, 2017, str. 503.

skryjí v agregované finanční částce zbylého majetku. Jedná se např. o účetní výkazy armádních či civilních rozvědek a tajných služeb, kde je v zájmu bezpečnosti státu, aby nebyla aktiva této povahy identifikovatelná pro běžné uživatele účetní závěrky. Z pohledu identifikace a věcných charakteristik může ve způsobu evidence činit problémy např. natočený filmový spot, který lze považovat jak za nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (jde např. o video obsahující technologický postup s detailním popisem dílčích prací), tak za ocenitelná práva nebo za ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (jde např. o reklamní spot za účelem náboru nových zaměstnanců či instruktážní video). Dalším obdobně komplikovaným aktivem v českém pojetí jsou studie proveditelnosti, které pokud slouží pro jednorázové rozhodování, mají spíše charakter běžného výdaje, pokud mají potenciál sloužit pro další rozhodování, půjde o dlouhodobý nehmotný majetek, a pokud bylo již například rozhodnuto o pořízení jiného dlouhodobého aktiva a tato studie poslouží k jeho výstavbě či zhodnocení, půjde pouze o vedlejší pořizovací náklad navyšující pořizovací cenu jiného majetku. Z těchto několika příkladů je zřejmé, jak je české normativní pojetí těžkopádné a při špatném výkladu vždy hrozí riziko porušení zásady přednosti obsahu před formou, na kterou není kladen patřičný důraz. Oproti tomu mnohem obecnější definice aktiva z koncepčního rámce mezinárodních účetních standardů poskytují pro většinu účetních případů lepší základ pro transparentní účetní zobrazení. Nejvýznamnější metodické prvky obou pojetí shrnuje tabulka č. 5.

Tabulka č. 5 – Porovnání metodických prvků u dlouhodobých aktiv dle vymezení mezinárodních účetních standardů a české účetní legislativy

Metodický prvek	Mezinárodní účetní standardy	Česká účetní legislativa
zdůraznění vybraných položek dlouhodobých aktiv	v rámci dlouhodobých aktiv jsou samostatně sledovány finanční nástroje, majetek určený k odprodeji, pronajatý majetek, infrastrukturní aktiva, investice do nemovitostí a biologická aktiva	v rámci dlouhodobých aktiv jsou samostatně sledovány finanční nástroje, majetek určený k odprodeji
kritéria pro uznání dlouhodobého hmotného majetku	hmotná povaha aktiva, předpoklad využitelnost aktiva během více než 1 účetního období, další kritéria vycházejí primárně z koncepčního rámce, pouze u vybraných majetkových položek jsou stanovena další specifická kritéria	hmotná povaha aktiva, předpoklad využitelnosti aktiva po dobu delší než 1 rok, pořizovací cena vyšší než 40 tis. Kč, u vybraných majetkových položek jsou stanovena další specifická kritéria nebo výjimka z výše ocenění

kritéria pro uznání dlouhodobého nehmotného majetku	nehmotná povaha aktiva, předpoklad využitelnost aktiva během více než 1 účetního období, kladen důraz na identifikovatelnost, další kritéria vycházejí primárně z koncepčního rámce, pouze u vybraných majetkových položek jsou stanovena další specifická kritéria	nehmotná povaha aktiva, předpoklad využitelnosti aktiva po dobu delší než 1 rok, pořizovací cena vyšší než 60 tis. Kč, u vybraných majetkových položek jsou stanovena další specifická kritéria
oddělení hmotných a nehmotných dlouhodobých aktiv	u nedílných součástí souboru majetku účetní jednotka posuzuje, která složka je významnější a podle toho je majetek vykazován jako hmotné nebo nehmotné aktivum	neexistuje obecné pravidlo, pouze je stanoveno, že software pro řízení technologií nebo zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat, se nepovažuje za nehmotné aktivum
zdůraznění specifických dlouhodobých aktiv veřejného sektoru	obecné vymezení nepenězotvorných aktiv, která nejsou držena za účelem generování komerčních výnosů, a zároveň bližší definice aktiv národního dědictví s tím, že se jedná o aktiva kulturního, přírodního nebo historického významu, často bývají složitě ocenitelná, nenahraditelná, neprodejná, mají dlouhou dobu životnosti	vymezení nemovitých kulturních památek a kulturních předmětů, kterými jsou zejména sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a umělecká díla, definice sbírky či získání statutu kulturní památky vychází z neúčetní legislativy, přičemž na ně není v účetní legislativě explicitně uveden odkaz
oceňovací báze pro dlouhodobá aktiva	historické náklady, tržní hodnota, reprodukční náklady potenciálu, čistá prodejní cena a hodnota z užívání	historické náklady, tržní hodnota, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady
ocenění specifických dlouhodobých aktiv veřejného sektoru	volba oceňovací báze závisí na konkrétním typu aktiva, např. pokud je aktivum národního dědictví používáno obdobně jako ostatní položky pozemků či budov, může se využít pořizovací ceny	pokud není známa pořizovací cena, je aplikováno symbolické ocenění ve výši 1 Kč
výběr oceňovacího modelu při prvotním ocenění aktiva	u hmotných aktiv je dovoleno využít model historické ceny nebo přeceňovací model na reálnou hodnotu, u nehmotných aktiv při směnné transakci se vychází z modelu historické ceny, naopak při nesměnné transakci je preferován přeceňovací model na reálnou hodnotu	způsob ocenění vždy vychází z normativně vymezených způsobů pořízení aktiva, přeceňovací model na reálnou hodnotu je aplikován pouze v případě bezúplatného nabytí majetku určeného k prodeji, pokud jsou obě účetní jednotky subjekty v rámci veřejného sektoru - nabývající účetní jednotka navazuje na ocenění pozbývající účetní jednotky

výběr oceňovacího modelu v průběhu držení aktiva	při ocenění k rozvahovému dni standardy připouští model historických cen i model přecenění na reálnou hodnotu, a to na bázi tržní hodnoty nebo reprodukčních nákladů snížených o opotřebení	odchýlení od prvotního ocenění je umožněno pouze v okamžiku rozhodnutí o prodeji aktiva, kdy je účetní jednotka povinna majetek přecenit na reálnou hodnotu, v okamžiku rozhodnutí o zpětném užívání aktiva účetní jednotkou se znovu užije prvotní ocenění
brutto hodnota aktiva	kupní cena, přiřaditelné náklady související s pořízením nebo aktivací majetku ve vlastní režii, prvotní odhad nákladů na likvidaci a revitalizaci škod způsobených používáním aktiva	kupní cena, přiřaditelné náklady související s pořízením nebo aktivací majetku ve vlastní režii na základě kalkulace
netto hodnota aktiva	brutto hodnota po odečtení oprávek a znehodnocení	brutto hodnota po odečtení oprávek a opravných položek
odepsatelná částka	pořizovací náklady nebo jiná částka, která je nahrazuje, snížená o zbytkovou hodnotu	pořizovací cena nebo jiná částka, která ji nahrazuje, snížená o zbytkovou hodnotu
definice odpisování	systematické rozpouštění odepsatelné částky aktiva v průběhu doby jeho použitelnosti	trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku v souvislosti s jeho užíváním
definice zbytkové hodnoty	odhadovaná částka, kterou by vzhledem k opotřebení aktiva mohla účetní jednotka v současnosti získat, po odečtení všech předpokládaných nákladů	zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku vyřazení majetku, po odečtení všech předpokládaných nákladů
metody odpisování	rovnoměrná, výkonová, komponentní a metoda zmenšujícího se základu	metoda rovnoměrných odpisů, výkonových odpisů, komponentních odpisů
aplikace metod odpisování	pro aktiva užívaná účetní jednotkou po dobu delší než 1 účetní období s určitelnou dobou použitelnosti	pro aktiva užívaná účetní jednotkou po dobu delší než 1 rok v ocenění nad stanovenou hranicí s taxativně uvedenými výjimkami
interval pro odpisování	období, po které se předpokládá používání aktiva účetní jednotkou nebo odhad produkční kapacity z titulu výkonových odpisů	pojem není explicitně definován, je však používán nepřímo jako období, kdy je aktivum užíváno, nebo maximální kapacita výkonů
následné náklady	vynaložené náklady, které mají za následek zvýšení ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva, zvyšují jeho účetní hodnotu, ostatní náklady vstupují do výsledku hospodaření běžného období	normativně se rozlišuje, zda se jedná o tzv. technické zhodnocení, které zvyšuje ocenění zhodnocovaného majetku nebo o opravu, která vždy zatíží výsledek hospodaření běžného období

aktivace vlastních nákladů	aktivují se všechny vlastní náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s tvorbou nového aktiva s výjimkou nerealizovaného zisku a vzniklé a nehospodárnosti při výrobě	aktivují se všechny přímé a popř. i přiřaditelné nepřímé náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s tvorbou nového aktiva s výjimkou tvorby dlouhodobého nehmotného majetku, který není určen k obchodování
institut omezení převodu aktiv	vymezení účelu, pro který lze dané aktivum užívat, a to nehledě na potenciální prospěch pozbývající účetní jednotky	není explicitně definován, pouze jsou reflektovány jiné právní předpisy, které umožňují vymezit užívání aktiva prostřednictvím zřízení věcného břemene
vymezení nesměnných transakcí	nabytí nebo pozbytí aktiva bez adekvátní protihodnoty ale obvykle s předem definovaným sociálně-ekonomickým záměrem	pojem není explicitně definován, pouze je uveden normativní seznam účetních případů, kdy je účetní jednotka v pozici příjemce nebo poskytovatele fin. prostředků
primární cíl vykazování	skládání účtů vlády vůči občanům, kteří jí poskytují finanční prostředky ve formě zaplacených daní	vládní statistika, jejíž časová řada z titulu častých změn legislativy obsahuje významné nesrovnalosti
vykazování cizího majetku	pokud je naplněna definice aktiva (viz výše), majetek je nehledě na vlastnická práva či jiný právní statut předmětem účetní závěrky, potenciální riziko je primárně řešeno formou tvorby účetních rezerv	s ohledem na vlastnická práva či jiný právní statut může být tento majetek evidován pouze na podrozvaze, a to ve výši potenciálního rizika, které účetní jednotce z užívání aktiva hrozí
specifika vykazování pronajatého majetku	pronajatý majetek vykazuje účetní jednotka, která jej fakticky užívá, a zároveň jej odpisuje, kromě vlastní evidence majetku nájemce účtuje o závazku z titulu sjednaných splátek a úroku přepočteného dle efektivní úrokové, zatímco pronajímatel účtuje o pohledávce, která se průběžně snižuje formou již uhrazených splátek	pronajatý majetek vykazuje a zároveň odpisuje účetní jednotka, která k němu má vlastnické právo či jiný právní statut a která jej poskytuje jiné účetní jednotce k užívání, nájemce v rozvaze vykazuje pouze pravidelné splátky, ze kterých nemusí být vždy, že se týkají smluvního vztahu, jehož předmětem je pronájem aktiva
vykazování výsledků výzkumu a vývoje	ve fázi výzkumu nejsou výsledky uznávány jako dlouhodobá aktiva – promítají se hned do výsledku hospodaření běžného období, naopak na výsledky ve fázi vývoje se aplikují stejná kritéria jako na ostatní druhy majetku	výsledky výzkumu i vývoje jsou vykazovány jako dlouhodobý majetek, pokud byly nabyty od jiné osoby nebo vytvořeny vlastní činností, jsou-li určeny k obchodování, mají dobu použitelnosti delší než 1 rok a splňují předem definovanou hranici významnosti

vykazování majetku pořízeného z přijatých transferů	standardy nabízejí dvě alternativy, v první je přijatý transfer zachycen jako snížení hodnoty pořizovaného aktiva s tím, že je následný rozdíl oproti tržní hodnotě zachycen kapitálově, v druhé je transfer zachycen jako výnos příštího období, který se postupně rozpouští v návaznosti na prováděné odpisy	české pojetí nabízí rovněž dvě alternativy, a to podle právního charakteru vykazujícího subjektu, v první je přijatý transfer vykázán ve vlastním kapitálu, přičemž se postupně rozpouští v návaznosti na prováděné odpisy, v druhé není výše přijatého transferu nijak vázána na vykazování majetku
uvádění významných informací o majetku v příloze v účetní závěrce	pro každou třídu společně vykazovaných aktiv musí být zveřejněna oceňovací báze, která byla použita, použitá metoda odepisování, stanovená doba použitelnosti nebo odpisová sazba, brutto hodnota a suma oprávek, a to včetně nehodnocení na začátku a na konci sledovaného účetního období, rekonciliace zůstatkových cen jednotlivých tříd na začátku a na konci účetního období s údaji o jejich přírůstku, úbytku, přírůstku vlivem kombinací jednotek, přecenění, tvorbě a rušení znehodnocení, samostatně se zveřejňují omezení převodu aktiva a projekty partnerství veřejného a soukromého sektoru	prvotně má být zveřejňován detailnější rozpad vybraných rozvahových položek, zejména položek "stavby" a "pozemky", dále se má v příloze v účetní závěrce objevit informace související s aktivy v symbolickém ocenění, lesy a lesními porosty, další požadovanou informací ke zveřejnění je zveřejnění použitých účetní metod, zejména způsob odpisování a způsob tvorby a rušení opravných položek
aplikace zásady opatrnosti	dlouhodobá aktiva v rozvaze nesmí být vykazována ve vyšším ocenění, než je jejich reálná hodnota po odečtení nákladů z prodeje nebo současná hodnota z nich plynoucích očekávaných peněžních toků	ocenění dlouhodobých aktiv se sníží v případě, dojde-li k více než 20% snížení jejich hodnoty formou opravných položek nebo prostřednictvím změny odpisového plánu
aplikace zásady přednosti obsahu nad formou	obecné vymezení tříd společně vykazovaných dlouhodobých aktiv, která se podobají svojí podstatou a funkcí v činnosti účetní jednotky	účetním jednotkám není dovoleno odchylovat se od popisu účetních metod a postupů účtování v návaznosti na normativně stanovená obsahová vymezení jednotlivých položek rozvahy

Zdroj: Poutník, L. ČFÚČ, 2018.

Ministerstvo financí v rámci reformy veřejných financí v roce 2011 představilo **Integrovaný informační systém Státní pokladny**, který je primárně zaměřen na realizaci a čerpání státního rozpočtu. Podle informací zveřejněných na webových stránkách ministerstva financí bylo cílem vzniku tohoto systému „získat účinný, transparentní, efektivní a centralizovaný nástroj pro řízení veřejných financí, centralizaci účetních informací státu,

konsolidaci vybraných ekonomických ukazatelů za veřejnou správu a komplexní přesné a včasné výkaznictví za celý veřejný sektor v souladu s mezinárodními standardy“. V daných souvislostech je řešena problematika v oblasti zejména řízení platebního styku, státního dluhu, likvidity nebo efektivní příprava státního rozpočtu. Patřičný důraz je kladen rovněž na vyšší flexibilitu reportingu a finanční výkaznictví. Z hlediska účetnictví je pro tyto potřeby státu klíčová vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „technická vyhláška“), na základě které shromažďuje ministerstvo financí účetní záznamy od vybraných účetních jednotek v rámci tzv. **Centrálního systému účetních informací státu**. Tento systém má sloužit primárně pro účely operativního řízení, účely statistické, kontrolní a rovněž konsolidační, které umožňují sestavení účetních výkazů jak za dílčí konsolidační celky státu, tak účetních výkazů za celou Českou republiku.

V souladu s § 3 odst. 2 technické vyhlášky jsou vybrané účetní jednotky povinny do Centrálního systému účetních informací státu elektronicky předávat **operativní účetní záznamy formou** souhrnných účetních záznamů s měsíční periodicitou zaměřené na pohyb peněžních prostředků a majetek určený k odprodeji. Konkrétně se jedná se o operativní účetní záznam peněžních prostředků a operativní účetní záznam disponibilního majetku. Pro ocenění majetkových položek v rámci disponibilního majetku je podle § 27 odst. 1 zákona o účetnictví aplikována reálná hodnota. Operativní účetní záznamy jsou důležité z hlediska zachycení a zajištění průběžného získávání informací nezbytných pro operativní řízení v rámci činnosti státu, přičemž primárně jde o hodnocení efektivity vynakládání finančních prostředků ze státního rozpočtu a průběžnou kontrolu jeho plnění.

Z důvodu zajištění důvěryhodných informací pro účely vykazování a sestavení účetních výkazů za Českou republiku ve smyslu konsolidované účetní závěrky vznikl od roku 2012 nový finanční report postavený na základech podvojného účetnictví[98]. V souladu s § 3a odst. 1 technické vyhlášky jsou vybrané účetní jednotky povinny elektronicky předávat do Centrálního systému účetních informací státu **pomocný analytický přehled**. Tento výkaz má tříměsíční periodicitu a jeho existence je kromě sestavování konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku primárně spjata se statistickými potřebami státu v oblasti řízení veřejných financí. Pomocný analytický přehled se skládá ze třinácti částí, které jsou zaměřeny

[98] MFČR [online], 2013. Dostupné na https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2013/ucetni-konsolidace-statu-pruvodni-inform-14288.

na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Vzory výkazu jsou obsahem přílohy č. 2a technické vyhlášky. V případě rozvahy se jedná o uvedení počátečních a konečných zůstatků a rovněž obratů na straně MÁ DÁTI a DAL v podobě obratové předvahy. V souladu s prováděcí vyhláškou a účetními standardy jsou v metodice pomocného analytického detailněji vymezeny i některé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty. V dalších částech přehledu metodika pomocného analytického přehledu zavádí čtyři pojmy, a to kód transakce, partner transakce, partner aktiva a partner pasiv. Kód transakce má třímístné numerické označení, přičemž první číslice určuje pořadí výkazu vzhledem k ostatním částem přehledu (čísla 4-9) a další dvě číslice určují buďto přírůstky (čísla 1-20) nebo úbytky (čísla 51-70) na daném účtu. Partnerem transakce se rozumí subjekt, který vystupuje v pozici protistrany vykazující účetní jednotky pro danou hospodářskou transakci. V souvislosti s metodikou pomocného analytického přehledu se za partnera aktiva považuje subjekt, který má aktivum vykazující účetní jednotky ve své rozvaze uvedené jako pasivum, příp. by měl, pokud by vedl podvojné účetnictví. Za partnera pasiva se analogicky považuje subjekt, který má pasivum vykazující účetní jednotky ve své rozvaze uvedené jako aktivum, příp. by měl, pokud by vedl podvojné účetnictví. Pro označení partnerů se u rezidentských subjektů užívá jejich identifikační číslo a pro nerezidentské subjekty či pro subjekty bez identifikačního čísla se užívají identifikátory, které jsou obsahem přílohy č. 2 technického manuálu Centrálního systému účetních informací státu[99]. Znalost protistran z účetního přehledu je využita nejen při analýzách či konsolidaci, ale slouží rovněž pro kontrolu kvality účetních dat prostřednictvím tzv. křížových kontrol, během kterých jsou v rámci Centrálního systému účetních informací státu porovnávány všechny transakce.

V rámci závěrkových prací je předmětem zájmu ministerstva financí především oblast inventarizace a schvalování účetních závěrek. **Inventarizace** je upravena vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška o inventarizaci“). Obsahem této vyhláška jsou požadavky na organizační zajištění a vlastní způsob provedení inventarizace. Specifikem veřejného sektoru je, že část inventarizačních položek podléhá režimu utajovaných informací. V souladu s § 11 vyhlášky o inventarizaci proto vybrané účetní jednotky svými interními předpisy stanovují výčet inventarizačních položek, kterých se týká režim utajení, způsob prokazování jejich skutečného stavu a požadované podpisové záznamy.

[99] MFČR [online], 2014. Dostupné na https://www.statnipokladna.cz/cs/aktuality/2014/technicky-manual-centralniho-systemu-uce-947.

Proces **schvalování účetních závěrek** je upraven vyhláškou č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, ve znění pozdější předpisů (dále jen „vyhláška o schvalování účetních závěrek“). Předmětem úpravy této vyhlášky jsou požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování. V souladu s § 5a zákona o majetku státu je schvalujícím orgánem účetní závěrky vybrané účetní jednotky nejméně tříčlenný orgán. Účetní závěrky ministerstev si ministerstva schvalují na základě vlastních interních aktů řízení a členy schvalovacího orgánu jsou obvykle pouze zaměstnanci daného ministerstva[100]. Na základě § 5a a § 55a zákona o majetku státu a vyhlášky o schvalování účetních závěrek o schvalovacím orgánu pro podřízené vybrané účetní jednotky ministerstev rozhodují sama ministerstva a stanovují schvalovací orgány. V souladu s § 5 vyhlášky o schvalování účetních závěrek si schvalovací orgány mají v rámci schvalovacího procesu vyžádat účetní závěrku, zprávy ze všech uzavřených interních i externích kontrol vztahujících se k danému účetnímu období a inventarizační zprávu. Pokud má schvalovací orgán potřebu vyžádat si další dokumenty, schvalovaná účetní jednotky je musí rovněž předložit. Podle § 11 vyhlášky o schvalování účetních závěrek musí být ke schválení či neschválení vyhotoven protokol, který obsahuje identifikaci schvalované účetní závěrky, datum rozhodnutí schvalujícího orgánu, identifikaci členů schvalujícího orgánu, výrok o schválení nebo neschválení účetní závěrky, identifikaci průkazných účetních záznamů, které vedly k rozhodování schvalovacího orgánu a vyjádření účetní jednotky k výroku o schválení či neschválení účetní závěrky.

[100] MFČR [online], 2014. Dostupné na https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/metodicka-podpora/otazky-a-odpovedi-ucetnictvi-statu/ otazky-schvalovani-ucetnich-zaverek.

4 Metodologie a cíle výzkumu

4.1 Cíl práce a výzkumné otázky

V návaznosti na stav aktuálního výzkumu v oblasti finančního výkaznictví veřejného sektoru lze za hlavní cíle této práce považovat popis a následné kritické zhodnocení dopadů realizované účetní reformy veřejného sektoru od roku 2010 a zároveň zhodnocení současné podoby informací, které se týkají poskytování veřejné služby 14 ministerstvy v letech 2010-2018, a to s důrazem na akruální data vycházející ze základních principů a metod současného účetního výkaznictví. Jelikož by byl cíl práce takto pojat příliš obecně, je vhodné jej dále rozložit v souladu s metodou zakotvené teorie (viz dále) do dílčích výzkumných otázek. Tyto dílčí otázky, na které by měl kvalitativní výzkum odpovědět, jsou následující:

VO1: Které účetní metody založené na akruálním principu považují sama ministerstva za přínosné?

VO2: Jakým způsobem jsou užité účetní metody založené na akruálním principu ministerstvy komentovány v příloze účetní závěrky?

VO3: Na jaké oblasti užití akruálního principu se při kontrole nejčastěji zaměřuje Nejvyšší kontrolní úřad?

VO4: Které výkazy ministerstva upřednostňují pro prezentaci poskytované veřejné službě široké veřejnosti?

Zodpovězení těchto výzkumných otázek by mělo přispět k naplnění hlavních cílů této práce. Pro provedení popisu a následného kritického zhodnocení dopadů realizované účetní reformy veřejného sektoru a zhodnocení současné podoby informací, které se týkají poskytování veřejné služby, dále formuluji následující hypotézy, jejichž potvrzení či nepotvrzení bude předmětem kvantitativního výzkumu v analytické části této práce.

H1: Od začátku účetní reformy ministerstva využívají stále ve větší míře účetních metod založených na akruálním principu.

První hypotéza vychází přímo z cíle účetní reformy účetnictví v oblasti veřejných financí, jak jej definovalo v jejím počátku ministerstvo financí[101]. Jde o „vytvoření účetnictví státu v analogii s účetnictvím podnikatelských subjektů a s ohledem na princip efektivity a významnosti s přihlédnutím ke specifikům státu a jeho suverenitě, a to zejména zkvalitněním používání účetních metod u účetních jednotek veřejného sektoru“.

[101] MFČR [online], 2009. Dostupné na https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace.

H2: Použité účetní metody založené na akruálním principu ministerstva stále ve větší míře komentují v příloze účetní závěrky.

V návaznosti na průběh účetní reformy jsou na vybrané účetní jednotky kladeny požadavky na vysvětlení stále většího objemu použitých účetních metod, které se v době před reformou v účetních závěrkách subjektů veřejného sektoru nevyskytovaly. Zejména se jedná o účetní metody postavené na akruálním principu. Druhá hypotéza vychází přímo z legislativního požadavku vyplývajícího z § 7 odst. 5 zákona o účetnictví, který stanoví, že jsou účetní jednotky „povinny v příloze účetní závěrky vždy uvést informaci o použitých účetních metodách“, a § 8 prováděcí vyhlášky, která stanoví, že „příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v ostatních částech účetní závěrky“. Konkrétně je tento požadavek vymezen ustanovením § 45 odst. 1 písm. a) bodem 3 prováděcí vyhlášky.

H3: Nejvyšší kontrolní úřad od vzniku účetní reformy postupně provedl kontrolu dat ministerstev založených na akruálním principu.

Podle § 3 odst. 2 písm. a) zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu“) provádí Nejvyšší kontrolní úřad kontrolu všech 14 ministerstev z titulu jejich statutu organizačních složek státu. V souladu se zákonem o Nejvyšším kontrolním úřadu jsou nejčastějším předmětem vykonávaných kontrol ministerstev závěrečné účty kapitol státního rozpočtu, vůči kterým ministerstva vystupují jako jejich správci, a řádné účetní závěrky, které poskytují ucelenější obraz o hospodaření s veřejnými prostředky. Třetí hypotéza je zaměřena na dopady účetní reformy z hlediska kontrolní činnosti prováděné Nejvyšším kontrolním úřadem, a to na data vycházející z akruálního principu, která se před účetní reformou nesledovala.

H4: Data založená na akruálním principu jsou stále častěji ministerstvy prezentována i prostřednictvím jiných reportů, než je účetní závěrka.

Cílem finančního výkaznictví[102] je dle koncepčního rámce mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor “poskytnout informace o účetní jednotce, které jsou potřebné pro uživatele finančních výkazů pro všeobecné použití za účelem skládání účtů a za účelem rozhodování“. V českém prostředí se však za základní report prezentovaný veřejnosti pro účely skládání účtu považují závěrečné účty rozpočtových kapitol. Čtvrtá hypotéza proto vychází z tohoto předpokladu a zaměřuje se na užití dat na akruální bázi i v jiných reportech, než je účetní závěrka.

[102] IFAC. Příručka mezinárodních standardů pro veřejný sektor. Nejvyšší kontrolní úřad, 2017, str. 30.

4.2 Metodologie výzkumu

Pro zvýšení validity výsledků testovaných hypotéz je uplatněn tzv. princip triangulace prostřednictvím **propojení kvantitativního a kvalitativního výzkumu**[103]. Podle britského profesora C. Seala je myšlenka triangulace výsledkem odborné diskuze o validitě kvantitativních a kvalitativních metod. Zatímco v kvantitativním výzkumu tento princip dlouhodobě obhajovala americká dvojice autorů D. T. Campbell a D. W. Fiske již od konce 50. let minulého století[104], v kvalitativním výzkumu je za jeho prvního zastánce považován americký profesor N. Denzin, který v roce 1970 publikoval svoji učebnici o výzkumných metodách v sociologii, přičemž princip triangulace v ní definoval jako kombinaci využití kvantitativních a kvalitativních metod[105].

V současnosti se v rámci kombinace kvantitativního a kvalitativního přístupu rozlišují jednotlivé typy smíšeného výzkumu. Obecně se člení na smíšené modely, u kterých dochází ke kombinaci přístupů v rámci jednotlivých fází výzkumu, a smíšené metody, u kterých se pro část výzkumu aplikuje kvantitativní přístup a pro část přístup kvalitativní[106]. Pro potřeby analytické části této práce je na výběrový soubor aplikován tzv. sekvenční model, při kterém je nejprve proveden kvantitativní výzkum pomocí matematicko-statistických metod a po jeho ukončení je proveden výzkum kvalitativní v podobě obsahové analýzy výběrového souboru při aplikaci **kvalitativní metody zakotvené teorie**[107] za účelem zodpovězení otázek VO1-VO4. Výsledky kvantitativního a kvalitativního výzkumu jsou v analytické části porovnány a vyhodnoceny. Přínosem sekvenčního modelu je zhodnocení validity obou přístupů.

V rámci matematicko-statistických metod je pro potřeby analytické části výběrový soubor testován pomocí **dvouvýběrového t-testu** a **chí-kvadrát testu dobré shody**[108]. Pomocí dvouvýběrového t-testu se ověřuje, zda na základě údajů z náhodného výběru platí předpoklad, že se průměr základního souboru rovná určité hodnotě. V analytické části je touto hodnotou průměr souboru predikovaných hodnot dle dále vymezených parametrů. Z důvodu přesnosti testování středních hodnot pomocí t-testu je v analytické části u každého základního souboru nejprve proveden dvouvýběrový Fischerův F-test na shodu rozptylů. Pokud je

[103] Kuckartz, U. Realizing mixed -Methods approaches with MAXQDA. Philipps-Universität. 2010, str. 6.
[104] Campbell, D. T., Fiske, D. W. Convergent and Discriminant Validation by the Multitrait-Multimethod Matrix. Psychological Bulletin. 1959, str. 84-85.
[105] Denzin, N. The research act in sociology: A theoretical introduction to sociological methods. Butterworth & Co Publishers. 1970, str. 291.
[106] Hendl, J. Kvalitativní výzkum: Základní metody a aplikace. Portál. 2005, str. 60.
[107] STRAUSS, Anselm; CORBINOVÁ, Juliet. Základy kvalitativního výzkumu. Sdružení podané ruce. 1999. str. 21-33.
[108] Hindls, R., Hronová, S., Seger, J. Statistika pro ekonomy. Professional Publishing. 2004, str. 133-142.

zjištěno, že se rozptyly shodují, je v analytické části základní soubor testován pomocí dvouvýběrového t-testu s rovností rozptylů (Studentův t-test). V případě, že se rozptyly neshodují, je v analytické části základní soubor testován pomocí dvouvýběrového t-testu s nerovností rozptylů. Pomocí chí-kvadrát testu dobré shody se testuje, zda empiricky naměřené četnosti odpovídají předpokládanému rozložení základního souboru. V analytické části je toto rozložení odvozeno z predikovaných hodnot dle dále vymezených parametrů.

Všechny tři výše zmíněné matematicko-statistické metody jsou v analytické části aplikovány pomocí analytických nástrojů v softwaru MS Excel. Z tohoto důvodu je vždy s hladinou významnosti £ porovnávána přímo hodnota pravděpodobnosti (dále též „p-hodnota“). **Pokud je hodnota £ větší než zjištěná p-hodnota, zamítá se nulová hypotéza,** která v případě testování dvouvýběrového t-testu a chí-kvadrát testu dobré shody představuje formulované hypotézy H1 až H4 (viz výše). V případě, že je hodnota £ nižší než zjištěná p-hodnota, nulová hypotéza se nezamítá.

4.3 Předmět testování

Předmětem testování jsou **finanční i nefinanční data 14 ministerstev** České republiky v letech 2010-2018. Testování je primárně zaměřeno na účetní závěrky ministerstev, závěrečné účty kapitol, které spravují jednotlivá ministerstva, výroční zprávy ministerstev (pokud jsou k dispozici) a výroční zprávy Nejvyššího kontrolního úřadu. Pro zjištění informací o ministerstvy poskytované veřejné službě za sledované období jsou dále testovány zprávy o činnosti ministerstev, vybrané tiskové zprávy a webové stránky ministerstev.

V rámci kvalitativního výzkumu je testován výběrový soubor dat založených na akruálním principu, která jsou obsažena v přílohách účetních závěrek ministerstev, závěrečných účtech kapitol, ve výročních zprávách Nejvyššího kontrolního úřadu, výročních zprávách ministerstev (pokud jsou k dispozici), zprávách o činnosti ministerstev a na webových stránkách ministerstev. Pro kvalitativní výzkum byly dále použity i další zdroje, a to webové stránky Českého statistického úřadu a materiály zaměřené ke shrnutí průběhu účetní reformy veřejného sektoru z webových stránek ministerstva financí a Nejvyššího kontrolního úřadu.

V rámci kvantitativního výzkumu je testován základní soubor dat pro testování jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. V zásadě jde o výskyt položek oprávek, opravných položek, časového rozlišení, rezerv a kurzových rozdílů. Pro testování výskytu

účetních metod v příloze účetní závěrky byl vymezen výběrový soubor. Jedná se o rezervy, odpisy dlouhodobého majetku, opravné položky, časové rozlišení a kurzové rozdíly. V případě testování výsledků kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu je výzkum zaměřen pouze na výběrový soubor, a to na všechny nálezy na ministerstvech týkající se akruálního principu.

4.4 Metoda sběru dat

Základní metodou přístupu byla zvolena metoda studia dokumentů a metoda sběru dat **prostřednictvím obsahové analýzy** těchto dokumentů. Většina potřebných dokumentů a z nich potřebných dat pro testování výzkumných otázek a hypotéz byla v době sběru veřejně dostupná přes webové stránky ministerstev, Nejvyššího kontrolního úřadu či přes analytickou část portálu ministerstva financí – https://monitor.statnipokladna.cz/analyza/. Z hlediska dostupnosti a práce s daty lze z pohledu běžného uživatele konstatovat, že právě informační portál ministerstva financí je jedním ze splněných bodů účetní reformy veřejného sektoru, protože jsou tím účetní a rozpočtová data skutečně „blízko občanům".

Pro nezveřejněná data jsem se rozhodl oficiálně podat na jednotlivé veřejné instituce **žádosti o poskytnutí informace** dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Zde se bohužel ukázalo, jak dokáží být veřejné instituce k běžnému občanovi nepřívětivé a namísto stručné odpovědi či zaslání požadovaných dokumentů přišly od oslovených subjektů reakce v podobě upřesňování žádosti či zasílání dokumentů postupně v listinné podobě poštou, ačkoli bylo vysloveně zažádáno elektronicky apod. U žádosti o poskytnutí závěrečných účtů kapitol od roku 2010 se situace mnohdy dostala tak daleko, že jsem se na daný úřad musel vypravit a se statusem státního úředníka v úrovni vrchního ministerského rady vyřešit celou situaci osobně.

Pro potřeby kvalitativní analýzy byly pro vybrané výzkumné otázky použity metody sběru dat **prostřednictvím standardizovaného dotazníku**, který byl zaslán všem 14 subjektům prostřednictvím dalších žádostí o poskytnutí informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. I zde se, bohužel, ukázala nepřívětivost úřadů k běžnému občanovi a polovina z oslovených subjektů z nejrůznějších důvodů dotazník nevyplnila. Přikročil jsem proto k metodě sběru dat **v podobě nestandardizovaného rozhovoru**. Tímto způsobem si mi již podařilo úspěšně potřebná data pro kvalitativní výzkum zajistit.

5. Analytická část

Předmětem analytické části je provedení kvantitativního a kvalitativního výzkumu v souladu s východisky uvedenými v předcházející kapitole. Kvantitativní výzkum zahrnuje základní finanční a nefinanční data 14 ministerstev v letech 2010 až 2018 a jejich testování vztažené ke čtyřem formulovaným hypotézám. Z tohoto důvodu jsou čtyři podkapitoly zaměřeny vždy na jednu z hypotéz. Pro potřeby testování jsem v rámci druhé a třetí hypotézy vycházel z předpokladu, že účetní reforma veřejného sektoru započatá rokem 2010 s sebou **každoročně přinesla lineární přírůstek hodnot** v podobě širšího užití účetních metod komentovaných v příloze účetní závěrky a předmětu kontroly ze strany Nejvyššího kontrolního úřadu a využití akruální báze při informování veřejnosti o poskytované veřejné službě. Pro potřebu predikce konkrétních četností jsem v rámci kvantitativního výzkumu vycházel z minimálních hodnot při začátku účetní reformy v roce 2010 a maximálně dosažitelných hodnot na konci sledovaného období, tedy roku 2018.

V rámci kvalitativního výzkumu jsem se primárně soustředil na zodpovězení 4 výzkumných otázek. Z tohoto důvodu jsou čtyři podkapitoly zaměřeny vždy na jednu z nich. Pro potřeby obsahové analýzy jsem v rámci výzkumných otázek č. 1 a 4 vycházel ze standardizovaného dotazníku nebo nestandardizovaného rozhovoru. U otázky č. 2 jsem provedl **hlubší obsahovou analýzu příloh účetní závěrky.** V rámci třetí výzkumné otázky jsem primárně vycházel z výročních zpráv Nejvyššího kontrolního úřadu a závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu vztažených k provedeným kontrolám s cílem objevit kontroly, jejichž předmětem bylo užití účetních metod založených na akruálním principu. Nejhlubší rozbor jsem provedl u otázky č. 4, u které jsem pro doplnění odpovědí z dotazníkového šetření analyzoval **všechny otevřené zdroje** v podobě zveřejňovaných finančních výkazů, reportů, tiskových zpráv či obecně uvedených dokumentů na webových stránkách.

V závěru této kapitoly uvádím shrnutí výstupů kvantitativní a kvalitativní analýzy a jejich porovnání v důsledku **zvýšení validity přijímaných výsledků**. Zatímco výstupy z kvantitativní analýzy vypovídají primárně o změně četností sledovaných veličin, které symbolicky představují měřitelné hodnoty dopadu účetní reformy veřejného sektoru na podobu výkaznictví ministerstev od jejího zahájení, výstupy z kvalitativní analýzy představují hlubší rozměr přínosu dat na akruálním principu obsažených v prezentovaných výkazech pro širokou veřejnost a zároveň pro potenciální využití v rámci finančního řízení jednotlivých organizačních složek státu. Hlavním cílem této kapitoly je zhodnocení dopadu účetní reformy na podobu výkazů ministerstev.

5.1 Kvantitativní výzkum

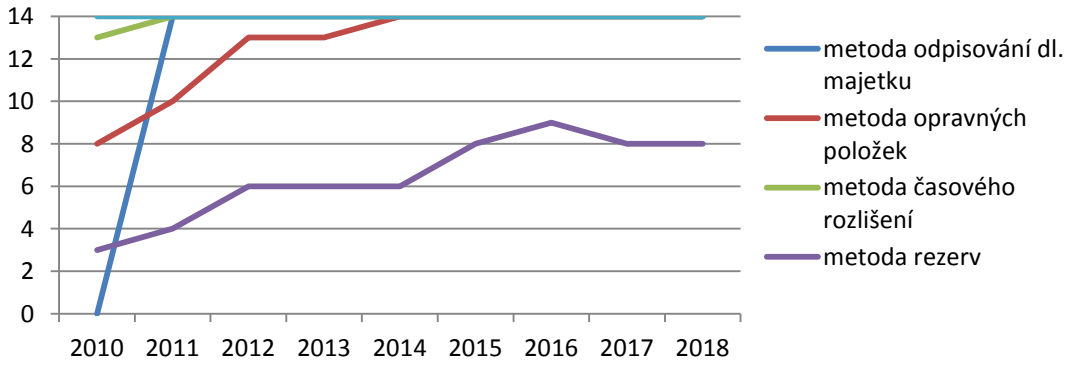
5.1.1 Testování H1

Předmětem této části kvantitativní analýzy bylo otestovat četnosti reálného užití účetních metod v účetních závěrkách 14 ministerstev. K otestování byly vybrány: metoda odpisování dlouhodobého majetku, časového rozlišení, tvorby a použití opravných položek, rezerv a metoda kurzových rozdílů. Kumulativní zjištěné četnosti za všech 5 vybraných účetních metod zachycuje Graf č. 20 a Tabulka č. 6 v podrobnějším členění podle jednotlivých resortů. Z obou je patrné, že užití vybraných účetních metod založených na akruálním principu našlo velmi rychle své reálné uplatnění v podmínkách ministerstev. Nejdůležitějším zlomem byl rok 2011, od kterého byla účetní reformou započata metoda odpisování dlouhodobého majetku. Ostatní metody byly zahájeny již v roce 2010.

Tabulka č. 6 – Četnosti užití vybraných účetních metod v účetních závěrkách ministerstev

Resort	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ministerstvo dopravy	3	4	4	4	4	4	4	4	4
Ministerstvo financí	4	5	5	5	5	5	5	5	5
Ministerstvo kultury	3	4	4	4	4	5	5	5	5
Ministerstvo obrany	3	4	5	5	5	5	5	5	5
Ministerstvo pro místní rozvoj	4	5	5	5	5	5	5	5	5
Ministerstvo práce	2	4	4	4	4	4	4	4	4
Ministerstvo průmyslu a obchodu	2	3	3	3	4	5	5	4	4
Ministerstvo spravedlnosti	2	2	4	4	4	4	5	5	5
Ministerstvo školství	4	5	5	5	5	5	5	5	5
Ministerstvo vnitra	3	5	5	5	5	5	5	5	5
Ministerstvo zahraničních věcí	2	4	4	4	4	4	4	4	4
Ministerstvo zdravotnictví	1	3	4	4	4	4	4	4	4
Ministerstvo zemědělství	3	4	5	5	5	5	5	5	5
Ministerstvo životního prostředí	2	4	4	4	4	4	4	4	4
Celkem	**38**	**56**	**61**	**61**	**62**	**64**	**65**	**64**	**64**

Graf č. 20 - Četnosti užití vybraných účetních metod v účetních závěrkách ministerstev



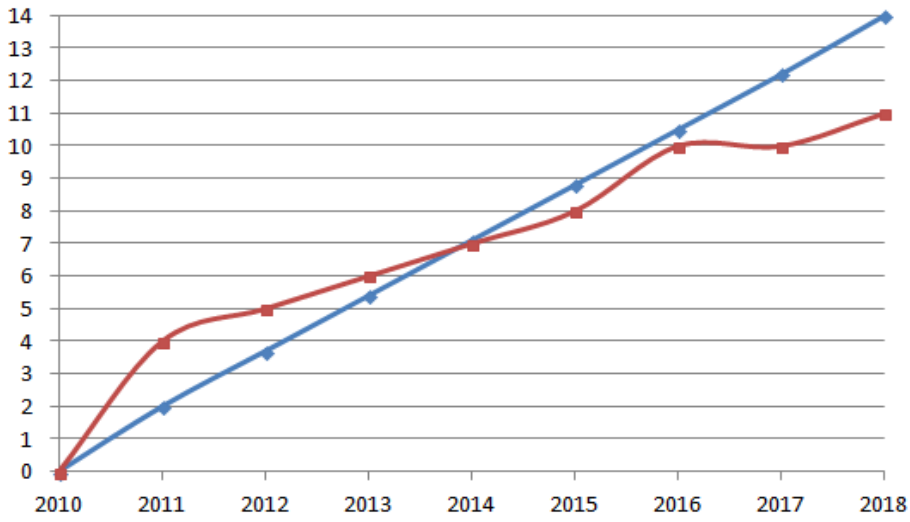
5.1.2 Testování H2

Tabulka č. 7 zachycuje četnosti komentáře k užití metody odpisování dlouhodobého majetku v příloze účetní závěrky. V návaznosti na tabulku Graf č. 21 zachycuje skutečné četnosti a jejich průběh vyznačené červeně, zatímco predikované hodnoty jsou vyznačeny modře v souladu s předpokládaným lineárním trendem.

Tabulka č. 7 – Četnosti komentáře k užití metody odpisování dlouhodobého majetku

Resort	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Ministerstvo dopravy	0	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo financí	0	0	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo kultury	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo obrany	0	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo pro místní rozvoj	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo práce	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Ministerstvo průmyslu a obchodu	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo spravedlnosti	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo školství	0	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo vnitra	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo zahraničních věcí	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo zdravotnictví	0	0	0	0	0	1	1	1	1
Ministerstvo zemědělství	0	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo životního prostředí	0	0	0	0	1	1	1	1	1
Celkem	**0**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**10**	**10**	**11**

Graf č. 21 - Četnosti komentáře k užití metody odpisování dlouhodobého majetku



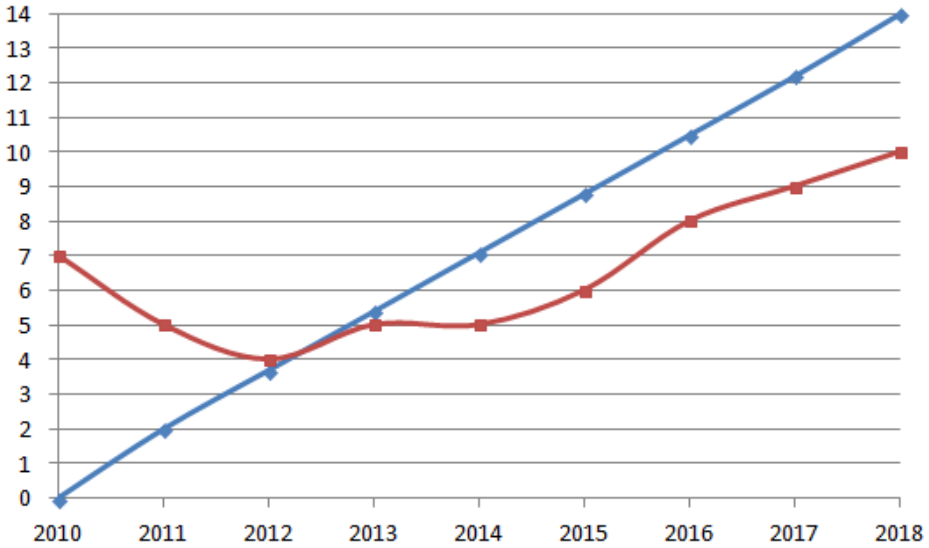
	p-hodnota	výsledek
F-test	0,409088	nerovnost rozptylů
t-test	0,880406	nezamítám H_o
chí kvadrát-test	0,817896	nezamítám H_o

Tabulka č. 8 zachycuje četnosti komentáře k užití metody tvorby a rušení opravných položek v příloze účetní závěrky. V návaznosti na tabulku Graf č. 22 zachycuje skutečné četnosti a jejich průběh vyznačené červeně, zatímco predikované hodnoty jsou vyznačeny modře v souladu s předpokládaným lineárním trendem.

Tabulka č. 8 – Četnosti komentáře k užití metody tvorby a použití opravných položek

Resort	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Ministerstvo dopravy	1	1	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo financí	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo kultury	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo obrany	1	0	0	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo pro místní rozvoj	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Ministerstvo práce	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Ministerstvo průmyslu a obchodu	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo spravedlnosti	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo školství	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo vnitra	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo zahraničních věcí	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo zdravotnictví	0	0	0	0	0	1	1	1	1
Ministerstvo zemědělství	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo životního prostředí	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Celkem	**7**	**5**	**4**	**5**	**5**	**6**	**8**	**9**	**10**

Graf č. 22 - Četnosti komentáře k užití metody tvorby a použití opravných položek



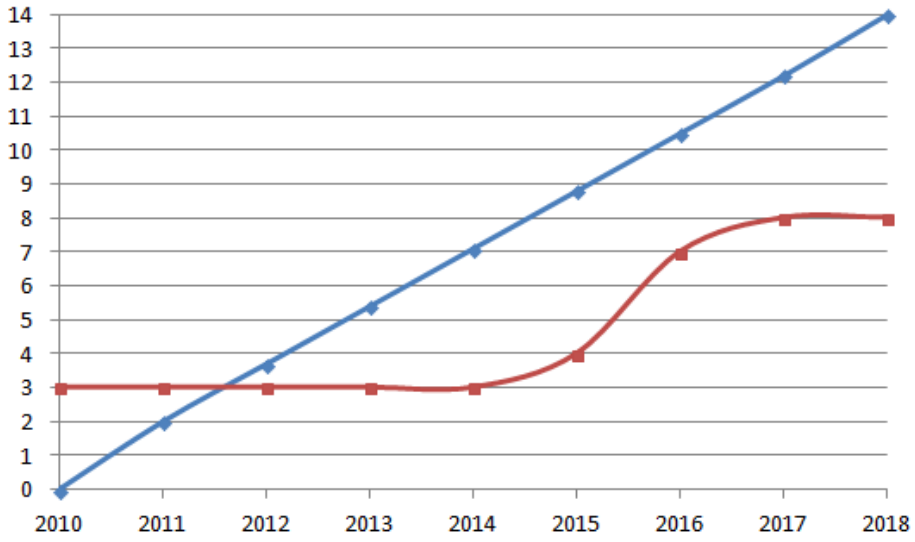
	p-hodnota	výsledek
F-test	0,030875	rovnost rozptylů
t-test	0,767192	nezamítám H_o
chí kvadrát-test	0,279280	nezamítám H_o

Tabulka č. 9 zachycuje rozložení četnosti komentáře k užití metody časového rozlišení v příloze účetní závěrky. V návaznosti na tabulku Graf č. 23 zachycuje skutečné četnosti a jejich průběh vyznačené červeně, zatímco predikované hodnoty jsou vyznačeny modře v souladu s předpokládaným lineárním trendem.

Tabulka č. 9 – Četnosti komentáře k užití metody časového rozlišení

Resort	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Ministerstvo dopravy	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo financí	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo kultury	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo obrany	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo pro místní rozvoj	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Ministerstvo práce	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo průmyslu a obchodu	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo spravedlnosti	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo školství	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo vnitra	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo zahraničních věcí	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo zdravotnictví	0	0	0	0	0	1	1	1	1
Ministerstvo zemědělství	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo životního prostředí	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Celkem	**3**	**3**	**3**	**3**	**3**	**4**	**7**	**8**	**8**

Graf č. 23 - Četnosti komentáře k užití metody časového rozlišení



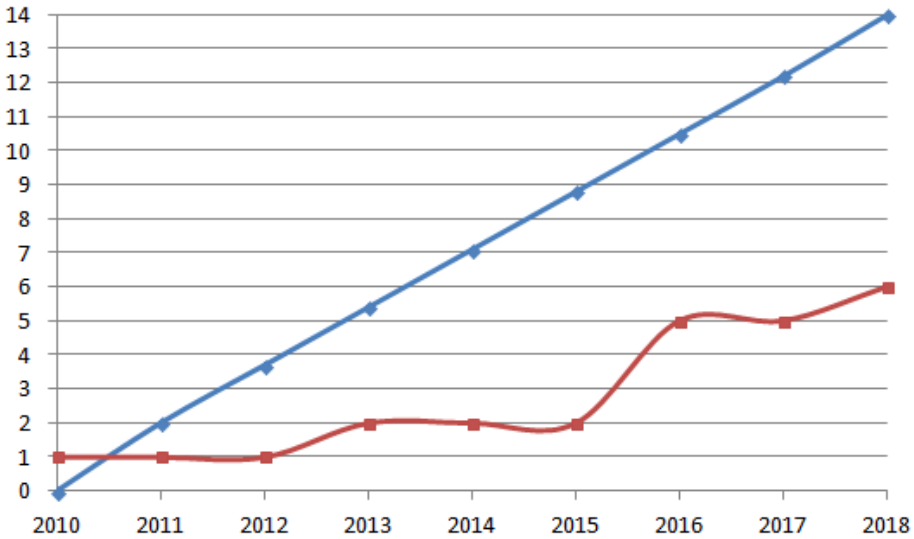
	p-hodnota	výsledek
F-test	0,055958	nerovnost rozptylů
t-test	0,194769	nezamítám H_o
chí kvadrát-test	0,104954	nezamítám H_o

Tabulka č. 10 zachycuje rozložení četnosti komentáře k užití metody tvorby a rušení rezerv v příloze účetní závěrky. V návaznosti na tabulku Graf č. 24 zachycuje skutečné četnosti a jejich průběh vyznačené červeně, zatímco predikované hodnoty jsou vyznačeny modře v souladu s předpokládaným lineárním trendem.

Tabulka č. 10 – Četnosti komentáře k užití metody tvorby a použití rezerv

Resort	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Ministerstvo dopravy	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo financí	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo kultury	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo obrany	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo pro místní rozvoj	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Ministerstvo práce	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo průmyslu a obchodu	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo spravedlnosti	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo školství	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo vnitra	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo zahraničních věcí	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo zdravotnictví	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo zemědělství	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo životního prostředí	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Celkem	**1**	**1**	**1**	**2**	**2**	**2**	**5**	**6**	**6**

Graf č. 24 - Četnosti komentáře k užití metody tvorby a použití rezerv



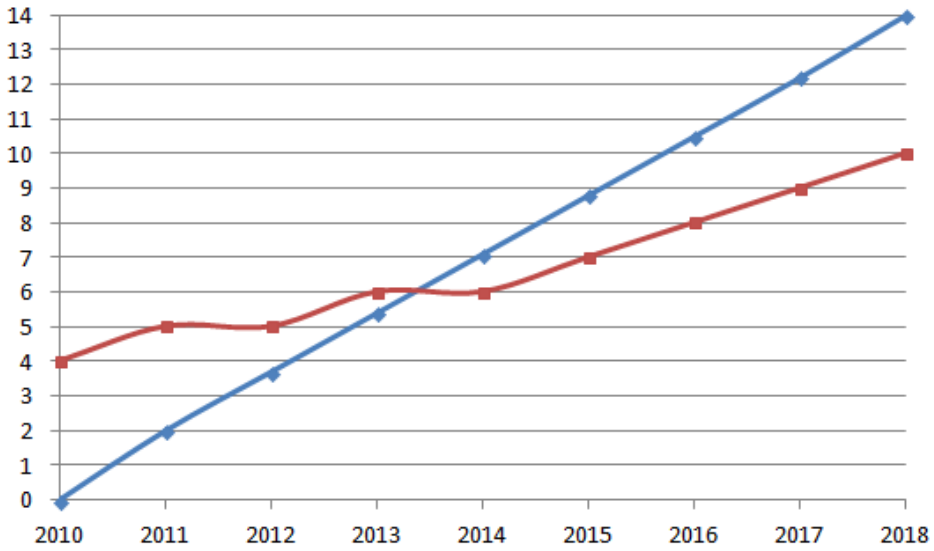
	p-hodnota	výsledek
F-test	0,024156	rovnost rozptylů
t-test	0,029204	zamítám H_o
chí kvadrát-test	0,000691	zamítám H_o

Tabulka č. 11 zachycuje četnosti komentáře k užití metody kurzových rozdílů v příloze účetní závěrky. V návaznosti na tabulku Graf č. 25 zachycuje skutečné četnosti a jejich průběh vyznačené červeně, zatímco predikované hodnoty jsou vyznačeny modře v souladu s předpokládaným lineárním trendem.

Tabulka č. 11 – Četnosti komentáře k užití metody kurzových rozdílů

Resort	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Ministerstvo dopravy	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo financí	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Ministerstvo kultury	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo obrany	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo pro místní rozvoj	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo práce	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Ministerstvo průmyslu a obchodu	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ministerstvo spravedlnosti	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo školství	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo vnitra	0	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo zahraničních věcí	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo zdravotnictví	0	0	0	0	0	1	1	1	1
Ministerstvo zemědělství	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo životního prostředí	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Celkem	**4**	**5**	**5**	**6**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**

Graf č. 25 - Četnosti komentáře k užití metody kurzových rozdílů



	p-hodnota	výsledek
F-test	0,025210	rovnost rozptylů
t-test	0,813235	nezamítám H_o
chí kvadrát-test	0,320457	nezamítám H_o

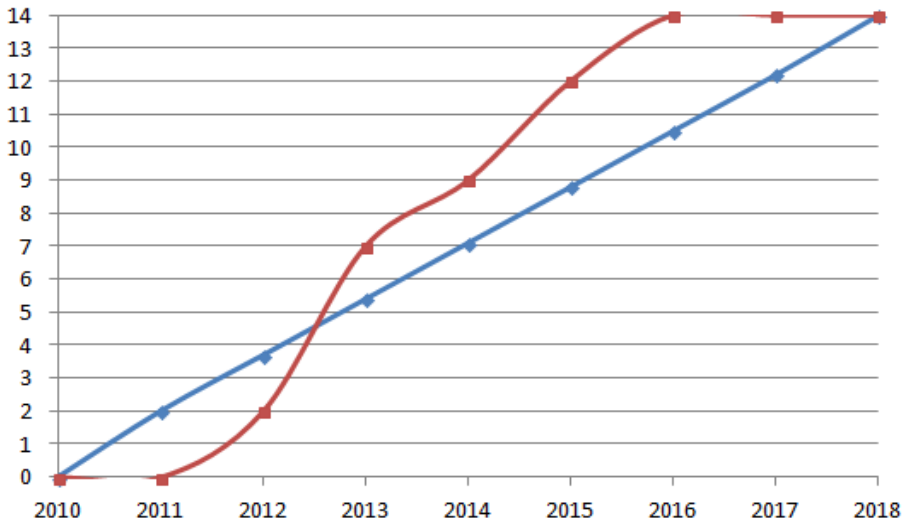
5.1.3 Testování H3

Tabulka č. 12 zachycuje kumulativní četnosti předmětu kontroly zahrnující akruální princip ze strany Nejvyššího kontrolního úřadu (též „NKÚ“). Graf č. 26 zachycuje skutečné četnosti a jejich průběh vyznačené červeně, zatímco predikované hodnoty jsou vyznačeny modře v souladu s předpokládaným lineárním trendem.

Tabulka č. 12 – Kumulativní četnosti kontrol NKÚ zahrnující akruální princip

Resort	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Ministerstvo dopravy	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo financí	0	0	0	0	1	1	1	1	1
Ministerstvo kultury	0	0	0	0	0	1	1	1	1
Ministerstvo obrany	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo pro místní rozvoj	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo práce	0	0	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo průmyslu a obchodu	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo spravedlnosti	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo školství	0	0	1	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo vnitra	0	0	0	0	0	1	1	1	1
Ministerstvo zahraničních věcí	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Ministerstvo zdravotnictví	0	0	0	0	0	1	1	1	1
Ministerstvo zemědělství	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Ministerstvo životního prostředí	0	0	0	0	1	1	1	1	1
Celkem	**0**	**0**	**2**	**7**	**9**	**12**	**14**	**14**	**14**

Graf č. 26 - Kumulativní četnosti kontrol NKÚ zahrnující akruální princip



	p-hodnota	výsledek
F-test	0,510002	nerovnost rozptylů
t-test	0,722817	nezamítám H_o
chí kvadrát-test	0,498456	nezamítám H_o

5.1.4 Testování H4

Předmětem této části kvantitativní analýzy bylo otestovat četnosti reálného užití dat založených na akruálním principu v jiných reportech vykazovaných 14 ministerstvy, než je účetní závěrka. Za reporty k otestování byly vybrány výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, výkaz o nárocích z nespotřebovaných výdajů organizačních složek státu; závěrečný účet rozpočtové kapitoly, pomocný analytický přehled, operativní účetní záznamy, výkaz o zaměstnanosti regulované vládou a výkaz o zdrojích rezervního fondu organizačních složek státu a nakládání s těmito prostředky. Kumulativní zjištěné četnosti za všechny vybrané reporty zachycuje Tabulka č. 13.

Tabulka č. 13 – Četnosti výskytu akruálních dat ve vybraných reportech vyjma účetní závěrky

Report	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Výkaz o nárocích z nespotřebovaných výdajů	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Závěrečný účet kapitoly	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Operativní účetní záznamy	3	3	3	3	3	3	3	0	0
Pomocný analytický přehled	0	0	3	3	4	4	4	4	4
Výkaz o zaměstnanosti regulované vládou	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Výkaz o zdrojích rezervního fondu	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Celkem	**3**	**3**	**6**	**6**	**7**	**7**	**7**	**4**	**4**

Z Tabulky č. 13 je zřejmé, že jedinými dvěma reporty, u kterých ve sledovaném období vyskytla data založená na akruálním principu, byly operativní účetní záznamy a pomocný analytický přehled. Operativní účetní záznamy byly již od začátku účetní reformy spjaty s potřebou operativního finančního řízení státu a kromě jiného obsahovaly data založená na **metodách časového rozlišení, tvorby a použití opravných položek a metodě kurzových rozdílů.** Od roku 2017 byla podoba operativních záznamů změněna a jejich rozsah byl zredukován natolik, že v současné době obsahují pouze informace o majetku určeném k odprodeji a obraty rozpočtových i mimorozpočtových účtů za minulý měsíc.

Vznik pomocného analytického přehledu je spjat primárně s potřebou vytěžování dat pro potřeby Českého statistického úřadu, České národní banky a v neposlední řadě s potřebou sestavení konsolidované účetní závěrky za Českou republiku. Tento výkaz se započal sestavovat od roku 2012 a od tohoto roku v sobě zahrnoval data založená na **metodách časového rozlišení, tvorby a použití opravných položek a metodě kurzových rozdílů.** V roce 2014 došlo k výraznějšímu rozšíření tohoto výkazu a kromě jiného se začala vykazovat i data založená na **metodě odpisování dlouhodobého majetku**. Ze sledovaných metod tedy neobsahuje pouze **metodu tvorby a použití rezerv.**

5.2 Kvalitativní výzkum

5.2.1 Zodpovězení VO1

V návaznosti na provedenou kvantitativní část výzkumu zaměřenou na četnosti užívání účetních metod založených na akruálním principu bylo předmětem této části kvalitativního výzkumu zodpovědět, jaké z těchto účetních metod sama ministerstva považují za přínosné. Tato část kvalitativního výzkumu primárně vycházela z odpovědí 14 ministerstev na dvě otázky položené v rámci dotazníkového šetření. Zatímco první otázka byla kladena jako otevřená, druhá otázka obsahovala taxativní výčet možných odpovědí, z nichž mohla být označena pouze jedna nebo až všechny. V souladu s vymezením účetních metod podle prováděcí vyhlášky taxativní výčet zahrnoval metodu tvorby a použití opravných položek, metodu odpisování dlouhodobého majetku, metodu tvorby a použití rezerv, metodu časového rozlišení a metodu kurzových rozdílů. Vznesené otázky byly formulovány takto:

1) **Jakým způsobem ovlivnila reforma veřejného sektoru započatá v roce 2010 oblast účetnictví?**
2) **Jaké účetní metody založené na akruálním principu považujete z hlediska předmětu účetnictví za nejvíce přínosné?**

Na první otázku bylo nejčastější odpovědí (10 ze 14 odpovědí), že oblast účetnictví reforma veřejného sektoru nejvíce ovlivnila v podobě aplikace akruálního principu v rozsahu jako pro podnikatelský sektor a přijetí nových technických požadavků. U akruálního principu byl u odpovědí kladen důraz zejména na užití nákladových a výnosových účtů, které s sebou přinesly velké změny především ve formě vzorové účtové osnovy pro vybrané účetní jednotky dané prováděcí vyhláškou a změnou účetních postupů stanovených Českými účetními standardy. V rámci technických požadavků byl nejčastěji zmiňován proces předávání výkazů do Centrálního systému účetních informací státu.

U druhé otázky bylo zjištěno, že za nejpřínosnější účetní metody v souladu s jejich výčtem dle prováděcí vyhlášky jsou ministerstvy považovány **způsob odpisování dlouhodobého majetku**. Tato účetní metoda se v rámci výběru odpovědí na dotazník vyskytovala celkem jedenáctkrát. Dalšími nejčastěji uváděnými odpověďmi byly **metoda tvorby a použití opravných položek** a **metoda časového rozlišení**. Obě tyto metody byly zmíněny osmkrát. Naopak mezi nejméně uváděnou účetní metodou založenou na akruálním principu byla **metoda tvorby a použití rezerv**. Tato metoda byla v rámci výběru odpovědí na dotazník zmíněna pouze v jednom případě.

5.2.2 Zodpovězení VO2

V návaznosti na provedenou kvantitativní část výzkumu zaměřenou na četnosti komentáře užitých účetních metod bylo předmětem této části kvalitativního výzkumu zodpovědět, jakým způsobem jsou užité účetní metody v příloze účetní závěrky komentovány. Tato část kvalitativního výzkumu primárně vycházela z obsahové analýzy přílohy v účetních závěrkách všech 14 ministerstev. V první části analýzy jsem porovnával komentář se skutečně užitými účetními metodami založenými na akruálním principu v podobě metody odpisování dlouhodobého majetku, časového rozlišení, tvorby a použití opravných položek, rezerv a metody kurzových rozdílů. U tohoto vzorku metod bylo zarážející, že **v roce 2011 byla pouze jedna čtvrtina užitých účetních metod řádně komentována v příloze účetní závěrky**, a to ačkoli se jednalo o porušení legislativní povinností dané § 7 odst. 5 zákona o účetnictví a § 8 prováděcí vyhlášky. Oproti tomu za rok 2018 již ministerstva komentovala přes tři čtvrtiny užitých účetních metod. V tomto ohledu tedy došlo k významnému zlepšení.

Ve druhé části analýzy přílohy účetní závěrky jsem se soustředil na detail, s jakým byly vybrané účetní metody komentovány. Nejčastěji prostým odkazem na legislativu byla komentována **metoda tvorby a použití opravných položek k pohledávkám**, která je uvedena explicitně v prováděcí vyhlášce. Oproti tomu si ministerstva nezvykla komentovat metodu tvorby a použití opravných položek k majetku. V rámci sledovaného období byla tato metoda komentována pouze dvakrát. Obdobně nekomentovanou metodou se od doby svého zavedení stala **metoda tvorby a použití rezerv**, pro kterou nejsou detailní pravidla tvorby ani použití žádným obecným předpisem detailně stanovena. Pokud se ministerstva vyjádřila k rezervám, tak často prostým konstatováním, že tvoří rezervu na daný typ rizika. V rámci nejčastěji komentovaných metod byla v průběhu sledovaného období velmi stručně komentována **metoda odpisování dlouhodobého majetku**, u které ministerstva uváděla např. pouze užití výkonového způsobu odpisování pro služební automobily a rovnoměrného způsobu pro ostatní dlouhodobá aktiva. Žádné z ministerstev v příloze účetní závěrky neuvádělo dobu životnosti pro jednotlivé typy dlouhodobého majetku či prostý odkaz na normu, ze které při stanovování dob životnosti vycházelo. Nekomentovanou se po svém zavedení stala i zbytková hodnota, kterou v roce 2018 komentovala pouze 3 ministerstva. Všech 14 ministerstev bylo velmi stručných i při komentování **metody kurzových rozdílů**, kde se často omezovala pouze na prosté konstatování, zda užívají pevný nebo denní kurz. Naopak účetní metodou nejčastěji komentovanou s uvedením konkrétních nejvýznamnějších účetních případů byla **metoda časového rozlišení.**

5.2.3 Zodpovězení VO3

V návaznosti na provedenou kvantitativní část výzkumu zaměřenou na četnost dat založených na akruálním principu jako předmětu kontroly ze strany Nejvyššího kontrolního orgánu bylo předmětem této části kvalitativního výzkumu zodpovědět, na jaké oblasti užití akruálního principu se ve sledovaném období Nejvyšší kontrolní úřad zaměřil. Tato část kvalitativního výzkumu primárně vycházela z obsahové analýzy výročních zpráv Nejvyššího kontrolního úřadu a závěrečných účtů jednotlivých kapitol státního rozpočtu vztažených k provedeným kontrolám na ministerstvech. V rámci provedených kontrol po roce 2010 patřilo v prvních letech probíhající účetní reformy mezi nejčastější kontrolní zjištění nesprávné užití převodového můstku z přelomu let 2009 a 2010 z titulu rozporu se vzorem uvedeným v příloze Českého účetního standardu č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih a zároveň nevykázání počátečních zůstatků u účtovaných skutečností k 1.1.2010. Od prvních let účetní reformy Nejvyšší kontrolní úřad pravidelně ve svých zjištěních upozorňuje zejména na nedostatečné uvádění informací o použitých účetních metodách a na nekomentování významných částek v příloze účetní závěrky. V posledních obdobích kromě toho ještě upozorňuje na neuvádění významných událostí, které se odehrály po rozvahovém dni.

S aplikací **metody odpisování dlouhodobého majetku** jsou spojeny nesprávnosti především s chybně stanoveným okamžikem, ke kterému bylo zahájeno odpisování, zařazení či vyřazení majetku, dále se jednalo o nesprávně stanovený dopočet oprávek, nesprávné odpisování majetku či evidování samostatného technického zhodnocení. V rámci **metody tvorby a použití opravných položek** zjištěné chyby vyplývaly zejména z nevykázání a neúčtování o opravných položkách k pohledávkám či majetkovým účastem státu v obchodních korporacích, neoprávněnou tvorbu opravných položek, kdy neměly být tvořeny či chybné doúčtování opravných položek za období před zahájením účetní reformy. V případě **metody tvorby a použití rezerv** spočívaly kontrolní nálezy Nejvyššího kontrolního úřadu zejména v upozornění na nevydané vnitřní předpisy, které by upravovaly pravidla tvorby a použití rezerv vnitřním předpisem v souladu s Českým účetním standardem č. 705 – Rezervy. S aplikací **metody časového rozlišení** byly spojeny nesprávnosti spočívající v chybně zvolených účtech v rozporu s jejich obsahovým vymezením podle provádění vyhlášky, přičemž se primárně jednalo o účtování o transferech v souladu s Českým účetním standardem č. 703 – Transfery. V rámci **metody kurzových rozdílů** bylo nejčastější chybou nepřeceňování cizoměnových položek rozvahy a neúčtování souvisejících kurzových rozdílů, a to zejména u dlouhodobých pohledávek či majetkových účastí.

5.2.4 Zodpovězení VO4

V návaznosti na provedenou kvantitativní část výzkumu zaměřenou na četnosti užívání dat založených na akruálním principu jinými reporty, než je účetní závěrka, bylo předmětem této části kvalitativního výzkumu zodpovědět, které reporty ministerstva upřednostňují pro prezentaci poskytované veřejné služby široké veřejnosti. Tato část kvalitativního výzkumu primárně vycházela z odpovědí 14 ministerstev na pět otázek položených v rámci dotazníkového šetření. Všechny otázky umožňovaly odpověď v rámci taxativního výčtu nabízených odpovědí, ale dotazovanému bylo zároveň umožněno vložit i vlastní odpověď. K vyplnění dotazníku mohli dotazovaní označit pouze jednu nebo až všechny odpovědi. Taxativní výčet možných odpovědí byl pro všechny otázky vymezen stejně, a to v podobě webové stránky ministerstva, přílohy účetní závěrky, závěrečného účtu kapitoly, výroční zprávy, tiskové zprávy či jiným způsobem, který mohli dotazovaní sami doplnit. Vznesené otázky byly prostřednictvím standardizovaného dotazníkového šetření formulovány takto:

1) **Jakým způsobem informujete veřejnost o plnění úkolů ministerstva vyplývajících z kompetenčního zákona?**
2) **Jakým způsobem informujete veřejnost o úkolech ministerstva, které jste jako orgán státní správy delegovali na jiné subjekty?**
3) **Jakým způsobem informujete veřejnost o existenci subjektů, na které jste jako orgán státní správy delegovali úkoly ministerstva?**
4) **Jakým způsobem podáváte veřejnosti finanční informace ve struktuře ke konkrétně plněným úkolům ministerstva?**
5) **Jakým způsobem informujete veřejnost o plánech a očekáváních, jak budou do budoucna plněny úkoly ministerstva?**

Na první otázku bylo nejčastější odpovědí (10 ze 14 odpovědí), že o plnění úkolů vyplývajících z kompetenčního zákona veřejnost převážně informují prostřednictvím tiskových zpráv. Druhou nejčastější odpovědí (7 ze 14 odpovědí), že tuto informaci poskytují veřejnosti formou závěrečného účtu své rozpočtové kapitoly. V rámci druhé a třetí otázky bylo nejčastější odpovědí (13 ze 14 odpovědí), že o delegování úkolů na jiné subjektu veřejnost informují prostřednictvím webových stránek. Druhou nejčastější formou (8 ze 14 odpovědí) byl zmiňován závěrečný účet kapitoly. Na čtvrtou otázku ministerstva nejčastěji (9 ze 14 odpovědí) odpovídala, že tuto informaci poskytují v podobě závěrečných účtů kapitol a na druhém místě (7 ze 14 odpovědí) uváděla vlastní webové stránky. V případě páté otázky bylo nejčastěji (8 ze 14 odpovědí) odpovězeno, že k tomuto účelu využívají především webové stránky a tiskové zprávy.

V rámci detailní obsahové analýzy všech testovaných reportů bylo zjištěno, že pět z nich je postaveno čistě na peněžní bázi. Tato skutečnost je dána zejména nepříliš ambiciózními cíli účetní reformy, která si již od svého počátku nekladla vysoké nároky na užití účetních dat na akruální bázi pro účely efektivního řízení státu či skládání účtů volených zástupců občanům za jednotlivé státní instituce. Ze sedmi analyzovaných reportů jsou přímo dostupné veřejnosti pouze dva, a to závěrečný účet dané kapitoly a výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu. Za hlavní výkaz sestavovaný vůči veřejnosti je však dlouhodobě v rámci veřejného sektoru považován pouze jeden, a to státní závěrečný účet. Tento výkaz je sestavován za všechny rozpočtové kapitoly státního rozpočtu, přičemž každé ministerstvo každoročně předkládá ministerstvu financí **závěrečný účet** za svou kapitolu. Struktura a rozsah závěrečného účtu jsou dány striktně vyhláškou č. 419/2001 Sb., o rozsahu, struktuře a termínech údajů předkládaných pro vypracování návrhu státního závěrečného účtu a o rozsahu a termínech sestavení návrhů závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu, ve znění pozdějších předpisů.

Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, organizačních složek státu a státních fondů, včetně komentáře, **výkaz o nárocích z nespotřebovaných výdajů** organizačních složek státu, **výkaz o zaměstnanosti regulované vládou** a **přehled o zdrojích rezervního fondu** organizačních složek státu a nakládání s těmito prostředky byly v letech v letech 2010 až 2014 sestavovány na základě vyhlášky č. 449/2009 Sb. o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů. Od roku 2015 jsou tyto výkazy sestavovány podle vyhlášky č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů.

Nejzajímavější ze čtveřice zmíněných výkazů je výkaz o nárocích z nespotřebovaných výdajů. Tento pravidelný report obsahuje informace o výši výdajů rozpočtovaných na minulý rok, které organizační složky státu nestihly vyčerpat a dále jejich postupné dočerpávání v běžném roce. Výpočet a hlavně členění nároků jsou velmi složité a probíhají v souladu s § 47 zákona o rozpočtových pravidlech. Institut nároků existuje až od roku 2008, do té doby se nespotřebované rozpočtované prostředky převáděly v peněžní formě do rezervního fondu. V současné době není tento druh pomyslné pohledávky vůči státnímu rozpočtu finančně

kryt, nýbrž je pouze evidován v tomto výkazu. Pokud požaduje daná organizační složka státu tyto zdroje využít, musí na ně ministerstvo financí zajistit finanční prostředky. Jako jediný z čtveřice testovaných finančních výkazů má tento výkaz akruální potenciál, a to v případě, že by zachycoval pouze očekávaný rozpočtový dopad skutečných závazků, k nimž se daná organizační složka již zavázala, ale nestihla je finančně realizovat a případně rovněž vytvořených rezerv. Struktura nároků však taková není. Nečerpané nároky lze zjednodušeně definovat jako rozdíl mezi konečným rozpočtem výdajů na minulý rok a skutečnými rozpočtovými výdaji za minulý rok zvýšený o nároky z nespotřebovaných výdajů ke dni 31. prosince minulého rozpočtového období. Nároky nejsou mnohdy průběžně čerpány a kumulují se. K začátku roku 2018 vzrostly na částku 167,6 mld. Kč. Jde o problém spojený s rizikem růstu státního dluhu, na který dlouhodobě upozorňuje například Nejvyšší kontrolní úřad.

5.3 Zjištěné výsledky

V rámci analyzovaných účetních metod založených na akruálním principu bylo zjištěno, že si většina ministerstev čtyři z těchto metod v průběhu účetní reformy již osvojila. Jedná se o metodu odpisování dlouhodobého majetku, metodu tvorby a použití opravných položek, metodu časového rozlišení a metodu kurzových rozdílů. Naopak metoda, kterou si ministerstva zatím příliš nezvykla aktivně využívat, je metoda tvorby a použití rezerv, což může to souviset s faktem, že dosažený výsledek hospodaření nemá u ministerstev vliv na budoucí disponibilní zdroje. Tyto závěry opírám o výsledky testování H1 až H3 a VO1 až VO3. Aktivní užívání metod při testování H1 v rámci kvantitativní analýzy ilustruje Graf č. 20. Podle něj byly od počátku účetní reformy nejúspěšněji přijímanými účetní metodami založenými na akruálním principu především metoda kurzových rozdílů, metoda odpisování dlouhodobého majetku a metoda časového rozlišení. Tento závěr byl potvrzen i v rámci kvalitativní analýzy při zodpovězení VO1, kdy většina ministerstev v rámci dotazníkového šetřená deklarovala, že tyto účetní metody považuje za přínosné.

Pro další analýzu byl vybrán komentář užitých účetních metod založených na akruálním principu. V rámci kvantitativního výzkumu byla testována H2 v podobě výskytu komentářů v příloze účetní závěrky. Nejčastěji komentovanou účetní metodou bylo odpisování dlouhodobého majetku, dalšími pravidelně komentovanými účetními metodami byly metoda tvorby a použití opravných položek a metoda kurzových rozdílů. Překvapivě nepříliš komentovanou účetní metodou založenou na akruálním principu byla metoda

časového rozlišení. Nejméně komentovanou účetní metodou byla metoda tvorby a použití rezerv. Provedení detailní obsahové analýza přílohy účetních závěrek v rámci kvalitativního výzkumu pro zodpovězení VO2 přineslo zjištění, že tři nejčastěji zmiňované účetní metody jsou komentovány většinou velmi stručně, a to bez uvádění konkrétní příkladů i vymezení obecných pravidel pro použití metody. Nejvíce detailně komentovanou metodou založenou na akruálním principu byla metoda časového rozlišení. Ministerstva v rámci jejího komentáře nejčastěji uváděla konkrétní příklady užití i obecná pravidla, která měla alespoň podobu hranice významnosti stanovenou pro účtování položek časového rozlišení. Nejméně detailně komentovanými účetními metodami byly metoda tvorby a použití rezerv a metoda tvorby a použití opravných položek k majetku. U obou těchto účetních metod by byl komentář v návaznosti na českou účetní legislativu zároveň velmi potřebný.

S testováním H3 a zodpovězením VO3 byla spojena kontrolní činnost Nejvyššího kontrolního úřadu se zaměřením na již analyzovanou pětici účetních metod založených na akruálním principu. Z kvantitativní analýzy vyplynulo, že od začátku vniku účetní reformy do roku 2016 byla všechna ministerstva alespoň jedenkrát kontrolována Nejvyšším kontrolním úřadem, přičemž předmět kontroly nově zahrnoval všechny metody založené na akruálním principu vyplývající z prováděné účetní reformy. Z detailní obsahové analýzy výročních zpráv Nejvyššího kontrolního úřadu vyplynulo, že nejčastějšími zjištěnými nesprávnostmi v oblasti odpisování dlouhodobého majetku byly především chybné okamžiky začátku a konce odpisování z titulu zařazení dlouhodobého majetku či změnou statutu majetku např. při rozhodnutí o jeho prodeji, v případě tvorby a použití opravných položek bylo nejčastější chybou nevykázání a neúčtování o opravných položkách k pohledávkám, v rámci tvorby a použití rezerv bylo nejčastější chybou nestanovení pravidel účtování o rezervách v podobě neexistence vnitřní směrnice, v rámci časového rozlišení byl nejčastější chybou rozpor s obsahovým vymezením syntetických účtů dle prováděcí vyhlášky a u metody kurzových rozdílů bylo nejčastější chybou nepřecenění cizoměnových položek rozvahy.

Poslední analyzovaná oblast byla zaměřena na výkazy, které vytěžují nebo doplňují data z účetnictví. V rámci kvantitativního výzkumu byla testována H4 v podobě výskytu dat založených na akruálním principu v jednotlivých sestavovaných reportech. Pro účely testování bylo vybráno 7 výkazů, přičemž pouze 2 jsou přímo dostupné veřejnosti, a to závěrečný účet dané kapitoly a výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu. Pro získání ostatních výkazů však mohou občané podat žádosti o poskytnutí informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Testováním H4 bylo

zjištěno, že pouze u dvou reportů se ve sledovaném období vyskytla data založená na akruálním principu. Jednalo se o operativní účetní záznamy a pomocný analytický přehled. Prostřednictvím dotazníkového šetření většina ministerstev deklarovala, že o plnění úkolů vyplývajících z kompetenčního zákona veřejnost převážně informují prostřednictvím tiskových zpráv, že o delegování úkolů na jiné subjektu veřejnost informují prostřednictvím webových stránek, že podávají veřejnosti finanční informace ve struktuře ke konkrétně plněným úkolům v podobě závěrečných účtů kapitol a že pro informování veřejnosti o plánech a očekáváních, jak budou do budoucna úkoly vyplývající z kompetenčního zákona plněny, využívají především webové stránky a tiskové zprávy.

Závěr

V první části práce jsem zmapoval aktuální stav výzkumu v oblasti finančního výkaznictví veřejného sektoru na globální úrovni. V poslední dekádě jsou v rámci veřejného sektoru kladeny stále větší požadavky na finanční výkaznictví, přičemž klíčovým prvkem existence veřejného sektoru je sloužit veřejnému zájmu. Napomáhat tomuto cíli může i správně navržený systém výkaznictví. Hlavními tématy současných studií zaměřených na veřejný sektor je transparentnost a odpovědnost volených zástupců. Poskytování nestrukturovaných a nesrozumitelných informací může vést k tomu, že veřejnost v konečném výsledku nebude schopna informace o činnosti veřejného sektoru řádně zanalyzovat a využít při svém rozhodování např. v příštích volbách či v jiné občanské aktivitě. V této souvislosti je vhodné vyzdvihnout roli Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, které napomáhají veřejnému zájmu tím, že vytvářejí a rozvíjejí dostatečně kvalitní standardy finančního výkaznictví, čímž je usnadňován proces sbližování mezinárodních a národních úprav. V posledních dekádách také rostou obavy odborné i široké veřejnosti z dopadů fungování státu a obecně poskytování veřejné služby v různých oblastech, např. na životní prostředí. Od přelomu tisíciletí se objevuje řada teorií zaměřených na informace o poskytované veřejné službě a její udržitelnosti. Těmto aspektům se věnují např. teorie legitimity či teorie zúčastněných stran.

V rámci další části jsem se pokusil vymezit veřejný sektor a jeho úlohu v národním hospodářství. Obecně přijímaná definice veřejného sektoru neexistuje z důvodu různých názorů na jeho určující aspekty. Na třech základních charakteristikách se však většina autorů shoduje. Jsou jimi poskytování veřejných statků a služeb, financování prostřednictvím daní a odpovědnost vůči daňovým poplatníkům. Postavení veřejného sektoru v rámci národního hospodářství jsem znázornil i graficky prostřednictvím Pestoffova trojúhelníku. Neopomněl jsem rovněž syntézu obecně přijímaných definic funkcí veřejného sektoru, jak ji v roce 2015 provedl prof. František Ochrana a jeho kolegové. K určení velikosti veřejného sektoru slouží např. podíl veřejných výdajů či příjmů na hrubém domácím produktu. Další možností je dolarový přepočet veřejných výdajů či příjmů na jednoho obyvatele. Dále jsem se věnoval struktuře veřejných výdajů ve vybraných zemích Evropské unie a detailní klasifikaci funkcí veřejného sektoru. V podkapitole 2.5 jsem se zabýval i myšlenkou udržitelnosti prostřednictvím podílu vládního dluhu na hrubém domácím produktu. Tento ukazatel stanovený na hodnotu 60 % je jedním z tzv. Maastrichtských kritérií.

Ve třetí části jsem se již detailně zaměřil na česká ministerstva, a to hned z několika hledisek. Ministerstva lze vymezit jako ústřední orgány státní správy odpovědná za realizaci jednotlivých veřejných politik. Z finančního hlediska ministerstva stojí v čele samostatných rozpočtových kapitol, za jejichž řízení je příslušný ministr odpovědný jako člen vlády, a proto na ně lze pohlížet jako na správce rozpočtových kapitol. Dále jsem v této části jednotlivá ministerstva představil jako poskytovatele veřejné služby, a to včetně struktury jejich resortů. Zaměřil se rovněž na specifika ministerstev jakožto organizačních složek státu, včetně oblastí jakými jsou finanční řízení či hospodaření s majetkem státu. Oproti nestátním subjektům jsou ministerstva z titulu statutu organizačních složek mnohem více regulována, což je v mnohém jejich jednání omezuje. Na úrovni státní správy lze v oblasti finančního výkaznictví sledovat velkou míru centralizace. Výkaznictví veřejného sektoru je spjato zejména s požadavky tzv. vládní statistiky, která jde v mnoha oblastech do většího detailu, než jaké jsou standardní potřeby podvojného účetnictví.

V samostatné stati jsem vymezil postavení ministerstev jako tzv. vybraných účetních jednotek, což jim přináší řadu dodatečných povinností zejména v oblasti výkaznictví. Výrazným specifikem vybraných účetních jednotek je např. nemožnost odchýlit se od účetních postupů daných účetními standardy. Ve srovnání s Mezinárodními účetními standardy lze obecně konstatovat, že zatímco v českém prostředí se uplatňuje spíše normativní pojetí, které se opírá o kvalitu obsahového vymezení jednotlivých syntetických účtů, přístup mezinárodních účetních standardů je spíše pozitivní, protože je postaven na obecných principech, nikoli taxativním vymezení. Oproti českému pojetí mají Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vymezen koncepční rámec, který shrnuje základní východiska a cíle účetního výkaznictví. Absenci koncepčního rámce většina odborné veřejnosti považuje za jeden z hlavních nedostatků české účetní legislativy. Problémem srovnání vybraných metodických prvků podle Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor a české účetní legislativy jsem se zabýval již v minulosti, a proto jsem i v této práci provedl jednoduchou komparativní analýzu. Dále jsem se věnoval prvkům reformy účetnictví státu. Jedním z nich bylo např. zavedení Integrovaného informačního systému Státní pokladny resp. Centrálního systému účetních informací státu, jakožto robustního moderního systému pro shromažďování a vytěžování dat z účetních záznamů a finančních dat, které vybrané účetní jednotky a další stanovené subjekty povinně předávají v podobě detailně stanovených reportů.

V rámci čtvrté části jsem metodicky uvedl cíl práce, kterým byl popis a následné kritické zhodnocení dopadů realizované účetní reformy veřejného sektoru od roku 2010

a zároveň zhodnocení současné podoby informací, které se týkají poskytování veřejné služby 14 ministerstvy v letech 2010-2018 s důrazem na akruální data vycházejí ze základních principů a metod současného podvojného účetnictví. Jelikož by byl cíl práce pojat příliš obecně, rozhodl jsem se jej rozdělit v souladu s metodou zakotvené teorie do dílčích výzkumných otázek. Na tyto dílčí otázky v páté kapitole zodpovídá provedený kvalitativní výzkum, pro jehož účely jsem si nadefinoval 4 výzkumné otázky. Pro zvýšení validity výsledků jsem uplatnil princip triangulace prostřednictvím propojení kvantitativního a kvalitativního výzkumu. V rámci kvantitativního výzkumu jsem si stanovil 4 hypotézy, které jsem posléze testoval. Pro potřeby analytické části jsem na výběrový soubor aplikoval tzv. sekvenční model, při kterém jsem nejprve provedl kvantitativní výzkum pomocí matematicko-statistických metod a po jeho ukončení jsem provedl výzkum kvalitativní v podobě obsahové analýzy výběrového souboru při aplikaci kvalitativní metody zakotvené teorie. Základní metodou přístupu byla zvolena metoda studia dokumentů a metoda sběru dat prostřednictvím obsahové analýzy.

Za hlavní výsledky provedeného kvantitativního a kvalitativního výzkumu mohu v prvé řadě označit měřitelné pozitivní dopady účetní reformy v oblasti užívání účetních metod založených na akruální bázi. Na základě testování první hypotézy bylo zjištěno, že si většina ministerstev od začátku účetní reformy osvojila metodu odpisování dlouhodobého majetku, metodu tvorby a použití opravných položek, metodu časového rozlišení a metodu kurzových rozdílů. Naopak účetní metodou, kterou si ministerstva zatím příliš nezvykla aktivně užívat, je metoda tvorby a použití rezerv. Tento závěr byl potvrzen i v rámci kvalitativní analýzy při zodpovězení VO1, kdy většina ministerstev v rámci dotazníkového šetřená deklarovala, které účetní metody považuje za přínosné. Lze konstatovat, že v průběhu účetní reformy byly lépe přijímány účetní metody, které byly ministerstvem financí vymezeny zcela konkrétně a mohly být přímo aplikovány bez nutnosti stanovení dalších parametrů, které vyžadují upřesnění pro konkrétní situace s přihlédnutím ke specifikům dané účetní jednotky. V rámci rozdílného užití účetních metod lze tuto tezi podpořit např. v podobě užití opravných položek k pohledávkám a k majetku. V případě tvorby opravných položek k pohledávkám došlo již od počátku účetní reformy k aktivnímu využívání, a to v návaznosti na prováděcí vyhlášku, která normativně stanoví konkrétní pravidla jejich tvorby. Naproti tomu za sledované období nedošlo ve větší míře k využívání opravných položek k majetku, jejichž užití by měla předcházet tvorba interních pravidel upřesňujících mnohem obecněji vymezenou zásadu opatrnosti vtělenou do platného znění prováděcí vyhlášky.

Předmětem další analýzy byl komentář užitých účetních metod založených na akruálním principu. V rámci kvantitativního výzkumu byla testována H2 v podobě výskytu komentářů v příloze účetní závěrky. Nejčastěji komentovanou účetní metodou bylo odpisování dlouhodobého majetku. Dalšími v pořadí byly metoda tvorby a použití opravných položek a metoda kurzových rozdílů. Překvapivě nepříliš komentovanou účetní metodou založenou na akruálním principu byla metoda časového rozlišení. Nejméně komentovanou účetní metodou byla metoda tvorby a použití rezerv. Provedení detailní obsahové analýza přílohy účetních závěrek v rámci kvalitativního výzkumu pro zodpovězení VO2 přineslo zjištění, že tři nejčastěji zmiňované účetní metody jsou komentovány většinou velmi stručně. Nejvíce detailně komentovanou účetní metodou založenou na akruálním principu byla metoda časového rozlišení. Naopak nejméně detailně komentovanými účetními metodami byly metoda tvorby a použití rezerv a metoda tvorby a použití opravných položek k majetku.

V rámci dalšího testování jsem se zaměřil na kontrolní činnost Nejvyššího kontrolního úřadu. Z kvantitativní analýzy vyplynulo, že od začátku účetní reformy do roku 2016 byla všechna ministerstva alespoň jedenkrát kontrolována Nejvyšším kontrolním úřadem, přičemž předmět kontroly nově zahrnoval všechny metody založené na akruálním principu vyplývající z prováděné účetní reformy. Z detailní obsahové analýzy výročních zpráv Nejvyššího kontrolního úřadu vyplynulo, že nejčastějšími nesprávnostmi byly především chybné okamžiky začátku a konce odpisování z titulu zařazení dlouhodobého majetku, nevykázání a neúčtování o opravných položkách k pohledávkám, nestanovení pravidel účtování o rezervách v podobě vlastní vnitřní směrnice účetní jednotky, zjištěný rozpor s obsahovým vymezením syntetických účtů pro časové rozlišení dle prováděcí vyhlášky nebo nepřecenění cizoměnových položek rozvahy.

Poslední analyzovaná oblast byla zaměřena na výkazy, které vytěžují nebo doplňují data z účetnictví. V rámci kvantitativního výzkumu byla testována v podobě výskytu dat založených na akruálním principu v jednotlivých sestavovaných reportech. Pro účely testování bylo vybráno 7 výkazů, přičemž pouze 2 jsou přímo dostupné veřejnosti. Testováním bylo zjištěno, že pouze u dvou výkazů se ve sledovaném období vyskytly data založená na akruálním principu. Prostřednictvím dotazníkového šetření většina ministerstev deklarovala, že o plnění úkolů vyplývajících z kompetenčního zákona veřejnost převážně informují prostřednictvím tiskových zpráv, o delegování úkolů na jiné subjektu prostřednictvím webových stránek a že podávají veřejnosti finanční informace ve struktuře ke konkrétně plněným úkolům nejčastěji v podobě závěrečných účtů kapitol.

Závěrem mohu konstatovat, že se podařilo prokázat efekt účetní reformy veřejného sektoru v řadě oblastí. Tou nejvýznamnější byla aplikace standardních účetních metod založených na akruálním principu jak ve vedení účetnictví tak při sestavování účetních výkazů ministerstev. Jako symbolické lakmusové papírky byly v analytické části použity metoda odpisování dlouhodobého majetku, metoda tvorby a použití opravných položek, metoda časového rozlišení, metoda tvorby a použití rezerv a metoda kurzových rozdílů. Podoba účetní závěrky se od roku 2010 proměnila blíže k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a snadná dostupnost účetních dat prostřednictvím portálu ministerstva financí umožňuje provádění nejrůznějších analýz a vytěžování účetních dat širokou veřejností. Pro komplexní skládání účtů občany je však k účetní závěrce nutné využít i další informační zdroje, jakým je např. závěrečný účet dané rozpočtové kapitoly.

Na základě výše uvedeného se nabízí několik dalších oblastí, jak na provedený výzkum navázat a obohatit ho o další aspekty. Přínosné by bylo testování užívání akruálního principu od začátku účetní reformy i u jiného typu vybraných účetních jednotek, než jsou organizační složky státu. Z hlediska významnosti se nabízejí především krajské úřady, které lze v mnohém považovat za více autonomní než ministerstva. V obecné rovině by bylo velmi přínosné zhodnotit zejména hlavní přínosy účetní reformy ve využívání dat založených na akruálním principu v rámci státu pro účely rozhodování, plánování či měření efektivity. Z většiny veřejně dostupných materiálů totiž vyplývá, že se tato data zatím příliš nevyužívají. Na druhé straně by bylo zajímavé zjistit, jaký okruh externích uživatelů nejčastěji pracuje s individuální účetní závěrkou subjektů veřejného sektoru, jak externí uživatelé vnímají účetní závěrku a o jaký typ informace se nejčastěji zajímají. Ke zvýšení povědomí o účetní závěrce subjektů veřejného sektoru by mohla přispět připravovaná nová koncepce české účetní legislativy, budou-li v ní zohledněna specifika veřejného sektoru. Nový zákon o účetnictví by například měl skládání účtů občanům považovat za jeden z cílů účetní závěrky. Taková legislativní změna by poté mohla představovat doposud chybějící milník ve vnímání účetní závěrky subjektů veřejného sektoru jak u veřejnosti, tak u samotných státních institucí.

Použité zdroje

Odborné články a příspěvky ve sborníku

[1] Arnaboldi, M., Azzone, G. Constructing Performance Measurement in the Public Sector. Critical Perspectives on Accounting. 2010, Vol. 21, No. 4, str. 266-282. DOI: 10.1016/j.cpa.2010.01.016.

[2] Barton A. Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. ABACUS. 2011, Vol. 47, No. 4, str. 411-445. URL: https://doi. org/10.1111/ j.1467-6281.2011.00347.x

[3] Bellanca, S.,Vandernoot, T, J. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States. Journal of Modern Accounting and Auditing. 2014, roč. 10, č. 3, str. 257–269. DOI: 10.7256/1812-8688.2015.8.16161.

[4] Bellringer, A., Ball, A., Craig, R. Reasons for sustainability reporting by New Zealand local governments, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal. 2011, Vol. 2, No. 1, str. 126-138. DOI: 10.1108/20408021111162155.

[5] Campbell, D. T., Fiske, D. W. Convergent and Discriminant Validation by the Multitrait-Multimethod Matrix. Psychological Bulletin. 1959, Vol. 56, str. 81-105. URL: http://dx.doi.org/10.1037/h0046016.

[6] Carmona, S., Trombetta, M.. On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. J. Account. Public Policy. 2008, č. 27, str. 455–461. DOI: 10.1016/j.jaccpubpol.2008.09.003.

[7] Coglianese, C. The transparency President? The Obama Administration and Open Government. University of Pennsylvania Law School Research Paper. 2009, Vol. 22, No. 4, str. 529-544. URL: https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2009.01451.x

[8] Deegan, C. The legitimising effect of social and environmental disclosures-a theoretical foundation. Auditing and Accountability Journal. 2002, Vol. 15, No. 3, str. 282-311. URL: https://doi.org/10.1108/09513570210435852.

[9] Dvořák, Martin, Poutník, Lukáš. The Comparative Analysis of CAS and IPSAS Requirements on Tangible Fixed Assets. In New Trends in Finance and Accounting. Springer International Publishing, 2017, s. 497-510. ISBN 978-3-319-49558-3. URL: http://link.springer.com/ chapter/10.1007%2F978-3-319-49559-0_46.

[10] Dvořák, Martin, Poutník, Lukáš. The Impact of Different Determination of Intangible Fixed Assets in Accordance with CAS and IPSAS on Financial Statements. European Financial and Accounting Journal. 2017. sv. 12, č. 3, str. 103-116. ISSN 1802-2197. URL: https://www.vse. cz/efaj/190.

[11] Elcock, Howard, The Public Interest and Public Administration. Sage Journal. Volume 26 Issue 2, 2006, str. 101–109. URL: https://doi.org/10.1111/j.1467-9256.2006.00256.x

[12] European Commission. Fiscal Sustainability Report 2018. Brussels: European Economy Institutional Paper. 2019, Vol. 1-2, 176 stran. DOI:10.2765/435292.

[13] Greiling, D., Halachmi, A. Accountability and organizational learning in the public sector. Public Performance and Management Review. 2012, Vol. 36 No. 3, str. 380-406. DOI: 10.2307/23484747.

[14] Greiling, D., Spraul, K. Accountability and the challenges of information disclosure. Public Administration Quarterly. 2010, Vol. 34, No. 3, str. 338-377. DOI: 10.2307/41288352.

[15] Guillamón, M. D., Bastida, F., Benito, B. The Determinants of Local Government´s Financial Transparency. Local Government Studies. 2011, Vol. 37, No. 4, str. 391-406. URL: https://doi.org/10.1080/03003930.2011.588704.

[16] Guthrie, J., Ball, A., Farneti, F. Advancing Sustainable Management of Public and Not For Profit Organisations. Public Management Review. 2010, Vol. 12, No. 4, str. 449-459. URL: https://doi.org/10.1080/14719037.2010.496254.

[17] Heiling J., Schurer S., Chan J. L. New Development: Towards a Grand Convergence? International Proposals for Aligning Government Budgets, Accounts and Finance Statistics. Public Money and Management. 2013, Vol. 33 No. 4, str. 297-303. URL: https://doi.org/10.1080/09540962.2013.799838.

[18] Heiling, J., Chan, J. L. From Servant to Master? On the evolving relationship between accounting and budgeting in the public sector. Yearbook of Swiss Administrative Sciences, 2012, Vol. 3, No. 1, str. 23–38. URL: http://doi.org/10.5334/ssas.37.

[19] Karmack, Elaine, Government Innovation Around the World. In: John F. Kennedy School of Government at Harvard University, Research Working Paper, No. RWP04-010, February 26, 2004, 51 stran. URL: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.517666.

[20] Kearins, K. Corporate Social Responsibility: The Good, the Bad and the Ugly. Journal of Accounting & Organizational Change. 2010, Vol. 6 Issue: 2, str. 288-291. URL: https://doi.org/10.1108/18325911011048826.

[21] Kluvers, R., Tippett, J. Mechanisms of Accountability in Local Government: An Exploratory Study. International Journal of Business and Management. 2010, Vol. 5, No. 7, str. 46-53. DOI: 10.5539/ijbm.v5n7p46.

[22] Kuckartz, U. Realizing mixed -methods approaches with MAXQDA. Philipps-Universität, Marburg. 2010, str. 1-22. DOI 10.1007/978-3-658-06923-0.

[23] Lamprinidi, S., Kubo, N. Debate: The Global Reporting Initiative and Public Agencies, Public Money and Management. 2008, Vol. 28, No. 6, str. 326-329. DOI: 10.1111/j.1467-9302.2008.00663.

[24] Lapsley, I., Mussari, R., Paulsson, G. On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. European Accounting Review. 2009, Vol. 18, No. 4, str. 719-723. URL: https://doi.org/10.1080/09638180903334960.

[25] Lewis, T. Public sector sustainability reporting-implications for accountants, Public Money and Management, 2008, Vol. 28, No. 6, str. 329-331. URL: http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/j.1467-9302.2008.00664.x

[26] Marcuccio, M., Steccolini, I. Social and environmental reporting in local authorities, Public Management Review. 2005, Vol. 7, No. 2, str. 155-176. URL: https:// doi.org/10.1080/14719030500090444.

[27] Martinov-Bennie, N., Hecimovic, A. Assurance of Australian Natural Resource Management, Public Management Review. 2010, Vol. 12, No. 4, str. 549-565. URL: https://doi.org/10.1080/14719037.2010.496267.

[28] Mauro, P., Romeu, R., Binder, A., Zaman, A.. A modern history of fiscal prudence and profligacy. Journal of Monetary Economics, Vol. 76, November 2015, str. 55-70. URL: https://doi.org/10.1016/j.jmoneco.2015.07.003

[29] Monfardini, P. Accountability in the new public sector: A comparative case study. International Journal of Public Sector Management. 2010, Vol. 23, No. 7, str. 632-646. URL: https://doi.org/10.1108/09513551011078897.

[30] Oulasvirta L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. Critical Perspectives on Accounting. 2014, č. 3, str. 272-285. DOI: 10.1016/j.cpa.2012.12.001.

[31] Patrizio Monfardini. Accountability in the new public sector: a comparative case study", International Journal of Public Sector Management, 2010, Vol. 23 Issue: 7, str. 632-646. URL: https://doi.org/10.1108/09513551011078897.

[32] Pestoff, Victor. A., Third sector and co-operative services – An alternative to privatization. In: Kluwer Academic Publishers, Journal of consumer policy, Vol. 15, No. 1, March 1, 1992, str. 21-45. URL: https://link.springer.com/article/ 10.1007/BF01016352.

[33] Piotroski, S.J., Van Ryzin, G.G. Citizen Attitudes Toward Transparency in Local government. The American Review of Public Administration. 2007, Vol. 37, No. 3, str. 306-323. URL: https://doi.org/10.1177/0275074006296777.

[34] Popescu, Doina L., The Impact of Transparency in Enhancing Public Sector Performance. Political Sciences, Addleton Academic Publishers, Issue 7, 2015, str. 172-178. URL: https://addletonacademicpublishers.com/search-in-crlsj/2502-the-impact-of-transparency-in-enhancing-public-sector-performance.

[35] Poutník, Lukáš. Vymezení konsolidačního celku v rámci veřejného sektoru České republiky a na Slovensku. Český finanční a účetní časopis. 2016. sv. 11, č. 4, str. 27-41. ISSN 1802-2200. URL: https://www.vse.cz/cfuc/484.

[36] Poutník, Lukáš. Základní odlišnosti ve vymezení dlouhodobých aktiv z pohledu české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Český finanční a účetní časopis. 2018. sv. 13, č. 2, str. 5-23. ISSN 1802-2200. URL: https://www.vse.cz /cfuc/510.

[37] Rainey, H. G., Bozeman, B., 2000. Comparing Public and Private Organizations: Empirical Research and the Power of the A Priori. Journal of Public Administration Research and Theory, sv. 10, č. 2, s. 447–470. DOI: 10.1093/oxfordjournals. jpart.a024276.

[38] Seale, C. Quality in qualitative research. Qualitative Inquiry. 1999, Vol. 5, No. 4, str. 465-478. URL: https://doi.org/10.1177/107780049900500402.

[39] Tiron-Tudor, A. Romanian Public Institutions Financial Statements on the Way of Harmonization with IPSAS. Accounting and Management Information Systems. 2010, Vol. 9, No. 3, str. 422-447. URL: https://doi.org/10.1108/ijaim.2011.36619baa.020.

[40] Veiga, Linda G.: Public Budgets: Governance Structures, Norms, and Organizational Practices Intergovernmental Fiscal Relations, SpringerBriefs in Environmental Science, 2015, str. 25-46. DOI: 10.1007/978-3-319-06296-92.

Knižní publikace

[41] Bakeš, Milan. Finanční právo. Praha: C.H. Beck , 2012. 721 stran. ISBN 978-80-7400-440-7.

[42] Bělecký, Miroslav. Zákon o státní službě a zákony související - Komentář. Praha: VOX, 2015. 240 stran. ISBN 978-80-87480-35-9.

[43] Bouda, Petr. Zákon o registru smluv – Komentář. Praha: C. H. Beck, 2016. 435 stran. ISBN 978-80-7400-626-5.

[44] Dalton, Hugh. Principles of public finance. London. Routledge Library Editions, 2003, 272 stran. ISBN 978-1-136-52065-5.

[45] Denzin, Norman. The research act in sociology: A theoretical introduction to sociological methods. Butterworth & Co Publishers, 1970. 368 stran. ISBN 978-04-0870-124-2.

[46] European Commission – EUROSTAT. European System of Accounts ESA 2010. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013. 688 stran. ISBN 978-92-79-31242-7.

[47] Gerloch, A. Teorie práva. Plzeň: Aleš Čeněk, s. r. o., 2013. 310 stran. ISBN 978-80-7380-454-1.

[48] Hamerníková, Bojka; Maaytová, Alena. Veřejné finance. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 364 stran. ISBN 978-80-7357-497-0.

[49] Havlan, Petr. Majetek státu – Praktická právní příručka. Praha: Linde, 2010. 503 stran. ISBN 978-80-7201-796-6.

[50] Hendl, Jan. Kvalitativní výzkum: Základní metody a aplikace. Praha: Portál, 2005. 407 stran. ISBN 80-7367-040-2.

[51] Hendrych, Dušan. Správní právo. Obecná část, 9. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. 600 stran. ISBN 978-80-7400-624-1.

[52] Hindls, Richard, Hronová, Stanislava, Seger, Jan. Statistika pro ekonomy. Praha: Professional Publishing, 2004. 417 stran. ISBN 80-86419-59-2.

[53] Hyánek, V., Škarabelová, S., Řežuchová, M.: Rozbor financování nestátních neziskových organizací z vybraných veřejných rozpočtů, Brno: CVNS, 2005. 40 stran. ISBN 80-239-5262-5.

[54] IFAC. Přírůčka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Praha: Nejvyšší kontrolní úřad, 2017. 176 stran, ISBN 978-80-270-2992-1.

[55] Jackson, P. M., Brown, C. V. Ekonomie veřejného sektoru. Eurolex Bohemia. Praha 2003. 733 stran. ISBN 80-86432-09-2.

[56] Klíma, Karel. Teorie veřejné moci (vládnutí). Praha: ASPI, 2003. 311 stran. ISBN 80-86395-78-2.

[57] Lane, Jan-Erik. The Public Sector: Concepts, Models and Approaches. 3. Vydání. London Sage Publications, 2002. 348 stran. ISBN 978-07619-6749-1.

[58] Máče, Miroslav. Finanční účetnictví veřejného sektoru. Grada Publishing, 2019. 608 stran. ISBN 978-80-271-2002-4.

[59] Mikušová-Meričková, Beáta; Stejskal, Jan. Teorie a praxe veřejné ekonomiky. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, 263 stran. ISBN 978-80-7478-526-9.

[60] Musgrave, Richard Abel, Peggy B. MUSGRAVE. Veřejné finance v teorii a praxi. Praha: Management Press, 1994. 946 stran. ISBN 80-85603-76-4.

[61] Nováková, Ivana. Finanční kontrola ve veřejné správě v dotazech a odpovědích. Praha: Bova Polygon, 2005. 184 stran. ISBN 80-7273-124-6.

[62] Nováková, Štěpánka. Účetnictví státní správy a samosprávy. Praha: Oeconomica, 2009. 231 stran. ISBN 978-80-245-1068-2.

[63] Nováková, Štěpánka. Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. Díl II, Účetnictví organizačních složek státu a obcí. Praha: Oeconomica, 2011. 167 stran. ISBN 978-80-245-1797-1.

[64] Ochrana F., Pavel J., Vítek, L.: Veřejný sektor a veřejné finance: Financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit. Praha : Grada Publishing, 2010. 264 stran. ISBN 978-80-247-3228-2.

[65] Ochrana F., Půček M. J, Špaček D. Veřejná správa. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2015. 658 stran.

[66] Otrusinová, Milana, Kubíčková, Dana. Finanční hospodaření municipálních jednotek. Praha: C. H. Beck, 2011. 178 stran. ISBN 978-80-7400-342-4.

[67] Paroubek, Jiří. Rozpočtová skladba v roce 2018. Praha: ANAG, 2018. 336 stran. ISBN 978-80-7554-129-1.

[68] Pearce, David W. Macmillan Dictionary of Modern Ecconomics. 2. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1995. 550 stran. ISBN 80-85605-42-2.

[69] Peková, J. a kol. Veřejný sektor - řízení a financování. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 485 stran. ISBN 978-80-7357-936-4.

[70] Pomahač, Richard, Vidláková, Olga. Veřejná správa. Praha: C. H. Beck, 2003. 278 stran. ISBN 80-717-974-80.

[71] Prokůpková, Danuše, Svoboda, Michal. Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek. Wolters Kluwer, 2014. 152 stran. ISBN 978-80-7478-525-2.

[72] Průcha, Petr. Správní právo, obecná část (učebnice). 7. doplněné a aktualizované vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2007. 418 stran. ISBN 978-80-210-427.

[73] Rektořík, Jaroslav. Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru. Praha: Ekopress, 2003. 212 stran. ISBN 80-861-1972-6.

[74] Rektořík, Jaroslav. Organizace neziskového sektoru. Základy ekonomiky, teorie a řízení. Praha: Ekopress, 2001. 177 stran. ISBN 978-80-86929-54-5.

[75] Rektořík, Jaroslav. Ekonomika a řízení odvětví veřejného sektoru. 2. vyd. Praha: Ekopress, 2007. 312 stran. ISBN 978-80-86929-29-3.

[76] Rychetský, Pavel, Langášek, Tomáš, Herc, Tomáš, Mlsna, Petr. Ústava České republiky – Komentář. Wolters Kluwer, 2015. 1 224 stran. ISBN 978-80-7478-809-3.

[77] Salamon, Lester M., Anheier, Helmut K. Defining the Nonprofit Sector. Manchester: Manchester University Press, 1997. 300 stran. ISBN 978-07-1904-902-6.

[78] Samuelson, Paul A., Nordhaus, William D. Ekonomie: 18 vydání. 1. vyd. Praha: Svoboda, 2007. ISBN 978-80-205-0590-3.

[79] Stiglitz, J. E. Ekonomie veřejného sektoru. Praha: Grada 1997. 661 stran. ISBN 80-7169-454-1.

[80] Strauss, Anselm; Corbinová, Juliet. Základy kvalitativního výzkumu. Brno: Sdružení podané ruce, 1999. 195 stran. ISBN 80-85834-60-x.

[81] Svobodová, Jaroslava. Abeceda účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky 2017/18. ANAG, 2017. 500 stran. ISBN 978-80-7554-090-4.

[82] Svobodová, Jaroslava. Účtová osnova, České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky. ANAG, 2018, 640 stran. ISBN 978-80-7554-131-4.

[83] Urban, Jan. Teorie národního hospodářství. Praha. Wolters Kluwer ČR, 2011, 559 stran. ISBN 978-80-7357-579-3.

[84] Vančurová, Alena, a kol., Daňový systém ČR 2018, 14. rozšířené vydání, Praha, nakladatelství VOX, 2018, 404 stran. ISBN 978-80-87480-63-2.

[85] ŽÁK, Milan: Velká ekonomická encyklopedie, Linde, Praha 2002, 887 stran. ISBN 80-7201-381-5.

Elektronické zdroje

[86] ČSÚ [online]. Statistiky a číselníky, 2019. Dostupné na https://www. czso.cz/csu/ czso/statistiky.

[87] IMF [online]. Government Finance Statistics, 2019. Dostupné na http://data.imf.org/ ?sk=a0867067-d23c-4ebc-ad23-d3b015045405.

[88] IPSASB. [online]. Publications and Resources, 2019. Dostupné na https://www. ipsasb.org/publications-resources.

[89] MFČR [online]. Veřejný sektor a účetnictví státu, 2019. Dostupné na https://www. mfcr.cz/ cs/verejny-sektor/.

[90] MONITOR [online]. Analytická část informačního portálu Ministerstva financí, 2019. Dostupné na https://monitor.statnipokladna.cz/2019/.

[91] NKÚ [online]. Výroční zprávy, 2019. Dostupné na https://nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/vyrocni-zprava/.

[92] OECD [online]. Government Data and Statistics, 2019. Dostupné na https://data. oecd.org/.

[93] ZÁKONY [online]. Sbírka zákonů v aktuálním znění, 2019. Dostupné na https://www. zakonyprolidi.cz/.

Seznam grafů, obrázků a tabulek

Seznam grafů

Graf č. 1 – Dolarový přepočet veřejných výdajů na obyvatele ve vybraných zemích EU 16
Graf č. 2 – Dolarový přepočet veřejných příjmů na obyvatele ve vybraných zemích EU..... 17
Graf č. 3 – Struktura veřejných výdajů ve vybraných zemích EU..... 17
Graf č. 4 – Ukazatel udržitelnosti veřejných financí ve vybraných zemích EU 20
Graf č. 5 – Podíl výdajů ministerstev na celkových výdajích státní správy za rok 2017..... 24
Graf č. 6 – Struktura výdajů resortu ministerstva financí za rok 2017 26
Graf č. 7 – Struktura výdajů resortu ministerstva zahraničních věcí za rok 2017 27
Graf č. 8 – Struktura výdajů resortu ministerstva školství za rok 2017..... 28
Graf č. 9 – Struktura výdajů resortu ministerstva kultury za rok 2017..... 29
Graf č. 10 – Struktura výdajů resortu ministerstva práce za rok 2017..... 29
Graf č. 11 – Struktura výdajů resortu ministerstva zdravotnictví za rok 2017 30
Graf č. 12 – Struktura výdajů resortu ministerstva spravedlnosti za rok 2017 31
Graf č. 13 – Struktura výdajů resortu ministerstva vnitra za rok 2017 32
Graf č. 14 – Struktura výdajů resortu ministerstva průmyslu a obchodu za rok 2017..... 33
Graf č. 15 – Struktura výdajů resortu ministerstva pro místní rozvoj 2017..... 34
Graf č. 16 – Struktura výdajů resortu ministerstva zemědělství 2017 35
Graf č. 17 – Struktura výdajů resortu ministerstva obrany 2017 36
Graf č. 18 – Struktura výdajů resortu ministerstva dopravy 2017 37
Graf č. 19 – Struktura výdajů resortu ministerstva životního prostředí 2017..... 38
Graf č. 20 – Četnosti užití vybraných účetních metod v účetních závěrkách ministerstev..... 67
Graf č. 21 – Četnosti komentáře k užití metody odpisování dlouhodobého majetku 68
Graf č. 22 – Četnosti komentáře k užití metody tvorby a použití opravných položek..... 69
Graf č. 23 – Četnosti komentáře k užití metody časového rozlišení..... 70
Graf č. 24 – Četnosti komentáře k užití metody tvorby a použití rezerv 71
Graf č. 25 – Četnosti komentáře k užití metody kurzových rozdílů 72
Graf č. 26 – Kumulativní četnosti kontrol NKÚ zahrnující akruální princip 73

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 – Členění národního hospodářství v podobě Pestoffova trojúhelníku..... 12
Obrázek č. 2 – Podíl veřejných výdajů na hrubém domácím produktu světových ekonomik... 15
Obrázek č. 3 – Podíl veřejných příjmů na hrubém domácím produktu světových ekonomik ... 16

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Klasifikace funkcí subjektů veřejného sektoru 18
Tabulka č. 2 – Instituce státní správy s vlastní rozpočtovou kapitolou za rok 2017..... 23
Tabulka č. 3 – České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky..... 46
Tabulka č. 4 – Porovnání vybraných metodických prvků dle vymezení mezinárodních účetních standardů a české účetní legislativy 49
Tabulka č. 5 – Porovnání metodických prvků u dlouhodobých aktiv dle vymezení mezinárodních účetních standardů a české účetní legislativy..... 53
Tabulka č. 6 – Četnosti užití vybraných účetních metod v účetních závěrkách ministerstev.... 67
Tabulka č. 7 – Četnosti komentáře k užití metody odpisování dlouhodobého majetku 68
Tabulka č. 8 – Četnosti komentáře k užití metody tvorby a použití opravných položek..... 69
Tabulka č. 9 – Četnosti komentáře k užití metody časového rozlišení 70
Tabulka č. 10 – Četnosti komentáře k užití metody tvorby a použití rezerv 71
Tabulka č. 11 – Četnosti komentáře k užití metody kurzových rozdílů 72
Tabulka č. 12 – Kumulativní četnosti kontrol NKÚ zahrnující akruální princip..... 73
Tabulka č. 13 – Četnosti výskytu akruálních dat ve vybraných reportech vyjma účetní závěrky 74

Příloha č. 1 – Shrnutí výsledků matematicko-statistických metod

Četnost komentáře k užití metody odpisování dlouhodobého majetku

F-test	0,409088	nerovnost rozptylů
t-test	0,880406	nezamítám H_o
chí kvadrát-test	0,817896	nezamítám H_o

Četnost komentáře k užití metody tvorby a použití opravných položek

	p-hodnota	výsledek
F-test	0,030875	rovnost rozptylů
t-test	0,767192	nezamítám H_o
chí kvadrát-test	0,279280	nezamítám H_o

Četnost komentáře k užití metody časového rozlišení

	p-hodnota	výsledek
F-test	0,055958	nerovnost rozptylů
t-test	0,194769	nezamítám H_o
chí kvadrát-test	0,104954	nezamítám H_o

Četnost komentáře k užití metody tvorby a použití rezerv

	p-hodnota	výsledek
F-test	0,024156	rovnost rozptylů
t-test	0,029204	zamítám H_o
chí kvadrát-test	0,000691	zamítám H_o

Četnost komentáře k užití metody kurzových rozdílů

	p-hodnota	výsledek
F-test	0,025210	rovnost rozptylů
t-test	0,813235	nezamítám H_o
chí kvadrát-test	0,320457	nezamítám H_o

Kumulativní četnost kontrol NKÚ zahrnující akruální princip

	p-hodnota	výsledek
F-test	0,510002	nerovnost rozptylů
t-test	0,722817	nezamítám H_o
chí kvadrát-test	0,498456	nezamítám H_o

Příloha č. 2 – Položené otázky v rámci dotazníkového šetření

1) **Jakým způsobem ovlivnila reforma veřejného sektoru započatá v roce 2010 oblast účetnictví?**

   (bez nabídky možných odpovědí)

2) **Jaké účetní metody založené na akruálním principu považujete z hlediska předmětu účetnictví za nejvíce přínosné?**

   Metodu tvorby a použití opravných položek/ metodu odpisování dl. majetku/ metodu tvorby a použití rezerv/ metodu časového rozlišení/ metodu kurzových rozdílů.

3) **Jakým způsobem informujete veřejnost o plnění úkolů ministerstva vyplývajících z kompetenčního zákona?**

   Prostřednictvím webové stránky ministerstva/ přílohy účetní závěrky/ závěrečného účtu kapitoly/ výroční zprávy/ tiskové zprávy/ jiným způsobem – jakým?

4) **Jakým způsobem informujete veřejnost o úkolech ministerstva, které jste jako orgán státní správy delegovali na jiné subjekty?**

   Prostřednictvím webové stránky ministerstva/ přílohy účetní závěrky/ závěrečného účtu kapitoly/ výroční zprávy/ tiskové zprávy/ jiným způsobem – jakým?

5) **Jakým způsobem informujete veřejnost o existenci subjektů, na které jste jako orgán státní správy delegovali úkoly ministerstva?**

   Prostřednictvím webové stránky ministerstva/ přílohy účetní závěrky/ závěrečného účtu kapitoly/ výroční zprávy/ tiskové zprávy/ jiným způsobem – jakým?

6) **Jakým způsobem podáváte veřejnosti finanční informace ve struktuře ke konkrétně plněným úkolům ministerstva?**

   Prostřednictvím webové stránky ministerstva/ přílohy účetní závěrky/ závěrečného účtu kapitoly/ výroční zprávy/ tiskové zprávy/ jiným způsobem – jakým?

7) **Jakým způsobem informujete veřejnost o plánech a očekáváních, jak budou do budoucna plněny úkoly ministerstva?**

   Prostřednictvím webové stránky ministerstva/ přílohy účetní závěrky/ závěrečného účtu kapitoly/ výroční zprávy/ tiskové zprávy/ jiným způsobem – jakým?