



Evropská unie
Evropský sociální fond
Operační program Zaměstnanost

S M O
SVAZ MĚST A OBČÍ ČESKÉ REPUBLIKY

ESO
efektivní správa obcí

FINANČNÍ ŘÍZENÍ OBCÍ



Leden 2021

Autoři jednotlivých kapitol:

Ing. Michal Svoboda, Ph.D. – vedoucí autorského kolektivu,
editor, kapitola 2

Mgr. Radka Vladyková – Úvod, Závěr

JUDr. David Bauer – kapitola 3

Mgr. Miloslav Kvapil – kapitola 4

Ing. Miroslav Matej, Ph.D. – kapitola 1

Medailonky autorů

Ing. Michal Svoboda, Ph.D.



absolvoval v roce 2008 na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze obor účetnictví a finanční řízení, tamtéž získal v roce 2013 také doktorát. Na této fakultě dodnes působí jako odborný asistent a ve své pedagogické, vědecké i publikační činnosti se věnuje především účetnictví veřejného sektoru a souvisejícím disciplínám. V této oblasti je úspěšným řešitelem několika univerzitních vědeckých grantů. Od roku 2007 pracuje na Ministerstvu financí ČR v odborech, které jsou gestorem právních předpisů v oblasti účetnictví veřejného sektoru. Je jedním z architektů účetní reformy veřejných financí realizované od roku 2010, kdy se specializoval na nastavení prováděcích předpisů pro účetní metody a postupy účtování tzv. vybraných účetních jednotek a jejich vnitřní předpisy. Účastnil se řady odborných setkání, konferencí a workshopů v tuzemsku i zahraničí, několik let byl členem Pracovní skupiny pro Evropské účetní standardy pro veřejný sektor při Eurostatu. V poslední době rozšiřuje své odborné zaměření do oblasti využití finančního a nákladového účetnictví a nákladově užitkových metod při analýzách efektivnosti veřejných výdajů a poskytování veřejných služeb, zejména v souvislosti s nastavováním vnitřních řídicích kontrolních systémů v organizacích veřejného sektoru. Ve všech těchto oblastech se věnuje také lektorské a publikační činnosti. Od roku 2020 je certifikovaný interní auditor ve veřejné správě – senior.

Mgr. Radka Vladyková



absolvovala Metropolitní univerzitu Praha, bakalářské studium ve studijním programu právní specializace v oboru veřejná správa v roce 2014 a dále v roce 2016 studijní program Mezinárodní teritoriální studia, obor Evropská studia a veřejná správa, kde získala tituly Bc. a Mgr. V průběhu studií na MUP absolvovala certifikovaný kurz Státní kontrola a ostatní kontroly ve veřejné správě zakončené zkouškou v roce 2016. V rámci dalšího vzdělávání absolvovala v roce 2018 akreditovaný výcvik Řešení konfliktu technikou mediace. V roce 2014 byla zvolena do

funkce starostky města Jesenice v okrese Praha-západ. Pro výkon veřejné funkce byla dlouhodobě uvolněna z funkce provozní ředitelky společnosti Master Mariner, s.r.o., provozovatele restaurací Nordsee v ČR. Od roku 2019 je výkonnou ředitelkou Svazu měst a obcí České republiky. Každodenní práce Svazu je zaměřena především na legislativní činnost ve všech činnostech výkonu územní samosprávy. Svou pozornost směřuje i do zahraničí. Spolu s dalšími asociacemi se snaží ovlivňovat podobu evropské legislativy a politik ve prospěch měst a obcí.

JUDr. David Bauer



absolvoval Fakultu právnickou ZČU v Plzni v letech 1995 až 2001. Současně v té době působil jako externí konzultant v daňové kanceláři v Domažlicích a v Plzni. V období let 2001 až 2011 byl zaměstnán jako výzkumný pracovník v oblasti finančního práva v Ústavu státu a práva, Akademie věd ČR v Praze. V roce 2004 byl zapsán do seznamu advokátních koncipientů a svoji koncipientskou praxi několikrát přerušil z důvodu služby ve státní správě. V letech 2002–2007 externě spolupracoval s Ministerstvem financí při legislativních činnostech v oblasti účetnictví. Od roku 2008 do roku 2019 působil na Ministerstvu financí v pozici vedoucího oddělení a posléze ředitele odboru s agendou pro oblast účetnictví a auditu a mimo jiné se podílel na vytvoření Účetnictví státu i na přípravě věcného záměru nového zákona o účetnictví. V letech 2002–2006 vyučoval předměty správní právo a finanční právo na Bankovním institutu vysoká škola, a.s., Praha a od roku 2006 do roku 2010 též působil jako odborný asistent na Katedře finančního práva, Fakulty právnické ZČU v Plzni. V roce 2020 se vrátil k advokacii a od listopadu 2020 je samostatným advokátem se zaměřením na účetnictví, daně a trestní právo.

Mgr. Miloslav Kvapil



se dlouhodobě profiluje v oblasti finančního řízení a kontroly ve veřejné správě České republiky. Je majitelem a ředitelem společnosti DYNATECH s.r.o., která v této oblasti poskytuje komplexní služby od auditu přes analytické a konzultační služby, až po softwarové řešení CROSEUS® a dlouhodobou zákaznickou, technickou a metodickou podporu. Věnuje se také konzultacím a šíření dobré praxe v oblasti nastavení vnitřního řídicího a kontrolního systému, výkonu řídicí kontroly, registru smluv a zavádění systémů řízení, controllingu a monitoringu o finanční

situaci hospodaření u krajů, obcí a jejich organizací. Podílí se na tvorbě, realizaci a lektorské činnosti odborných akreditovaných seminářů. Také působí v rámci své lektorské činnosti na odborných seminářích v rámci Českého institutu interních auditorů a vystupuje na odborných konferencích.

Ing. Miroslav Matej, Ph.D.



absolvoval Fakultu mezinárodních vztahů VŠE v roce 1998. Pět let poté na této fakultě úspěšně obhájil disertační práci a získal titul Ph.D. V roce 1999 nastoupil na Ministerstvo financí ČR, kde byl v roce 2001 jmenován vedoucím Oddělení koordinace evropské integrace. Později zde zastával funkci interního auditora a od roku 2003 vedl Oddělení certifikace, akreditace a finanční perspektivy, jehož cílem bylo zajišťovat certifikaci výdajů strukturálních fondů a fondu soudržnosti. V letech 2006 až 2011 působil u Evropského účetního dvora, kde byl zodpovědný za provádění auditů rozvojové pomoci a zemědělské politiky EU. V roce 2011 byl jmenován náměstkem ministra financí, kde byl zodpovědný za audit fondů EU, finanční kontrolu ve veřejné správě, boj proti praní špinavých peněz a za rozpočet resortu. V letech 2013 až 2016 byl členem Auditního výboru Evropské investiční banky v Lucemburku. Od dubna 2014 řídí Odbor financování územních rozpočtů a programového financování Ministerstva financí ČR.

© 2020

Ing. Michal Svoboda, Ph.D.

Mgr. Radka Vladyková

JUDr. David Bauer

Mgr. Miloslav Kvapil

Ing. Miroslav Matej, Ph.D.

Obsah

Úvod	8
Finanční plánování obcí procesně a legislativně	12
1.1. Přehled právní úpravy	12
1.2. Hospodaření obce ve finančních a účetních výkazech	13
1.3. Plánovací dokumenty obce	14
1.4. Rozpočtová odpovědnost	22
1.5. Závěrečný účet územních samosprávných celků	24
1.6. Účetní výkazy a finanční údaje a jejich předávání do Státní pokladny	26
1.7. Shrnutí – Sedmero poznatků o finančním plánování obcí z pohledu procesního a legislativního	30
2. Finanční plánování obcí s oporou v čísla	31
2.1. Proč se při finančním řízení obcí opřít o čísla – motivace	32
2.2. Ekonomická data ve veřejné správě, jejich stejné a rozdílné vlastnosti	39
2.3. Jak ekonomická data na obcích využít, moderní trendy	45
2.4. Shrnutí – Desatero poznatků o využití ekonomických dat pro finanční řízení obcí	50
3. Rizika a odpovědnosti zastupitelů obcí v ekonomické oblasti	51
3.1. Obecně k odpovědnosti v ekonomické oblasti	51
3.2. Další konkrétnější rizika a odpovědnosti v případě obcí	54
3.3. Závěry	62
3.4. Shrnutí – Šestero poznatků o rizicích a odpovědnosti zastupitelů obcí v ekonomické oblasti	63
4. Systematické ošetření ekonomických rizik veřejnoprávních korporací	64
4.1. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů – rizika a jejich ošetření	64
4.2. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole – rizika a jejich ošetření	67
4.3. Zákon č. 340/2015 Sb., o registru smluv – rizika a jejich ošetření	82
4.4. Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim – rizika a jejich ošetření	83
4.5. Shrnutí – Desatero poznatků o ošetření ekonomických rizik veřejnoprávních korporací	86
Závěr	87
Seznam zkratk	89
Seznam souvisejících závazných právních předpisů	90
Seznam obrázků	91

Úvod

Finanční řízení jakékoliv organizace lze považovat za jednu z klíčových manažerských dovedností, které ovlivňují celkové možnosti rozvoje a chování daného subjektu v rámci jeho nastavených činností, jeho možností a také pravomocí. Zachování **dlouhodobé finanční stability** organizace je nezbytnou součástí k udržení **nezávislosti, a tudíž svobody**.

Podstatou a také cílem publikace „Finanční řízení obcí“ je poukázat na celkovou provázanost dílčích aspektů v rámci správy věcí veřejných s důrazem na zodpovědnou správu veřejných financí a zdrojů s přímou provázkou na smysluplné strategické plánování ve věcné rovině. Dále pak upozornit na okruh právních povinností, seznámit čtenáře se základními finančními dokumenty a naučit je všeobecné orientaci v systému účetních a finančních záznamů a průkazných dokladů.

Čtenář získá přehled o moderním pojetí řízení veřejných financí a bude schopen využít základní manažerské metody při **nakládání s veřejnými prostředky v souladu se zásadami dobré praxe** a práva občanů na dobrou správu. Principy dobré správy jsou zakotveny v mezinárodních dokumentech. V rámci České republiky je definován veřejný ochránce práv do souhrnu deseti hlavních zásad: dodržování právního řádu, nestrannost, včasnost, předvídatelnost, přesvědčivost, přiměřenost, součinnost, odpovědnost, otevřenost a vstřícnost. Například zásada „Dodržování právního řádu“ v sobě zahrnuje nutnost rozhodování výhradně dle objektivních kritérií. Publikace svému čtenáři dále dodá základní orientaci v účetních výkazech i schopnost definovat potřebnou kvalitu a kvantitu finančních a dalších informací, které povedou k jeho zodpovědnému rozhodování a následně pak k obhájení jeho rozhodnutí při případném přezkumu.

Publikace může pomoci všem, kteří mají zájem získat ucelený přehled právního a ekonomického rámce o správě veřejných financí. Čtenářům, kteří se aktivně nepodílí na politickém rozhodování o veřejných financích, lze doporučit zhlédnutí záznamů ze zasedání zastupitelstev obcí nebo krajů. Získají tak možnost k ověření zde získaných znalostí v praxi.

„Základ svobodného státu jest svobodná obec“

touto slavnou větou je uvozen Prozatímní zákon obecní, vyhlášený jako císařský patent č. 170/1849.

Z nálezu Ústavního soudu ČR sp. Zn. Pl. ÚS 5/2003 *Územní samosprávné celky reprezentující územní společenství občanů musí tak mít – prostřednictvím autonomního rozhodování svých zastupitelských orgánů – možnost svobodně rozhodnout, jakým způsobem naloží s finančními prostředky, jimiž jsou pro plnění úkolů samosprávy vybaveny. Právě hospodaření se svým majetkem samostatně na vlastní účet a vlastní odpovědnost je atributem samosprávy. Nutným předpokladem naplnění efektivního výkonu funkcí územní samosprávy je tedy existence vlastních a dostatečných finančních, resp. majetkových zdrojů.*

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava čl. 101 odst. 3) *Územní samosprávné celky jsou veřejnoprávními korporacemi, které mohou mít vlastní majetek a hospodařit podle vlastního rozpočtu.* Ústavou je tedy dáno základní právo obcí a krajů na vlastnictví majetku a také disponování s ním. S právem se vždy vážou i povinnosti, které v podrobnostech při nakládání se svěřeným majetkem upravuje celá řada zákonů. K nejdůležitějším patří zákony upravující územní samosprávné celky a zákony upravující finanční právo.

Ke zdárné správě věcí veřejných moderní samosprávy však pouze svěřená zákonná práva a nastavené povinnosti nestačí. Pro zajištění dlouhodobého rozvoje a prosperity svěřeného území je k zachování samostatnosti nutné udržení základní stability financí a jistoty budoucích finančních zdrojů. Tento nelehký úkol vyžaduje mj. **dostatek kvalitních a srozumitelných podkladů pro rozhodování odborných pracovníků a zastupitelů při disponování se svěřeným majetkem.** Současnost ukazuje stále větší potřebu manažerského řízení procesů dlouhodobě udržitelného rozvoje obcí a krajů ve všech částech, které výkon veřejné správy zahrnuje. Stále více se ukazuje potřebnost manažerských schopností a dovedností při rozhodování o správě území, kdy je kladen vysoký nárok na personální obsazení klíčových postů jak odborných zaměstnanců ve veřejné správě, tak i volených zástupců při výkonu jejich funkcí. Stejně tak jsou kladeny vysoké nároky na stanovení standardních postupů v procesu rozhodování a následné dodržování nastavených pravidel, které jsou dány jak zákony, tak i vnitřními předpisy veřejnoprávních korporací.

Moderní řízení obcí a krajů v sobě snoubí schopnost formulovat dlouhodobé strategické vize rozvoje území a efektivní řízení zdrojů, mezi které jako jeden z hlavních atributů patří i zdroje finanční. Jejich kvalitním plánováním a řízením lze dosáhnout přiměřeného dlouhodobě udržitelného rozvoje území, zachování finanční soběstačnosti a tím i do značné míry svobody rozhodování. Bez peněz můžeme sice rozhodovat cokoliv, bez nich ale své vize ani rozhodnutí neuskutečníme.

Územní rozdrobenost naší země dává poměrně velkou autonomii rozhodování v území, kdy je možné, a také tomu tak je, aby každá obec nebo kraj měla zcela odlišně od jiného území nastaveno své strategické směřování. Každé území si samo rozhodne, kam se chce ubírat, jak chce, aby vypadalo za několik let, a má také možnost si ke

svému cíli nastavit i dílčí kroky, které k naplnění dlouhodobých vizí povedou. Neexistuje jednotný unifikovaný návod, kam má rozvoj obce směřovat. Existují obecná pravidla k přípravě strategických dokumentů obcí, avšak každý územně samosprávný celek je jedinečný, a tudíž náplň strategických dokumentů je různorodá. Nicméně jedno pravidlo platí pro všechny. Vždy musíme mít na paměti, že všechna rozhodnutí mají v konečném důsledku vliv na kvalitu života každého občana daného území. Pro realizaci každého rozhodnutí musí být připraveny zdroje včetně finančních. Z dlouhodobého hlediska pak musí být připraveny zdroje na údržbu a obnovu realizované investice tak, aby ji bylo možné udržet v provozu a k plnění jejího účelu dlouhodobě, minimálně po dobu její životnosti nebo potřeby.

Vývoj posledního roku nám jednoznačně ukázal, že strategické plánování má své limity dané zvraty v neočekávaných událostech. Dynamika nepředvídatelných okolností v letošním roce potvrzuje, jak nutné je v oblasti veřejného rozhodování být obezřetný a rozhodovat oproštěně od momentálních emočních vlivů neboli racionálně. Náchylnost k iracionálnímu rozhodování má přirozeně každý v sobě hluboce zakořeněnou. Rozhodování navázané na momentální emoce je dodatečně velmi obtížně obhajitelné, pokud není v době rozhodování řádně odůvodněné a opřené o maximum známých dostupných informací a skutečností. Rozmanitost potřeb v rámci jednotlivých území a následná nepřehledná škála nabízených řešení málokdy dává možnost snadného porovnání jednotlivých návrhů řešení. Nabídky nemusí být vůbec srovnatelné a jejich parametry měřitelné. Klíčem k rozhodování pak zůstává sledování účelu a cíle, který má být realizací řešení naplněn. Z dlouhodobého hlediska je tedy jednoznačně zásadní nastavení strategických rozvojových dokumentů a dokumentů upravujících finanční řízení tak, aby jakékoliv rozhodnutí o vynaložení finančních prostředků bylo snadno obhajitelné v souladu se zákony, při dodržení pravidel pro vynakládání veřejných prostředků, mezi které patří i účelnost, a tu lze obhájit právě souladem se strategickým směřováním rozvoje území, naplňování vizí a postupné plnění dílčích kroků – například definovaných v akčních plánech. Každé rozhodnutí musí být také přezkoumatelné z hlediska dodržení zákonných povinností, nastavených vnitřních procesů při vynakládání veřejných prostředků, neboť jejich dodržování mnohdy pomůže zvrátit překotné rozhodování pod vlivem momentálních emočních výkyvů. **Důsledné dodržení procesů a pravidel přinese pro ty, kteří rozhodovali, tolik potřebnou jistotu a obcím zajistí dlouhodobě udržitelný rozvoj a i v budoucnu možnost svobodného rozhodování a dosažení nastavených vizí a cílů.**

Usnesení Ústavního soudu II.ÚS 3628/16 ze dne 29. 11. 2016

„Z povahy zastupitelské demokracie totiž plyne, že jakkoliv zastupitelské orgány jsou pod permanentní kontrolou veřejnosti a musí proto jednat transparentně, vykonávají zastupitelé reprezentativní, a nikoliv imperativní mandát (viz zejména § 69 odst. 4 obecního zřízení, podle něhož „člen zastupitelstva obce vykonává svůj mandát osobně a v souladu se svým slibem a není přitom vázán žádnými příkazy.“) a z toho, jak dobře jej vykonávají, se zodpovídají voličům, a to zejména v nových volbách.“

Na rozdíl od rozhodování v rámci správního řízení není nikde v zákonech zakotven obdobný mechanismus pro přezkum rozhodování v rámci samostatné působnosti rady a zastupitelstva municipalit (až na několik výjimek – např. přezkum obecně závazných vyhlášek). Proti tomuto rozhodování nelze podat opravný prostředek a spolehnout se na nadřízený orgán, který by v podstatě beztrestně k těm, kteří rozhodují, jejich rozhodnutí korigoval. Před rozhodováním je možné se obrátit na metodickou pomoc příslušného ministerstva nebo na odbornou pomoc specializovaných poradců. Po rozhodnutí, zvednutí ruky na jednání orgánu obce nebo kraje nastupuje odpovědnost jedinců – zastupitelů.

1. Finanční plánování obcí procesně a legislativně

Tato kapitola popisuje **finanční plánování a hospodaření obcí**, které se řídí zejména zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**rozpočtová pravidla**“). Tento zákon upravuje proces přípravy, obsah a funkci rozpočtů obcí a krajů, řeší zřizování příspěvkových organizací a zakládání právnických osob, tvorbu peněžních fondů, či postup při poskytování dotací a návratných finančních výpomocí.

1.1. Přehled právní úpravy

S ohledem na **rozsáhlou autonomii** obcí a krajů vyplývající z Ústavy ČR, rozpočtová pravidla obsahují spíše obecná pravidla s tím, že každá obec si může přizpůsobit konkrétní plánovací dokumenty svým potřebám.

Ústavní autonomie obcí a krajů

čl. 8 Ústavy

Zaručuje se samospráva územních samosprávných celků.

čl. 101 Ústavy

Obec je samostatně spravována zastupitelstvem.

Územní samosprávné celky jsou veřejnoprávními korporacemi, které mohou mít vlastní majetek a hospodaří podle vlastního rozpočtu.

Stát může zasahovat do činnosti územních samosprávných celků, jen vyžaduje-li to ochrana zákona, a jen způsobem stanoveným zákonem.

Autonomie v oblasti finančního hospodaření však neznamená, že obec může nakládat s obecními, tj. veřejnými prostředky neuváženě a zcela bez rozmyslu. I na zastupitele totiž dopadají ustanovení občanského zákoníku (dále jen „**OZ**“), jakož i zákoníku trestního, a to z důvodu **správy cizího majetku**. Konstrukce povinnosti správce cizího majetku souvisí s právní povahou správce. V případě obce je to **člen voleného orgánu**, kdy podle § 159 odst. 1 OZ se člen voleného orgánu zavazuje, že bude svou

funkci vykonávat s nezbytnou **loajalitou, potřebnými znalostmi a pečlivostí**. Má za to, že **jedná nedbale ten, kdo není péče řádného hospodáře schopen**, ač to mohl zjistit při přijetí funkce a nevyvodí z toho pro sebe důsledky. Neplatí tedy v minulosti platné pravidlo, že ten, kdo je zvolen nemusí vůbec ničemu rozumět. Současná právní úprava očekává, že ten, kdo přijme jakoukoli funkci, ji bude vykonávat s pečlivostí a potřebnou kvalifikací. Podle § 1411 OZ správce cizího majetku vykonává svou působnost a plní povinnosti s **péčí řádného hospodáře**.

1.2. Hospodaření obce ve finančních a účetních výkazech

Obecně lze odlišit dvě metodiky, v jejichž rámci se zachycují a vykazují příjmy, výdaje, saldo a zadlužení ve veřejných financích. První metodikou je evropská **ESA 2010**, která je založena na **akruální bázi**. To znamená, že pracuje s daty na podvojném, nákladově-výnosovém (akruálním) principu. Tím zohledňuje hospodaření nejen z krátkodobého hlediska (peněžní příjmy a výdaje), ale také z hlediska dlouhodobého (pohledávky a závazky). Pro akruální metodiku není rozhodné, kdy dojde k realizaci peněžní transakce, ale kdy skutečně ekonomická hodnota vznikla, změnila se, či zanikla, nebo když se pohledávky a závazky zvyšují či snižují. Tyto operace jsou zachyceny v **účetnictví obce** a zobrazeny v *účetní závěrce (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, příloha)*.

Příjmy a výdaje rozpočtu obce jsou však plánovány, plněny a hodnoceny v **národní metodice hotovostních toků (rozpočtové hospodaření obce)**. Příjmy a výdaje jsou zachycovány v okamžiku, kdy je realizován související **peněžní tok**. Proto na rozdíl od akruálního principu **rozhoduje okamžik provedení platby**, nikoli moment vzniku pohledávky, nebo závazku. Zobrazení těchto finančních operací je následně zachyceno ve *výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků (FIN 2-12 M)*.

Odišné zachycení stejné operace na akruálním a hotovostním principu lze pro větší názornost ilustrovat příkladem u nákladů a výdajů spojených s vykonanou prací zaměstnance. Mzda za práci provedenou v lednu je zachycena akruálně jako náklad rovněž v lednu (závazek zaměstnavatele za zaměstnancem), zatímco hotovostní výdaj (reálná výplata mzdy) bude proveden až v únoru. Podobné je to v případě odvedené daně z příjmů fyzických osob z této mzdy. Pro veřejné finance jde o akruální výnos (pohledávku) v lednu, ovšem na hotovostní bázi jde o inkaso daně (hotovostní plnění rozpočtu) až v únoru.

Kombinace obou uvedených přístupů, účetního a rozpočtového, klade **zvýšené nároky na finanční plánování, jakož i na interpretaci finančních výsledků**. Odišné metodické principy se promítají do vykazovaných výsledků hospodaření obce. Jako příklad nesprávné interpretace výsledku hospodaření obce, lze uvést přílišný důraz kladený na rozpočtový přebytek či vysoké zůstatky na účtech, zatímco

z účetnictví plyne, že obec je silně předlužená a disponibilní prostředky nestačí na opravu a údržbu majetku. Pro správnou interpretaci finanční kondice obce proto nestačí znát výsledky rozpočtového hospodaření.

1.3. Plánovací dokumenty obce

Mezi plánovací dokumenty obce řadíme:

- Program rozvoje obce (§ 84 zákona o obcích)
- Střednědobý výhled rozpočtu (§ 3 rozpočtových pravidel)
- Rozpočet (§ 4 rozpočtových pravidel)

1.3.1. Program rozvoje obce

Program rozvoje obce je střednědobý strategický rozvojový dokument, jehož prostřednictvím obec mapuje své potřeby a stanovuje jim priority. Byť to tak v praxi často bývá, tento dokument by se neměl omezovat na délku trvání funkčního období zastupitelstva. Jeho existence není zákonem vyžadována, nicméně jeho existence je nespornou výhodou, jelikož umožňuje efektivnější využívání disponibilních zdrojů, umožňuje **rozplánovat** jednotlivé projekty a identifikovat potřebu **financování a rozfázování větších investičních akcí**.

Byť jde o strategický dokument, neznamená to, že musí být obsahově objemný. Může stručně popisovat výchozí situaci a v návrhové části potřebné investiční akce ve střednědobém, případně delším období. Dokument může být doplněn akčním plánem shrnujícím jednotlivé investiční akce podle jejich priority. Lze doporučit rozdělení těchto akcí na ty, které obec bude realizovat i bez dotací, a na ty, u kterých se bez dotací neobejde.

Běžnou slabinou programu rozvoje obce bývá jejich nesrozumitelnost, zbytečná obsáhlost a zejména chybějící **provázání s finančními možnostmi**. Bez tohoto provázání je program pouze shrnutím zbožných přání, jejichž plnění není zajištěno, resp. jejichž plnění není propojeno s finančními možnostmi obce. Programy často obsahují spoustu informací bez definice zřetelných strategických závěrů a bez stanovení priorit. Zároveň platí, že program rozvoje obce by měl být pravidelně vyhodnocován a aktualizován tak, aby informace v něm nebyly zastaralé. Prioritní akce by následně měl být zobrazeny ve střednědobém výhledu rozpočtu.

1.3.2. Střednědobý výhled rozpočtu

Střednědobý výhled rozpočtu představuje ekonomickou úvahu o schopnosti obce plnit závazky, a tedy i strategické cíle. Měl by sloužit pro střednědobé finanční plánování obce. Obsahuje údaje o **očekávaném vývoji** celkových příjmů, výdajů,

dlouhodobých pohledávek a závazků, **finanční zdroje** a potřeby dlouhodobě realizovaných záměrů. Vychází z uzavřených smluv, resp. z přijatých **závazků** (tj. z účetnictví, jelikož závazky nejsou v rozpočtu vidět). Měl by odrážet rozvojové priority uvedené v programu rozvoje obce. Zpracovává se zpravidla na období 2–5 let, přičemž **zákon nestanoví povinnost jeho pravidelné aktualizace** na základě vývoje očekávaných příjmů a výdajů, nicméně s ohledem na změnu ekonomické situace během roku, změnu odhadu příjmové strany rozpočtu apod. lze doporučit jeho aktualizaci spolu se schvalováním rozpočtu na další rok. V opačném případě totiž plní roli zcela formální a nepomáhá pracovníkům obce při přípravě rozpočtu na následující rok. V zásadě by obec měla při sestavování rozpočtu vycházet ze střednědobého výhledu a odlišnosti oproti němu by měly být odůvodněné a opodstatněné.

Podrobnost či strukturu výhledu zákon neupravuje, je tedy zcela na uvážení obce, jakou míru podrobnosti si zvolí. Zákon však stanoví povinnost uvést ve výhledu pro jednotlivé roky **alespoň**:

- odhadované příjmy a výdaje,
- dlouhodobé pohledávky a závazky,
- finanční zdroje a potřeby dlouhodobých záměrů.

Obrázek 1 Příklad střednědobého výhledu rozpočtu

tis. Kč	2021	2022	2023	2024	2025	celkem
příjmy	1000,0	1100,0	1200,0	1300,0	1400,0	6000,0
z toho daňové příjmy	700,0	750,0	800,0	900,0	960,0	4110,0
výdaje	950,0	1350,0	1250,0	1300,0	1360,0	6210,0
z toho investice	150,0	400,0	230,0	180,0	200,0	1160,0
saldo příjmů a výdajů	50,0	-250,0	-50,0	0,0	40,0	-210,0
dlouhodobé pohledávky	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-
dlouhodobé závazky	30,0	170,0	145,0	120,0	105,0	-
zdroje financování						
stav na bank. účtech	800,0	500,0	750,0	900,0	850,0	-
úvěr	0,0	150	0,0	0,0	0,0	150,0
splátky jistiny	10,0	10,0	25,0	15,0	15,0	75,0
úroky z úvěrů	0,1	0,1	0,1	0,3	0,3	0,8

Pozn.:

1. investiční úvěr na akci „Rekonstrukce sportovní haly“ ve výši 100 čerpaný v r. 2013 na 10 let splatný do r. 2023
2. investiční úvěr na akci „Rekonstrukce ZŠ“ ve výši 150 čerpaný v roce 2022 na 10 let splatný do r. 2033

Kvalitně zpracovaný střednědobý výhled umožní obci lépe poznat své finanční možnosti, lépe plánovat větší investice a efektivnější využití disponibilních zdrojů. Tím rozhodně není myšlena dlouhodobá tvorba rozpočtových přebytků, protože obce **ne-mají kumulovat** prostředky na účtech, nýbrž je **mají investovat** do obnovy a rozvoje majetku.

Při přípravě a aktualizaci střednědobého výhledu je nezbytné vzít v úvahu nejenom očekávané změny na příjmové straně (např. změny v zákoně o rozpočtovém určení daní nebo makroekonomickou predikci), ale i na straně výdajové (zejména závazky plynoucí z nově uzavřených dlouhodobých smluv či změny cen nakupovaných služeb).

1.3.3. Rozpočet

Rozpočet je **finanční plán toku hotovosti na daný rok**, který slouží k řízení financování činností obce. Roční rozpočet vypracovává obec v návaznosti na svůj střednědobý výhled rozpočtu a na základě rozpisu státního rozpočtu, kterým státní rozpočet určuje své vztahy k rozpočtům jednotlivých obcí, nebo rozpisu rozpočtu kraje, kterým rozpočet krajů určuje vztahy k rozpočtům obcí v kraji. Mnoho obcí právě s odkazem na výše uvedené plánovaně hospodaří podle pravidel rozpočtového provizoria a rozpočet schvaluje až po schválení zákona o státním rozpočtu na daný rok. V zákoně však není stanovena povinnost obce schvalovat rozpočet až po schválení rozpočtu vyššího stupně a praxi pravidelně se opakujících rozpočtových provizorií lze považovat za na nejvyšší nevhodnou. Obsahem rozpočtu jsou **očekávané příjmy, očekávané výdaje a ostatní peněžní operace** (včetně tvorby a použití peněžních fondů).

Do rozpočtových pravidel je zapracován **princip vyrovnaného rozpočtu**. To však neznamená, že obec nemůže sestavit a schválit rozpočet schodkový, nicméně předpokládaný **schodek musí být krytý** buď peněžními prostředky z minulých let (tj. ze zůstatku na bankovním účtu) nebo návratnými finančními zdroji (např. úvěrem nebo investičním úvěrovým rámcem). Krytí navrženého schodku musí být zajištěno **před schválením rozpočtu**. Princip vyrovnaného rozpočtu ve střednědobém až dlouhodobém horizontu je rovněž zakotven v zákoně o pravidlech rozpočtové odpovědnosti, který obcím stanovuje určitá omezení v oblasti hospodaření, v případě předlužení veřejného sektoru v ČR či samotné obce (viz další kapitola).

Součástí rozpočtu nejsou cizí prostředky a podnikatelská činnost obce ve smyslu § 420 OZ a § 2 zákona o živnostenském podnikání. Rozpočet obsahuje pouze odhad výsledku podnikatelské činnosti, přičemž výsledky této činnosti jsou součástí závěrečného účtu. V této souvislosti je vhodné zmínit např. péči o majetek obce, konkrétně nájmy bytových a nebytových prostor, což je činnost, která není považována za podnikání, a tudíž by neměla být sledována mimo rozpočet. Jelikož však obce vedou účetnictví, mohou **rentabilitu** jednotlivých **ekonomických, nikoliv však**

podnikatelských činností, tj. činností vedených v rámci rozpočtu, **sledovat v účetnictví**.

Strukturu rozpočtu, tj. jeho **závazné ukazatele**, schvaluje **zastupitelstvo**. Změny ukazatelů, tj. změn rozpočtu, může zastupitelstvo delegovat na radu (resp. starostu, pokud se rada nevolí). Proto je nezbytné vhodně formulovat usnesení zastupitelstva, kterým se schvaluje rozpočet. Co nemá být závazné, zastupitelstvo pouze vezme na vědomí (např. návrh rozpisu rozpočtu), v opačném případě se vše, co zastupitelstvo schválí, stává závazným ukazatelem a může být měněno pouze rozpočtovým opatřením, což by jak úřad, tak i volené orgány nepřiměřeně zahltilo. Za **plnění rozpočtu** odpovídá zastupitelstvu **rada**, v jejíž kompetenci se následně rozpočet rozepisuje za použití detailní rozpočtové skladby. Za rozpis a plnění rozpočtu odpovídá radě **obecní úřad**. Ten by měl zároveň **upozorňovat na rizika, zajišťovat analýzy, sledovat ukazatele finančního zdraví**.

Rozpočtová pravidla nestanovují závaznou strukturu rozpočtu obce. Zastupitelstvo obce by se mělo při schvalování rozpočtu zabývat jen **zásadními číselnými hodnotami**, které mají sloužit jako **závazné ukazatele**. **Velký detail rozpočtu komplikuje práci** jak obecního úřadu, tak i zastupitelstva, případně rady či starosty. Je například zcela zbytečné uvádět v rozpočtu detailní druhové (tj. položkové) či odvětvové (tj. paragrafové) třídění, protože jakékoliv, byť sebemenší navýšení výdajů, znamená potřebu svolání zastupitelstva či rady a hlasování o změně rozpočtu. Nebylo by logické usilovat o to, aby se návrh rozpočtu předkládaný zastupitelstvu obce ke schválení zabýval každou, i tou nejpodrobnější číselnou hodnotou. K tomuto účelu slouží **rozpis rozpočtu** (§ 14 rozpočtových pravidel), který připravuje obecní úřad na základě dispozice rady, jelikož ta zabezpečuje hospodaření obce podle schváleného rozpočtu. **Ideálně strukturovaný rozpočet by měl vyjadřovat objem peněz určený na opravy a údržbu existujícího majetku, na investice a na provoz**. Tyto informace však z detailních, zejména odvětvově členěných rozpočtů, nelze vůbec, nebo jen s velkými obtížemi zjistit. Stěžejní otázkou, kterou si zastupitelstvo před stanovením struktury rozpočtu musí položit, je

„Co chceme při řízení rozpočtových výdajů sledovat?“

Obrázek 2 Výpočet provozního salda

Při sestavování rozpočtu je vhodné sledovat dlouhodobé trendy, zejména pak vývoj provozního salda, které nám dává odpověď na otázku, kolik prostředků nám zbývá na rozvoj (tj. investice) po uhrazení provozu.

V této souvislosti je důležité, aby obec měla dostatek prostředků na úhradu provozních výdajů z běžných příjmů, přičemž do provozu musí zahrnout i výdaje nezbytné na zajištění oprav a údržby stávajícího majetku. V případě, že je provozní rozpočet obce napjatý, měla by obec provést analýzu efektivity provozních výdajů, případně zajistit zvýšení svých příjmů (např. navýšením koeficientu daně z nemovitých věcí). V ideálním případě tvoří provozní saldo alespoň 25 % běžných příjmů obce.

Jako příklad ne zcela vhodné praxe lze uvést rozpočet zpracovaný na úrovni paragrafů odvětvového členění rozpočtové skladby. Z takového rozpočtu se zastupitel sice dozví, že obec chce utratit několik tisíc korun na knihovnu či že ji bude něco stát péče o nalezená zvířata, nic mu však neřekne o tom, jaká je struktura běžných a kapitálových výdajů, tj. co se plánuje utratit v provozu a co je určeno na rozvoj majetku, nebo jaké jsou hlavní výdajové položky. Jestliže je např. důležité, aby město znalo, kolik peněz má sloužit na autoprovaz městských orgánů, není nutné vymezit tyto výdaje podle položek druhového třídění, jelikož ty rozlišují „opravu a údržbu“ pro dodavatelskou péči a „nákup materiálu“, jestliže údržbu provede zaměstnanec města. Záměnu těchto položek nemusí schvalovat zastupitelstvo, to ovšem jen potud, pokud si takto – zbytečně podrobně – neschválí svůj rozpočet.¹

Obdobně, chce-li obec znát provozní náklady na koupaliště, nic jí nebrání v tom v rozpočtu stanovit jako závazný ukazatel „Provoz koupaliště“, aniž by musela do

¹) Melion – Finance územních samospráv, 2000.

detailu rozpitvávat konkrétní výdajové položky tohoto provozu. Na druhou stranu, pokud chce obec sledovat provozní výdaje koupaliště, nepostačí v rozpočtu stanovit závazný ukazatel „§ 3412 Sportovní zařízení ve vlastnictví obce“, protože do něj spadnou veškerá sportovní zařízení, která obec provozuje. Obdobně pak postupuje u dalších, pro obec významných, výdajů.

V této souvislosti lze učinit dva podstatné závěry:

- I. detailní rozpočet neznamenaá přehledný či transparentní rozpočet (spíš je tomu naopak);
- II. méně podrobným rozpočtem se zastupitelé nevzdávají možnosti kontroly nad zásadními finančními operacemi, jelikož v souladu s § 85 zákona o obcích mají vyhrazeno rozhodování o podstatných právních jednáních, např.:
 - nabytí a převod hmotných nemovitých věcí;
 - poskytování darů v hodnotě nad 20 000 Kč;
 - poskytování dotací a návratných finančních výpomocí nad 50 000 Kč v jednotlivém případě;

Větší detail rozpočtu je v případě potřeby k dispozici online na webových stránkách MF na adrese **monitor.statnipokladna.cz** (viz dále).

Obrázek 3 Příklady struktury rozpočtu

Návrh rozpočtu na rok 2020			Návrh rozpočtu na rok 2020		
Příjmy	Položka	Kč	Příjmy	Položka Kč	Kč
Daňové	1xxx	157 349 000	Daňové	1xxx	157 349 000
Nedaňové	2xxx	30 441 341	Nedaňové	2xxx	30 441 341
Kapitálové	3xxx	10 859 416	Kapitálové	3xxx	10 859 416
Přijaté transfery	4xxx	24 174 815	Přijaté transfery	4xxx	24 174 815
z toho			Příjmy celkem		222 824 572
Neinvestiční přijaté transfery	41xx	1 500 000	Výdaje	Položka	Kč
Investiční přijaté transfery	42xx	3 000 000	Běžné výdaje	5xxx	189 412 139
Příjmy celkem		222 824 572	Kapitálové výdaje	6xxx	66 472 433
Výdaje	Položka	Kč	Výdaje celkem		255 884 572
Běžné výdaje	5xxx	189 412 139	Saldo rozpočtu (příjmy - výdaje)		- 33 060 000
z toho:			Financování	Položka	Kč
Platy a související výdaje	50xx	49 000 000	Zdroje z minulých let	8115	13 060 000
Opravy a udržování	5171	58 425 621	Dlouhodobý úvěr	8123	20 000 000
Převody do FKSP a soc. fondu	5342	200 000	Financování celkem		33 060 000
Kapitálové výdaje	6xxx	66 472 433	Rozklikávací rozpočty minulých let, včetně plnění, jsou uveřejněné na internetu viz https://monitor.statnipokladna.cz		
Výdaje celkem		255 884 572			
Saldo rozpočtu (příjmy - výdaje)		- 33 060 000			
Financování	Položka	Kč			
Zdroje z minulých let	8115	13 060 000			
Dlouhodobý úvěr	8123	20 000 000			
Financování celkem		33 060 000			
Rozklikávací rozpočty minulých let, včetně plnění, jsou uveřejněné na internetu viz https://monitor.statnipokladna.cz					

Změny rozpočtu

Změny rozpočtu se provádějí, až na zákonem stanovené výjimky, **před provedením rozpočtem nezajištěného výdaje; po jeho provedení** lze rozpočtové opatření provést **pouze** při živelní pohromě nebo **havárii** ohrožující životy a majetek, při **plnění peněžní povinnosti** uložené pravomocným rozhodnutím, při **obdržení dotace před koncem kalendářního roku**, nebo pokud se jedná o zprostředkování finančního toku příspěvkové organizaci. Jinými slovy, změnu rozpočtu musí obec provést v případě, že realizací plánované výdajové operace by došlo k **překročení závazného ukazatele rozpočtu**. Za změnu rozpočtu se nepovažuje pouhá změna jeho rozpisu, tj. přesun mezi položkami a paragrafy uvnitř závazného ukazatele rozpočtu. **Změnou rozpočtu není přijetí nových, rozpočtem nepředvídaných příjmů, aniž by** tyto příjmy **byly použity k úhradě nových, rozpočtem nepředvídaných výdajů.**

Rozpočtovým opatřením je:

- přesun rozpočtových prostředků bez změny celkového objemu příjmů či výdajů a bez změny schváleného rozdílu mezi příjmy a výdaji;
- použití nových, rozpočtem nepředvídaných příjmů k úhradě nových, rozpočtem nezajištěných výdajů; tím dochází k navýšení celkového objemu rozpočtu;
- vázání rozpočtových výdajů, jestliže je jejich krytí ohroženo neplněním rozpočtových příjmů; tím dochází ke snížení celkového objemu rozpočtu;

Rozpočtovým opatřením není změna rozepsaného rozpočtu. Změnu rozpisu rozpočtu provádí k tomu určený útvar obecního úřadu. Jedná se o změny, které nemění rozpočtovanou výši výdajových závazných ukazatelů. Změnou rozpočtu proto není ani navýšení příjmů bez realizace rozpočtem nezajištěného výdaje. Všechny změny rozpočtu se zveřejňují na webu obce, a to do 30 dnů od jejich provedení.

Rozpis rozpočtu je specifikace agregovaných údajů, které představují závazné ukazatele rozpočtu v podrobném členění podle rozpočtové skladby. V případě organizačního členění rozpočtu nutno jednotlivé závazné ukazatele rozpočtu „napasovat“ na rozpočtovou skladbu. Rozpis provádí úřad na základě pravidel stanovených radou po schválení rozpočtu (i když to v praxi bývá spíš obráceně). Doporučuje se přijmout vnitřní směrnici pro práci s rozpisem (možnost překročení rozepsaných položek, paragrafů (bez změny schváleného rozpočtu), pravomoci vedoucích, ekonomů, rozpočtářů, účetních apod.). V rámci prací na rozpisu se zároveň stanoví závazné ukazatele příspěvkovým organizacím (pokud nejsou závazným ukazatelem rozpočtu).

Tvorba a užití peněžních fondů

Rozpočtová pravidla umožňují obcím a krajům, aby si vedle svého rozpočtu zřídily **peněžní fondy. Zákon neurčuje počet ani druh** těchto fondů; každá obec či kraj si tedy může peněžní fondy zřizovat **podle své vlastní úvahy a podle svých potřeb, popř. žádné** peněžní fondy zřídít nemusí. Tyto peněžní fondy mohou být zřízeny pro konkrétní účely nebo bez účelového určení (zpravidla rezervní fond). Příkladem

účelového peněžního fondu je **fond**, který slouží pro uspokojování **kulturních a sociálních potřeb** zaměstnanců obce a uvolněných členů zastupitelstva. Na obce se sice nevztahuje vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb (vztahuje se pouze na jejich příspěvkové organizace), nic však nebrání tomu, aby si ho samy ve své pravomoci zřídily.

Zřizování peněžních fondů spadá do **vyhrazené pravomoci zastupitelstev obcí**. U krajů se o vyhrazenou pravomoc nejedná, tudíž peněžní fondy může zřizovat rada kraje, pokud si tuto pravomoc nevyhradí zastupitelstvo kraje; obdobně pak postupuje i hl. m. Praha. Orgán, který peněžní fond zřídí, by měl následně rovněž schválit i **zásady** jejich naplňování a použití. Prostředky peněžních fondů obec tvoří i používá vždy jen **prostřednictvím příjmů a výdajů svého rozpočtu**, a to v souladu s § 6 odst. 1 rozpočtových pravidel. Vzhledem k tomu, že prostředky fondu jsou plánované k využití v delším časovém období, než je účetní, resp. rozpočtové období (kalendářní rok), se zůstatek fondu převádí do dalšího období se zachováním účelového určení, pro které byl fond zřízen.

Peněžní fondy mohou mít různé **zdroje**. Nejčastějším zdrojem rezervního fondu je přebytek hospodaření z minulých let. Dále to mohou být příjmy běžného roku, které jsou určeny k využití v budoucích letech nebo převody prostředků během roku.

Zákon nestanoví povinnost zřídit pro každý fond zvláštní bankovní účet. Stačí tedy, pokud je stav fondu **sledován analyticky v účetnictví** v rámci syntetického účtu 236 – *Běžný účet fondů ÚSC*. Údaje o tvorbě a použití fondů jsou součástí závěrečného účtu obce.

Rozpočtové provizorium

Jestliže není rozpočet obce schválen před 1. lednem kalendářního roku, řídí se její hospodaření v době do schválení rozpočtu **pravidly rozpočtového provizoria**, která schvaluje zastupitelstvo. Pravidla by měla být stanovena tak, aby nedošlo k narušení plynulosti hospodaření, a to nejen na úrovni orgánů obce, ale také zřízených příspěvkových organizací a dalších subjektů závislých na rozpočtu obce.

Pravidla rozpočtového provizoria se zveřejňují na webu obce do 30 dní od jejich schválení. Vzhledem k tomu, že podle pravidel rozpočtového provizoria obec hospodaří od 1. ledna daného kalendářního roku do schválení rozpočtu, musí být tato pravidla schválena a zveřejněna do 31. prosince předcházejícího kalendářního roku. Obec se dopustí **přestupku**, pokud nehospodaří podle pravidel, nemá pravidla rozpočtového provizoria nebo pokud schválená pravidla rozpočtového provizoria nezveřejní v souladu se zákonem. Za přestupek mu může být uložena **pokuta** až do výše 1 mil. Kč.

Rozpočtové příjmy a výdaje uskutečněné v období rozpočtového provizoria se stávají příjmy a výdaji rozpočtu ÚSC jeho schválením. Speciální režim rozpočtového

provizoria nastává, **pokud je porušeno pravidlo tzv. dluhové brzdy** stanovené zákonem č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti (viz dále). Činí-li výše dluhu sektoru veřejných institucí nejméně 55 % nominálního HDP, **nesmí měsíční výdaje obce** stanovené v pravidlech rozpočtového provizoria **překročit 1/12** výdajů rozpočtu schváleného pro předchozí rok.

1.4. Rozpočtová odpovědnost

Rozpočtovou odpovědnost lze chápat jako transparentnost, účelnost, hospodárnost a efektivnost vynakládání veřejných prostředků, realizovanou zpravidla zavedením **číselných fiskálních pravidel** jak pro celý sektor vládních institucí, tak i pro jednotlivé subsektory zvláště (stát, kraje a obce) a sledováním jejich dodržování, a dále transparentním procesem sestavování rozpočtu. Význam dlouhodobé udržitelnosti veřejných financí má svůj odraz v tzv. fiskálních pravidlech, která mají pomoci zajistit, že **v dobrých časech se vytváří rezervy na časy horší**.

Klíčovou roli má zákon č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti, který zavádí tři fiskální pravidla:

- výdajové rámce státního rozpočtu a státních fondů
- dluhová brzda
- pravidlo minimálních splátek dluhu územních samosprávných celků (dále jen „**ÚSC**“)

Pravidlo výdajů státního rozpočtu a státních fondů

Toto pravidlo vychází z cyklicky očištěných příjmů sektoru vládních institucí, které určují maximální objem celkových výdajů tohoto sektoru. Myšlenka cyklického očištění vychází z chování příjmů veřejných financí v rámci hospodářského cyklu, tedy střídajících se fází expanze a recese. Pokud např. ve fázi expanze rostou příjmy domácností rychleji, než je obvyklé, pak i daňové výnosy z těchto příjmů rostou rychleji, než je obvyklé. Jde tak v principu o dočasný, v jistém slova smyslu mimořádný příjem. Aby tento mimořádný příjem nebyl utracen v expanzi (místo v recesi, kdy to ekonomika potřebuje), tak je z celkových příjmů odečten a dán do rezervy na horší časy. Maximální výše výdajů je dále upravena o zákonem jasně dané položky.

Pravidlo výše dluhu v poměru k HDP (dluhová brzda)

Toto pravidlo stanovuje podmínky pro hospodaření jednotlivých subjektů sektoru vládních institucí, pokud výše dluhu sektoru vládních institucí překročí 55 % HDP. V takovém případě budou mít zákonem určené subjekty sektoru vládních institucí zpřísněné podmínky pro sestavení svých rozpočtů. Zpřísnění podmínek jejich hospodaření by mělo napomoci k poklesu dluhu a opětovnému zajištění zdravých a udržitelných veřejných financí sektoru vládních institucí.

Dluhové pravidlo pro místní rozpočty

Toto pravidlo ukládá obcím a krajům při překročení hranice dluhu na úrovni 60 % průměrného příjmu za předchozí čtyři roky splacení alespoň 5 % závazků z této překročené částky. Pokud je například úroveň 60 % průměrného příjmu za předchozí čtyři roky 10 mil. Kč a dluh činí 15 mil. Kč, pak podle tohoto pravidla musí tato obec každý rok splatit ze svého dluhu nejméně 0,25 mil. Kč. Jedná se o **splacení starých závazků**, nikoliv o pokles celkové hodnoty dluhu. Dluhové pravidlo pro obce a kraje **nestanovuje maximální výši zákonem povoleného zadlužení obce**. Pravidlo **dovoluje obci uzavírat další závazky**, avšak **nutí uzavřené závazky splácet**. Když územní samosprávný celek nesplatí v této výši své závazky, bude mu dočasně zadržena část sdílených daňových příjmů odpovídající výši neuskutečněné zákonem definované splátky. Zadržené příjmy budou plně využity na splacení dluhu dotčeného ÚSC, ten tak o ně nepříchází.

Transparentnost hospodaření

Pravidla rozpočtové odpovědnosti rovněž obsahují **zásadu transparentnosti**, která se projevuje povinností obce **zveřejňovat** zásadní plánovací dokumenty. Zveřejňuje se návrh střednědobého výhledu obce, návrh rozpočtu a návrh závěrečného účtu (alespoň 15 dnů před jejich projednáním v zastupitelstvu), jakož i schválené verze těchto dokumentů (do 30 dní od schválení). Zároveň se zveřejňují schválené změny rozpočtu. Pokud obec výše uvedeným způsobem nedodrží pravidla zveřejňování, dopustí se **přestupku** podle zákona č. 250/2000 Sb., za který jí může být uložena **pokuta** do výše 1 mil. Kč.

Proces zveřejňování účetních záznamů a finančních údajů – MONITOR

MONITOR² je specializovaný informační portál Ministerstva financí, který umožňuje veřejnosti **volný přístup k rozpočtovým a účetním informacím** ze všech úrovní státní správy a samosprávy. Jedná se o unikátní informační portál, ve kterém jsou na jednom místě podrobné informace o hospodaření ve veřejném sektoru, které jsou získávány z výkazů účetních jednotek. Portál MONITOR má tři úrovně, a to pro laickou veřejnost, pro odbornou veřejnost (analytická část) a pro zpracovatele informací v případě možnosti vytváření datových kostek a extraktů pro účely zpracování dat mimo Státní pokladnu. Zobrazit zde lze například vzájemné porovnání dvou vybraných obcí dle několika přednastavených kritérií, např. dle výše aktiv přepočtené na 1 obyvatele nebo výše výsledku hospodaření za dané účetní období přepočtené na 1 obyvatele. Zveřejněním účetní závěrky organizační složky státu na MONITORu je naplněno ustanovení § 21a odst. 5 zákona o účetnictví týkající se povinnosti zveřejnit účetní závěrku organizační složky státu Ministerstvem financí způsobem umožňujícím dálkový přístup. Odkaz na MONITOR taky slouží obcím k naplnění povinnosti vyplývající z § 5 odst. 3 zákona o pravidlech rozpočtové odpovědnosti týkající se povinnosti zveřejnit společně s návrhem rozpočtu informaci o předchozím rozpočtu, jakož i informaci o očekávaném nebo skutečném plnění rozpočtu za předcházející rok.

2) <https://monitor.statnipokladna.cz>

1.5. Závěrečný účet územních samosprávných celků

Po skončení kalendářního roku zpracovávají obce a kraje souhrnně údaje o svém ročním hospodaření do svého **závěrečného účtu**.

Závěrečný účet obsahuje údaje o:

- plnění rozpočtu příjmů a výdajů v plném členění podle rozpočtové skladby,
- hospodaření s majetkem,
- dalších finančních operacích, včetně tvorby a použití peněžních fondů,

a to v tak podrobném členění a obsahu, **aby bylo možné zhodnotit finanční hospodaření ÚSC**.

Součástí závěrečného účtu tvoří **souhrnné vyúčtování finančních vztahů** ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, státním fondům, Národnímu fondu a jiným rozpočtům a k hospodaření dalších osob. **Součástí závěrečného účtu je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření.**

Lze doporučit, aby v zájmu přehlednosti závěrečný účet obsahoval vysvětlení plnění závazných ukazatelů rozpočtu a detailní finanční výkaz tvořil jeho přílohu.

Projednání závěrečného účtu na zasedání zastupitelstva se uzavírá vyjádřením

- a) souhlasu s celoročním hospodařením, a to bez výhrad, nebo
- b) souhlasu s výhradami, na jejichž **základě přijme územní samosprávný celek a svazek obcí** opatření potřebná k nápravě zjištěných chyb a nedostatků; přitom vyvodí závěry vůči osobám, které svým jednáním způsobily ÚSC nebo svazku obcí škodu. Zastupitelstvo má v tomto případě povinnost stanovit lhůtu, ve které podá přezkoumávajícímu orgánu písemnou zprávu o plnění nápravných opatření. Nepřijetí nápravných opatření a neinformování o jejich plnění je přestupkem, za který může být uložena pokuta do výše 50 tis. Kč.

Povinnou náležitostí závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření je:

- upozornění na případná rizika, která lze dovodit ze zjištění a která mohou mít negativní dopad na hospodaření ÚSC v budoucnosti,
- uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu ÚSC a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku ÚSC,
- výrok o tom, že dluh ÚSC nepřekročil 60 % průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky; v opačném případě se uvede, o kolik jeho dluh překročil průměr jeho příjmů.

Obec je povinna přijmout opatření k nápravě chyb a nedostatků uvedených v zápisu z dílčího přezkoumání hospodaření (v případě že se dílčí přezkoumání uskutečnilo). Dále je povinna přijmout opatření k nápravě chyb a nedostatků uvedených ve Zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření a podat o tom písemnou informaci příslušnému přezkoumávajícímu orgánu, a to nejpozději do 15 dnů po projednání této zprávy spolu se závěrečným účtem v orgánech územního celku.

1.5.1. Účetní závěrka

Účetní závěrka poskytuje uživatelům informace o **aktivech, především majetku, dlužích, jmění, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření a dalších významných skutečnostech**. Oproti dřívější „evidenční“ funkci účetnictví je dnes od účetnictví očekávána informace, na jejímž základě lze odhadovat a předpovídat budoucí peněžní toky. Na rozdíl od rozpočtových informací poskytuje účetnictví informace nejen o tokových veličinách, ale také stavových.

Povinností účetní jednotky je sestavit účetní závěrku tak, aby podávala **věrný a pozitivní obraz** předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, aby na **jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí**.

Účetní závěrka musí být sestavena na základě zásady srozumitelnosti, relevance, spolehlivosti a srovnatelnosti. Povinnost sestavit účetní závěrku ukládá účetním jednotkám ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o účetnictví**“). Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty
- příloha.

Účetní závěrka může zahrnovat i:

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

Vybrané účetní jednotky³ sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období dosáhnou hodnoty aktiv celkem alespoň 40 mil. Kč a hodnoty ročního úhrnu čistého obrátu alespoň 80 mil. Kč.

Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví stanovují pro různé druhy účetních jednotek závazné vzory některých částí účetní závěrky a směrné účtové osnovy.

³ Vybrané účetní jednotky jsou vymezeny v ustanovení § 1 odst. 3 zákona o účetnictví.

1.6. Účetní výkazy a finanční údaje a jejich předávání do Státní pokladny

Vybrané účetní jednotky⁴ a některé další účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku Česká republika předávají některé účetní záznamy a finanční údaje do Státní pokladny, resp. do **Centrálního systému účetních informací státu** (dále jen „**CSÚIS**“). Účetním záznamem je jakýkoliv interní nebo externí dokument dokládající jakoukoliv ekonomickou transakci (smlouva, objednávka, bankovní výpis, rekapitulace mezd, škodní protokol atd.), včetně samotných účetních výkazů. Jinými slovy je účetním záznamem jakýkoliv otisk ekonomické reality. Z účetních záznamů vznikají v účetní jednotce, převážně (ale nikoliv výhradně) v její účtárně, účetní doklady.

1.6.1. Účetní výkazy

Účetní výkazy předávají vybrané účetní jednotky pro účely sestavení účetních výkazů za ČR, monitorování a řízení veřejných financí, operativního řízení hospodaření a nakládání s finančními prostředky, a to podle vyhlášky č. 383/2009 Sb.⁵ Při sestavování účetních výkazů je aplikován **akruální princip**, kdy skutečnosti jsou vykázány v období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.

Vybrané účetní jednotky sestavují a předávají do CSÚIS účetní závěrku (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha). Podle stanovených kritérií předávají některé vybrané účetní jednotky **pomocný analytický přehled**, který obsahuje podrobnější členění informací vykázaných v účetní závěrce. Pro účely sestavení účetních výkazů za Českou republiku předávají některé vybrané účetní jednotky **pomocný konsolidační přehled a seznam účetních jednotek patřících do konsolidačního celku státu**. Pro účely operativního řízení hospodaření státu a nakládání s finančními prostředky předávají organizační složky státu a státní fondy operativní účetní záznamy – **peněžní prostředky a disponibilní majetek**. Posledním účetním záznamem předávaným do CSÚIS je **informace o schválení nebo neschválení účetní závěrky včetně souvisejících informací**.

1.6.2. Finanční údaje

Finanční údaje slouží k hodnocení plnění státního rozpočtu a rozpočtů některých vybraných účetních jednotek. Obsahují zejména údaje o plnění rozpočtu příjmů a výdajů účetních jednotek a jsou tedy založeny na **peněžní bázi** (s výjimkou státních příspěvkových organizací, které sestavují rozpočet nákladů a výnosů na akruální bázi).

4) Vybrané účetní jednotky jsou vymezeny v ustanovení § 1 odst. 3 zákona o účetnictví.

5) 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 (technická vyhláška o účetních záznamech).

Obsahem finančních údajů jsou zejména informace o schváleném rozpočtu na příslušný kalendářní rok, jeho změnách a skutečném plnění, kdy tyto informace jsou systematicky uspořádané podle rozpočtové skladby⁶, tzn. podle druhu a účelu příjmu/výdaje.

1.6.3. Proces předávání účetních záznamů a finančních údajů do Státní pokladny

Účetní záznamy a finanční údaje se předávají elektronicky do CSÚIS, který je součástí Integrovaného informačního systému Státní pokladny, na základě vyhlášky č. 383/2009 Sb., která stanovuje zejména formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů, rozsah a četnost jejich předávání, způsob a termíny jejich předávání a způsob, termíny a rozsah předkládaných finančních údajů.

Soubory účetních záznamů předávaných mezi vybranou účetní jednotkou a CSÚIS jsou ve tvaru přenosových vět ve formátu XML. Všechny XML soubory obsahující účetní záznamy zodpovědná nebo náhradní zodpovědná osoba před předáním do CSÚIS zašifruje, čímž je zajištěna ochrana před zneužitím. V CSÚIS jsou nastaveny automatické kontroly – vnitrovýkazové a mezivýkazové. U některých účetních záznamů jsou nastaveny i tzv. křížové kontroly, které ověřují shodné zobrazení vzájemných transakcí mezi vybranými účetními jednotkami. Jedná se o systémová opatření pro zajištění kvality dat pro jednotlivé skupiny jejich uživatelů, kdy jednoznačně vadná data nejsou přijata do databáze CSÚIS.

Úspěšně přijaté účetní záznamy a finanční údaje jsou k dispozici uživatelům. Hlavními uživateli CSÚIS jsou Ministerstvo financí České republiky, Český statistický úřad, Česká národní banka, krajské úřady, správci kapitol, Nejvyšší kontrolní úřad a případně i další kontrolní orgány a orgány veřejné správy.

1.6.4. Sestavení, schválení a ověření účetní závěrky

Podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o účetnictví sestavují účetní jednotky v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty a příloha. Účetní závěrka může zahrnovat i **přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu**.

Účetní jednotky jsou povinny 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 (**uživatel**) **činit ekonomická rozhodnutí**.

⁶) Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů.

Účetní závěrka musí obsahovat náležitosti stanovené v ustanovení § 18 odst. 3 zákona o účetnictví, **příčemž účetní závěrka se považuje za sestavenou připojením podpisového záznamu statutárního orgánu účetní jednotky, případně statutárním orgánem pověřenou osobou.**

Schvalování účetní závěrky je průběžným celoročním validačním procesem. Nejedná se ani o revizní či kontrolní činnost, nejde také ani o ověření účetní závěrky, nýbrž se jedná o preventivní soubor činností, zejména shromáždění podkladů pro závěrečné posouzení – schválení či neschválení účetní závěrky. Organizace schvalování účetních závěrek a kvalita zajištění tohoto procesu jsou rozhodným prvkem pro samotný výrok o schválení či neschválení účetní závěrky.

Pro potřeby schvalujícího orgánu se shromáždí podklady, zejména schvalovaná účetní závěrka, zpráva auditora o ověření účetní závěrky, zprávy útvaru interního auditu, inventarizační zpráva a další účetní záznamy a doplňující informace. Pokud schvalující orgán z předložených a vyžádaných podkladů nezjistí, že schvalovaná účetní závěrka neposkytuje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, tzn., že z předložených podkladů nevyplývají rizika, účetní závěrku **schválí**. Pokud zjistí významné nedostatky, a to i v souvislosti se skutečnostmi obsaženými v účetní závěrce následujícího účetního období, účetní závěrku **neschválí**.

Ověření účetní závěrky s výrokem, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, provádí statutární auditor (ověření účetní závěrky auditorem). Statutární auditor postupuje podle zákona, mezinárodních auditorských standardů a dalších profesních předpisů, tzn., že má povinnost ověřit všechny významné skutečnosti.

1.6.5. Zajištění dalších výstupů pro účely finančního řízení, rozpočtu, účetnictví a kontroly

Řízení vybrané účetní jednotky, potažmo státu nelze zúžit pouze na finanční řízení na základě schváleného jednoletého rozpočtu. Vybrané účetní jednotky předávají do CSÚIS více účetních záznamů a finančních údajů než jen již výše zmíněnou účetní závěrku. Účetní záznamy předávají vybrané účetní jednotky **pro účely sestavení účetních výkazů za Českou republiku, monitorování a řízení veřejných financí, operativního řízení hospodaření a nakládání s finančními prostředky** podle vyhlášky č. 383/2009 Sb. **Finanční údaje slouží k hodnocení plnění státního rozpočtu a rozpočtů některých vybraných účetních jednotek.**

Účetní závěrka i další účetní záznamy jsou jedinečným zdrojem ekonomických dat nezbytných pro přijímání efektivních ekonomických rozhodnutí managementem organizací ve veřejném sektoru – často volenými orgány. Jinými slovy řádné hospodaření není možné bez systematického využívání ekonomických dat. Účetní závěrka,

jakož i rozpočtové výkazy jsou standardizovanými formáty pro přenos a zveřejňování nejvýznamnějších ekonomických dat pro všeobecné uživatele. Management jednotlivých organizací ve veřejném sektoru však má téměř neomezené možnosti k získávání dalších výstupů z ekonomických informačních systémů své organizace, případně současně své organizace a organizací podřízených, zřizovaných a zakládaných (tzv. veřejnoprávní korporace). Jako příklad lze uvést:

- analýza vývoje ocenění (netto) jednotlivých skupin či typů dlouhodobých aktiv – podklad pro strategické plánování v oblasti dlouhodobých aktiv, pro různé „zásobníky“ investičních akcí, pro dotační management, pro rozhodování mezi opravou/údržbou a novými investicemi „na zelené louce“ (např. postavit nový most přes řeku, nebo opravit tři jiné stávající mosty?),
- analýza struktury a splatnosti pohledávek organizace – podklad pro řízení pohledávek, jejich vymáhání, analýzu bonity dlužníků či sestavení finančního plánu (rozpočtu) na další období, podklad pro rozhodování o nevymáhání/vzdání se vymáhání pohledávek či pro prodej pohledávek třetí straně,
- využití pro rozhodování o výběru takového veřejného výdaje, který bude nejvíce vyhovovat zásadě „3E“ – principům efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti,
- využití pro nákladové účetnictví a kalkulace úplných nákladů služby – podklad pro finanční plánování na bázi výkonových rozpočtů, podklad pro žádosti o dotační financování „provozu“ organizace, např. v režimu tzv. vyrovnávací platby u poskytovatelů sociálních služeb,
- využití pro analýzu způsobů financování/kofinancování významnějších investičních akcí – podklad pro analýzu časové hodnoty peněz a čistou současnou hodnotu budoucích peněžních toků, např. porovnání dvou různých nabízených bankovních úvěrů pro kofinancování dotačního projektu, a další.

1.7. Shrnutí – Sedmero poznatků o finančním plánování obcí z pohledu procesního a legislativního

- I. Finančně plánovací dokumenty umožňují obci efektivnější využívání disponibilních zdrojů, plánování projektů a identifikaci potřeb financování a rozfázování větších investičních akcí.
- II. Cílem finančního hospodaření obcí není dlouhodobá tvorba rozpočtových přebytků, protože obce nemají kumulovat prostředky na účtech, nýbrž je mají investovat do obnovy a rozvoje majetku.
- III. Rozpočet by měl vyjadřovat objem peněz určený na opravy a údržbu existujícího majetku, na investice a na provoz. Zastupitelstvo obce by se mělo při schvalování rozpočtu zabývat jen zásadními číselnými hodnotami, které mají sloužit jako závazné ukazatele.
- IV. Obec by měla pořizovat nový majetek pouze za předpokladu, že zvládá hradit opravy a údržbu stávajícího majetku ze svých běžných příjmů a nově pořizovaný majetek jí zásadním způsobem nezhorší provozní saldo.
- V. Přiměřená výše zadlužení je nezbytná pro realizaci větších investičních akcí.
- VI. Dluhové pravidlo rozpočtové odpovědnosti nestanovuje maximální strop zadlužení obce, dovoluje uzavírat další závazky a nutí uzavřené závazky splácet.
- VII. Detailní rozpočty všech obcí jsou k dispozici v aplikaci Monitor na internetových stránkách monitor.statnipokladna.cz.

2. Finanční plánování obcí s oporou v čísla

Tato část se zaměří na zvýšení povědomí čtenáře o možnostech, výhodách a přínosech intenzivnějšího využívání ekonomických dat při finančním plánování v českých obcích. Tím není řečeno, že by dnes v českých obcích sestavování ročních rozpočtů nebo střednědobých výhledů rozpočtů probíhalo zcela bez opory v čísla. Nicméně ve srovnání s průměrnou praxí obcí nabízí nejen teorie, ale spíše dobrá praxe moderního finančního plánování v ČR i v zahraničí významně větší spektrum způsobů a technik, jak čísla účinně využít. Nejsou přitom primárně myšlena čísla z jakýchkoliv externích databází nebo datových skladů, nýbrž čísla, která tak jako tak vznikají a budou vznikat uvnitř samotných organizací veřejného sektoru v ČR. V principu tedy vůbec nic nebrání jejich intenzivnějšímu využívání a tím zkvalitnění finančního řízení českých obcí.

Mottem této části je prostá, až lapidární úvaha:

„Kolik stojí to, co dělám?“

Všechno má svoji cenu. Smyslem existence obchodní korporace je dodání zboží nebo služeb na trh tak, aby dlouhodobě dosahovala zisku. Lze to považovat za faktickou definici podnikatelské činnosti. Tyto její dodávané zboží a služby jsou pak oceněny externě – trhem, resp. zákazníkem, tedy formou výnosů z dodávání těchto aktivit na trh. Je také bezprostředně nutné znát cenu toho, kolik toho musela taková obchodní korporace vynaložit a obětovat, aby těchto výnosů dosáhla. Hovoříme o nákladech vynaložených na dosažení výnosů. U obchodních korporací k sobě tyto výnosy a náklady mohou mít velmi blízko. Velikost úspěchu obchodní korporace může být změřena i porovnáním toho, na kolik si její zboží nebo služby cení zákazníci s tím, jakými náklady je toto zboží nebo služba oceněna samotnou obchodní korporací. Není náhodou, že nejvyšším takovým rozdílem se celosvětově honosí právě obchodní značky často považované za symbol úspěchu jako Tesla, iPhone nebo Ferrari. Obchodní korporace pro maximalizaci tohoto rozdílu cílí na maximalizaci výnosů a současnou minimalizaci nákladů. Jejich finanční řízení se zaměřuje na obě strany. Ale jak je tato paralela relevantní pro veřejný sektor, především české obce?

Veřejná správa se spíše než na zboží, zaměřuje na poskytování služeb. Ryze veřejných či „smíšených“ služeb pro daňové poplatníky – občany. Za poskytování těchto služeb velmi často občané přímo neplatí, případně pouze malou či symbolickou

částku, např. administrativní poplatek. Výnosovou stranu poskytování veřejných služeb mohou typicky české obce ovlivnit velmi málo, někdy dokonce vůbec. Financování těchto veřejných služeb je u drtivé většiny z nich zajištěno nepřímo – výnosy z rozpočtového určení daní, které velmi málo, možná spíše vůbec nijak nesouvisí s reálně poskytovanými veřejnými službami konkrétní obcí. **Tedy je-li prostor pro aktivní finanční řízení na výnosové straně minimální, o to důležitější je finanční řízení na straně nákladů.** Proto je znalost nákladů poskytovaných veřejných služeb např. u obcí relativně ještě důležitější než u obchodních korporací, které se zaměřují na náklady i výnosy. Proto lze tvrdit, že

dokud neznám, kolik stojí to, co dělám, tak to reálně vůbec neřídím.

Druhá a třetí kapitola této části se podrobněji zaměří právě na tento aspekt a roli ekonomických dat v něm. První – bezprostředně následující kapitola zdůrazní, že znalost ceny veřejné služby poskytované obcí může také významně snížit některá rizika, které obci či spíše jejímu managementu mohou hrozit.

2.1. Proč se při finančním řízení obcí opřít o čísla – motivace

Předchozí odstavce obecně naznačily důležitost a přínosnost intenzivního využití čísel v české veřejné správě. Především jde o významné zvýšení povědomí o ceně toho, co dělám, neboli o úplných nákladech na veřejné služby, které jako například obec poskytují svým občanům. Tato kapitola doplní tuto motivaci o širší právní kontext, a to ve smyslu identifikování rizik, která mohou reprezentantům územních samospráv hrozit, pokud dostatečnou datovou oporu pro svá přijímaná rozhodnutí nezajistí.

2.1.1. Rozpočtově právní souvislosti

Pravděpodobně většina českých obcí včetně jimi zřizovaných PO využívá možnosti vedle svých klíčových hlavních aktivit a činností provozovat také činnosti jako pronajímání a propachtování svého majetku a obdobné činnosti. Obcím tato možnost náleží už díky ústavnímu ukotvení možnosti nakládání se svým vlastním majetkem. S tím počítá samozřejmě také zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Umožňuje to také obecním PO, u nichž hovoří o tzv. doplňkové činnosti. V praxi se pro doplňkovou činnost vžily i označení jako „hospodářská“, „podnikatelská“ či „jiná“ činnost. V případě PO musí být jakákoliv taková doplňková činnost uvedena v její zřizovací listině, čímž je jí fakticky zřizovatelem povolena. Nic to nemění na případné nutnosti získání živnostenského oprávnění, je-li to relevantní pro danou činnost. Zmíněný zákon to dále v případě PO doplňuje mj. pravidlem v jeho § 27 odst. 2 písm. g) takto:

„(...) Doplnková činnost příspěvkové organizace (...) nesmí narušovat plnění hlavního účelu organizace a sleduje se odděleně.“

V tomto zákoně ani v jakémkoliv závazném prováděcím předpise však není blíže specifikováno, co konkrétně toto ustanovení znamená, např. v jakých případech by došlo k narušení plnění hlavního účelu organizace, ani to, jak ověřit, doložit či zkontrolovat, jestli konkrétní PO toto ustanovení pro každou jednotlivou doplňkovou činnost dodržuje. Toto je tedy zjevně odpovědností organizace, resp. jejího statutárního orgánu, ale potažmo také zřizovatele této organizace. Bylo by možné nalézt více způsobů, jak uvedenou podmínku ověřovat. Z ekonomického pohledu se však velmi nabízí využít čísel a sestavovat kalkulace úplných nákladů všech jednotlivých služeb poskytovaných PO. Jedině tak je možné vymezit úplné náklady na každou provozovanou doplňkovou činnost. Porovnáváním a analýzou těchto jednotlivých nákladových kalkulací lze účinně doložit a prokázat, že žádná z poskytovaných doplňkových činností nenaruší hlavní účel organizace, neboť nevyvolává nadbytečné náklady zatěžující organizaci jako celek. Využití kalkulací úplných nákladů samo o sobě spíše neposlouží jako důkaz porušování výše citovaného ustanovení zákona. To by většinou muselo být doloženo ještě dalšími skutečnostmi a důkazy. **Avšak velmi dobře může posloužit „na obranu“ doplňkových činností PO**, tedy že díky dobré znalosti nákladovosti služeb a jejímu dlouhodobému sledování a vyhodnocování (s auditní stopou) je narušení plnění hlavního účelu organizace vysoce nepravděpodobné.

2.1.2. Trestně právní souvislosti

Jedním z trestně právních rizik pro management českých obcí je situace, kdy k péči o spravované hodnoty nepřistupuje jako řádný hospodář. Termín „řádné hospodaření“ však český právní řád nijak explicitně nevymezuje. Pokusme se k němu více přiblížit optikou ekonomických dat, jejichž efektivní využití by opět mohlo zvýšit jistotu managementu obcí, včetně jimi zřizovaných PO o tom, že podmínku řádného hospodaření neporušují. Využijeme k tomu dvou pohledů.

Péče řádného hospodáře v užším pojetí

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě v ustanovení § 2 písm. l) definuje správnost všech finančních a majetkových operací v organizacích veřejné správy tak, že jde jednak o operaci legální a současně o operaci účelnou, efektivní a hospodárnou. Kromě legálnosti se zde, jakož i na řadě dalších míst tohoto zákona využívá konceptu tzv. „3E“ (effectiveness, efficiency, economy). Dodržování zásady 3E při nakládání s veřejnými prostředky, přestože to takto explicitně tento zákon nevymezuje, lze nepochybně označit za postup, který je v souladu s řádným hospodařením s těmito prostředky. Byť bohužel nikoliv za postup, který sám o sobě dodržování podmínky řádného hospodaření zajišťuje. Jinými slovy je dodržování zásady 3E nutnou, nikoliv však postačující podmínkou řádného hospodaření s veřejnými prostředky. Proto v těchto odstavcích hovoříme o řádném hospodaření „v užším

pojetí“. Tímto „můstkem“ se dostáváme ke zcela samostatné ekonomické disciplíně ověřování 3E.

Na téma 3E lze v česky psané literatuře nalézt skutečně mnoho informací, avšak rozhodně ne vždy se jedná o použitelný návod či doporučení, jak konkrétně **číselně** nastavit, doložit či ověřit dodržení 3E. V mezinárodní praxi se pro tento účel velmi rozšířilo využití nákladově užítkových metod CBA, CEA, CMA a CUA. Především pro plánování významných investičních projektů lze využívat moderních přístupů strategického finančního řízení s využitím metod DCF, rizikového vážení variant apod. **Naopak pro ověření efektivity běžných provozních aktivit a činností lze opět velmi dobře využít kalkulaci úplných nákladů poskytovaných služeb.** Jejich systematická a rozumná aplikace a ověřování tedy mohou velmi dobře přispět „na obranu“ každé veřejnoprávní organizace, pokud by byla nucena doložit neporušování zákona o finanční kontrole, potažmo vůbec řádné hospodaření s veřejnými prostředky.

Obrázek 4 Číselné přístupy ke 3E



Péče řádného hospodáře v širokém pojetí

V širším kontextu se lze na pravidlo řádného hospodaření podívat optikou dokonce samotného **zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník**. Ten ve svém § 159 stanovuje:

*„Kdo přijme funkci člena voleného orgánu, zavazuje se, že ji bude vykonávat s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí. Má se za to, že jedná nedbale, kdo není **této** péče řádného hospodáře schopen, ač to musel zjistit při přijetí funkce nebo při jejím výkonu, a nevyvodí z toho pro sebe důsledky.“* (zvýrazněno autorem)

Lze k tomu dále citovat jedno z ustanovení upřesňující povinnosti při správě cizího majetku:

„Správce cizího majetku vykonává svou působnost a plní povinnosti s péčí řádného hospodáře.“

Výše citovaná ustanovení již lze do jisté míry považovat za definici řádného hospodáře coby povinnosti při správě cizího majetku, neboť řádné hospodaření vymezuje kritérii

- nezbytná loajalita,
- potřebné znalosti
- pečlivost.

Ekonomická stránka se pochopitelně dotýká kritéria „potřebné znalosti“. Pakliže jimi člen voleného orgánu např. člen zastupitelstva obce nedisponuje, musí pro sebe vyvodit důsledky, tedy buď se svého mandátu vzdát, nebo využít svých manažerských kompetencí. To pak znamená obrátit se pro odbornou radu na odborníky, kterými disponuje příslušný obecní úřad, případně pro odbornou radu odborníka zvenčí. Zastupitelovo následné rozhodnutí (hlasování) by pak mělo být doplněno o příslušnou auditní stopu – doložení odborného názoru. V případech, kdy tomu tak není, uznává tím takový zastupitel, že potřebnými znalostmi vyžadovanými občanským zákoníkem sám disponuje. Nemůže pak tvrdit, že „nevěděl detailně, o čem se hlasuje“ a pokud by důsledkem takového rozhodnutí (usnesení) zastupitelstva byla škoda někomu způsobená, obtížně by se takový zastupitel vyvinil.

Souvislosti s řádným hospodařením lze jistě nalézt i v zákoně č. 128/2000 Sb., o obcích, například v ustanovení § 38 odst. 1:

„Majetek obce musí být využíván účelně a hospodárně v souladu s jejími zájmy a úkoly vyplývajícími ze zákona vymezené působnosti. Obec je povinna pečovat o zachování a rozvoj svého majetku. (...)“

Explicitní zmínka o účelném a hospodárném využívání majetku obce je doplněna podmínkou užívání v souladu se zájmy a úkoly obce, což neznamena nic jiného než podmínku účelnosti. Kritérium 3E zde tedy máme zastoupeno kompletně. Vztažení kritéria 3E k řádnému hospodaření, jakož i výčet typických metod, jak vyhovění zásadě 3E doložit, například kalkulací úplných nákladů na poskytované služby, je uvedeno v předchozích odstavcích.

V návaznosti jak na občanský zákoník, tak na zákon o obcích je nutno citovat také ustanovení § 220 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, které říká, že:

- (1) *„Kdo poruší podle zákona mu uloženou nebo smluvně převzatou povinnost opatřovat nebo spravovat cizí majetek, a tím jinému způsobí škodu nikoli malou, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.“*

- (2) *Odnětím svobody na šest měsíců až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán,*
- a) *spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 jako osoba, která má zvlášť uloženou povinnost hájit zájmy poškozeného, nebo*
- b) *způsobí-li takovým činem značnou škodu.*
- (3) *Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 škodu velkého rozsahu.“*

Byť taková negativní motivace jistě není ideální formou, nelze hovořit o řádném hospodaření s majetkem obce a nezmínit konkrétní trestně právní riziko, které nese zastupitel obce. Další komentář zde již není nutný.

2.1.3. Finančně plánovací souvislosti

Společným jmenovatelem dosavadních odstavců byla potřeba využití ekonomických dat jako jednoho ze způsobů, jak může zastupitel obce snížit (řídit) rizika, kterým je vystaven. Jeden z velmi dobrých příkladů jsou již zmíněné kalkulace úplných nákladů na poskytované veřejné služby. Jejich využití se pochopitelně velmi nabízí také v rámci finančního plánování obcí.

Nejde o nic jiného než znalost nákladovosti služeb, které obec poskytuje. **Pokud tuto informaci nemá**, je otázkou, jak vůbec může zastupitel obce vědět

- kolik poptávky po konkrétní veřejné službě může obec uspokojit,
- jestli je nákladovost u mé obce vyšší / nižší než nákladovost u „sousední“,
- jestli nebude nutné provést rozpočtové opatření,
- jestli nejsou porušována pravidla veřejné podpory ani
- jestli by obec to, co dělá, nemohla dělat levněji, a ušetřené peníze použít jinde.

Hovoříme-li o veřejných službách poskytovaných obcí, u nichž je z výše uvedených důvodů více než vhodné znát jejich nákladovost, může se (u různých velkých obcí a měst) jednat například o tyto konkrétní služby a otázku, „**kolik stojí**“

- 1 klient v mém domově seniorů,
- 1 půjčená kniha v mé knihovně,
- 1 hodina práce obecní policie,
- 1 dítě v mateřské škole,
- 1 představení v mém divadle / kině,
- 1 nově vydaný občanský průkaz,
- 1 vydané stavební povolení,
- 1 matriční zápis nebo
- 1 měsíc provozu „smart“ parkoviště?

Ve všech těchto přídech, jakož i u řady dalších obcí poskytovaných veřejných služeb, znamená sestavení kalkulace úplných nákladů vždy **zahrnutí všeho, co bylo a je v jakékoliv formě vynaloženo a použito, aby konkrétní služba mohla být v daném místě, čase a období občanům poskytována.**

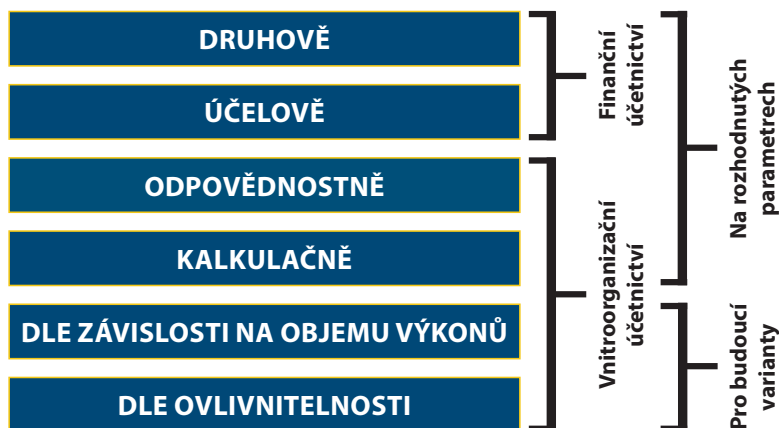
Propojíme-li tyto úvahy také se zajišťováním zdrojů financování těchto služeb, posouváme se v oblasti finančního řízení z úrovně hospodárnosti (minimalizace nákladů) na úroveň řízení efektivnosti těchto služeb, tedy o úroveň výše. Navíc samotná otázka optimalizace různých zdrojů financování téže služby může být ještě více zdůrazněna, máme-li informaci o její nákladovosti. Například pokud obec ze státního rozpočtu získává 120 Kč za každý vydaný občanský průkaz na obecním úřadě, pak pokud úplné náklady na každý občanský průkaz v jejích podmínkách jsou 300 Kč, diskuse o financování výkonu státní správy v přenesené působnosti může dostat nový rozměr. Z pohledu finančního plánování samotné obce se pak obnaží informace, kolik peněz je z obecního rozpočtu doplácono na každý vydaný občanský průkaz.

Jak na nákladovou kalkulaci?

Chceme-li se do úvah o nákladových kalkulacích pustit, je třeba si hned na počátku uvědomit především to, že součástí těchto kalkulací budou hodnoty, které bylo nebo je nutno obětovat, vynaložit a využít pro dodání dané veřejné služby jejímu příjemci, a to v jakékoliv formě, nikoliv pouze v peněžní. Navíc pokud bychom do takové kalkulace zahrnovali peněžní výdaje (např. při úvaze o vybraných výdajových položkách rozpočtové skladby), dopustili bychom se principiální chyby a veškeré další výpočty a úvahy budou scestné. Abychom vyhověli podmínce zahrnutí plnění vynaložených v jakékoliv formě, je nutné kalkulovat nikoliv výdaje, ale náklady. **Položky rozpočtové skladby nám zde nebudou k ničemu, jediným zdrojem použitelných dat bude účetnictví obce.** I tam, kde se ve veřejné správě setkáváme s kalkulacemi nákladů, bývá opomíjena zejména jedna významná nákladová položka, a to odpisy. Jde o **náklad na infrastrukturu, jejíž využití bylo nezbytné a bez níž by konkrétní veřejná služba vůbec nemohla být poskytnuta.** U odpisů se jedná o jednu z nejpodceňovanějších ekonomických informací v celé veřejné správě v ČR.

Máme-li se pro kalkulační úlohy opřít o účetnictví organizace, je třeba dodat, že ve výstupech z účetnictví obcí v ČR, které jsou vyžadovány ke zveřejnění závaznými právními předpisy, nenajdeme ani zdaleka všechny potřebné informace – potřebný detail a strukturu. Účetní závěrka (z principu) primárně neslouží pro sestavování kalkulací, a z toho vychází struktura nákladů, kterou nabízí všeobecnému uživateli. V případě nákladů nabízí většinou druhové členění nákladů, které pro tento účel nevyhovují. Členit náklady podle jejich ekonomického chování lze z několika hledisek, přičemž některá jsou využitelná či přímo nutná pro potřeby sestavování nákladových kalkulací, a některá vůbec. Následující schéma uvádí, jakými způsoby lze náklady ekonomicky členit, kde mohou být tato členění k nalezení a v jaké fázi finančního řízení je prostor daný způsob členění využít.

Obrázek 5 Způsoby členění nákladů



Pro sestavování nákladových kalkulací bude vždy nutné vycházet z druhového členění, neboť to je standardně na denní bázi využíváno v účtárnách. Protože ale pro tento účel samo o sobě nestačí, bude nutné využít účelového a kalkulačního členění. Ani další způsoby členění nejsou pro české obce nepoužitelné, mohou se hodit pro potřeby úvah o potřebě realizace veřejných zakázek pro některé služby, pro nastavení motivačních kritérií pro některé vedoucí představitele obecních úřadů nebo PO atd.

Nelze předpokládat, že by úkony související se sestavováním nákladových kalkulací měli vypracovávat zastupitelé obcí. Právě zde se velmi hodí možnost opřít se o odbornou radu, ideálně odborníků z obecních úřadů – ekonomů a účetních na obcích, případně odborníků externích. Vždy však bude zdrojem potřebných dat účetnictví obce. Tento fakt je obrovskou výhodou – není potřeba hledat a shánět data „někde venku“, základem, který pro tyto potřeby bude postačujícím, je datová základna, kterou sama obec tvoří tím, že vede své účetnictví. Je pak ale také otázkou, **jak své účetnictví vede**. Využití moderních účetních softwarů může být výhodou, ale pro opravdu spolehlivá ekonomická data to samo o sobě nestačí. Důležitější je, jak kvalitní účetní mám v obci k dispozici. Vedení účetnictví toliko k vyhovění závazným předpisům nemusí být vůbec postačující. Jinými slovy, cesta nejmenšího odporu spolehlivá ekonomická data určitě nezajistí. **Jakákoliv nákladová kalkulace pak nebude mít vyšší kvalitu než primární ekonomická data, ze kterých vzešla.** Význam lidského faktoru zde dále zvyšuje potřeba nejen umět ekonomická data vytvořit tím, že se něco „dobře“ zaúčtuje, ale také dokázat ekonomická data hromadně interpretovat. Velmi velkou roli také hrají kvalitní vnitřní předpisy v ekonomické oblasti, neboť pouze ty mohou pomoci zajistit potřebné podklady, z nichž ekonomická data vznikají. Není bohužel výjimkou, že zejména při využití zákonné možnosti vedení účetnictví externí osobou se tyto faktory stávají irelevantními a sama obec má k dispozici ekonomická data odpovídající výhradně cestě nejmenšího odporu. Jako vždy, i zde se samozřejmě výjimky

najdou. Zvýšit kvalitu ekonomických dat také může centralizace ekonomických služeb pro několik subjektů, např. pro všechny zřizované PO jednoho zřizovatele. Na některé aspekty kvality ekonomických dat se dále zaměřuje následující kapitola.

2.2. Ekonomická data ve veřejné správě, jejich stejné a rozdílné vlastnosti

Uvědomíme-li si, že finanční řízení veřejnoprávní korporace, typicky obce a jejích zřizovaných PO, je vlastně cyklus, který se přinejmenším v roční frekvenci opakuje, pak se role a význam ekonomických dat – především dat rozpočtových a účetních – ukáže jako naprosto klíčová. Zahájíme-li cyklus finančního řízení fází finančního plánování (rozpočtování), následuje fáze realizace. V ní se stane to, co bylo plánováno, ale i to, co plánováno nebylo, a také něco z toho, co se plánovalo, se nestane. Plán se často realitě musí přizpůsobit a aktualizovat, v režimu zákona o rozpočtových pravidlech se to provádí s využitím rozpočtových opatření. Každopádně vždy je nutné realitu, která se stala, nějak zachytit, což je třetí fází cyklu finančního řízení. A právě zejména zde vznikají ekonomická data – data z rozpočtových a účetních výkazů, tedy **data o ekonomické realitě organizace**. V další fázi cyklu finančního řízení se s těmito daty pracuje. Analyzují se, srovnávají, vytvářejí se časové řady, sestavují se nad nimi kalkulace úplných nákladů veřejných služeb, prostě provádí se zevrubná analýza a interpretace ekonomických dat, zjednodušeně to nazvěme třeba jako controlling. Tedy měla by se provádět. Jenom tehdy totiž dobře poslouží k tomu, aby byla následně přijímána vhodná opatření a změny oproti původním záměrům a plánům, tedy aby další finanční plánování bylo zase o něco dokonalejší. Cyklus se tím uzavírá. Graficky lze zobrazit cyklus finančního řízení následovně.

Obrázek 6 Cyklus finančního řízení veřejnoprávní korporace



Má-li finanční řízení napomáhat k dosahování cílů veřejnoprávní korporace, musí být reálně naplňováno právě jako výše zobrazený cyklus. I zde je patrné, že mají-li v rámci fáze pojmenované jako controlling, kdy jsou ekonomická data interpretována, vznikat relevantní podklady pro přijetí příslušných opatření, musejí samotná ekonomická data disponovat určitou kvalitou a spolehlivostí. Bez toho sebedokonalejší interpretace, např. sebedokonalejší nákladové kalkulace, spolehlivý podklad pro přijetí opatření nepřinesou.

Ve všech českých obcích vznikají ekonomická data dvojího typu: rozpočtová a účetní. Oboje mají velký význam, nelze říct, jestli jsou důležitější jedny nebo druhé. V následujících odstavcích vysvětlíme, co mají společného a zejména to, v čem jsou odlišná. Pochopení jejich odlišnosti bude znamenat pochopení jejich velkého potenciálního přínosu v případě, kdy v rámci cyklu finančního řízení jsou oba tyto typy dat účinně využívány.

Rozpočtová data vznikají v ČR výhradně na tzv. **peněžní bázi**, tedy výhradně ve vazbě na pohyb peněžních prostředků (na bankovním účtu nebo v pokladně). Pokud se ekonomická transakce udá v jiné formě, než je peněžní forma, rozpočtová data o ní nebudou vědět, tato transakce v rozpočtových datech nezanechá stopu. Rozpočtová data však o peněžních pohybech reportují velmi podrobně a také přesně. Systém rozpočetnictví v české veřejné správě je typický velkým detailem a mnohonásobnou klasifikací peněžních transakcí s využitím mnoha hledisek třídění tzv. rozpočtovou skladbou. Jde-li o data o pohybu peněz, jsou rozpočtové výkazy většinou poměrně dobře laicky srozumitelné a lze je relativně snadno převést na konkrétní informaci – interpretovat je konkrétnímu uživateli. Využijeme-li je k závěru o agregované informaci o tom, jak příslušná organizace, třeba obec, za dané období hospodařila, využíváme zde prostý rozdíl **peněžních příjmů a peněžních výdajů**. Ten lze nazvat například jako rozpočtové saldo nebo také peněžní saldo.

Účetní data vznikají v ČR převážně na tzv. **akruální bázi**, tedy nejen ve vazbě na pohyb peněžních prostředků, ale zachycují ekonomické transakce bez ohledu na jejich formu. Identifikují přitom jejich věcnou a časovou souvislost, tedy to, do jakého období a v jaké výši logicky spadají. Kritériem pro jejich vznik přitom překvapivě není přesnost, jako spíše spolehlivost a relevance. Pro zachycení řady typů ekonomických transakcí je nezbytný odborný úsudek, odhad, výběr z několika možností či práce s vlastní zkušeností. Spíše než do hloubky a detailu tedy akruální účetní data jdou do šířky. Jejich interpretace pak může být trochu složitější, převedení samotných surových akruálních dat do laicky srozumitelné informace dá většinou o něco větší práci. Přesto všechno však mají akruální účetní data potenciál spolehlivě a věrně zobrazit ekonomickou situaci obce, neboť tu nelze vyhodnotit pouhým pohledem na stav peněz na jejím bankovním účtu. Pokud je využíváme k vyhodnocení hospodaření organizace za příslušné období, využíváme zde rozdíl **výnosů a nákladů**, obvykle nazývaný jako **výsledek hospodaření**, nikoliv pouze rozdíl peněžních příjmů a peněžních výdajů.

Příklad:

Obec kromě jiného pronajímá své nevyužívané prostory (sklad a kanceláře) soukromým podnikatelům. Jak budou v účetnictví k 31.12.2020 zachyceny tyto její účetní operace z prosince 2020? Jak v rozpočtových výkazech? (na začátku prosince 2020 byl stav na bankovním účtu 100, vše vlastním zdrojem obce).

1. Z bankovního účtu zaplacen 28.12.2020 za kancelářský materiál, který bude dodán během 1. čtvrtletí 2021, částka 100.
2. Do pokladny přijato nájemné za sklad od nájemce – soukromého podnikatele, a to na celý rok 2021, částka 20.
3. Za pronájem kanceláří v roce 2020 vystavena jinému soukromému podnikateli faktura, splatnost 29.12.2020, zatím nebyla uhrazena, částka 500.

Řešení:

Rozpočtové zobrazení:

PŘÍJMY A VÝDAJE ZA 2020	
PŘÍJMY:	
Nájemné	20
VÝDAJE:	
Nákup kancelářského materiálu	100
SALDO PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ	- 80

Účetní zobrazení:

VÝNOSY A NÁKLADY ZA 2020	
VÝNOSY:	
Pronájem kanceláří	500
NÁKLADY:	
-	
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	500

AKTIVA, JMĚNÍ, DLUHY (ROZVAHA) K 31. 12. 2020	
AKTIVA CELKEM	620
Pohledávky z pronájmu	500
Pohledávky z předplacené služby	100
Peníze	20
PASIVA CELKEM	620
Jmění	100
Výsledek hospodaření	500
Dluhy z předplacené služby	20

Analýza výsledků:

Na peněžní bázi je výsledkem za rok 2020 částka – 80, zatímco na aktuální bázi částka 500. To neznamená, že by některá z těchto částek byla chybná. Každá říká něco jiného o hospodaření této obce za příslušnou část roku 2020. Peněžní báze vyhodnocuje hospodaření toliko dle pohybu (změny stavu) peněz, zatímco aktuální bázi v účetním zobrazení sleduje komplexně zbohatnutí (výnosy) či zchudnutí (náklady) obce ve všech formách, přičemž příjem peněz neznamená zbohatnutí, pokud je s ním spojena povinnost poskytnout v budoucnosti věřiteli nějaké protiplnění, např. nějakou službu. Výnosem obce není příjem těchto peněz, ale bude jím až dodání dlužného protiplnění věřiteli, tedy dodání služby. Obdobně peněžní výdaj neznamená (ještě) zchudnutí, pokud obci v jeho důsledku dlužník dluží nějaké protiplnění. Nákladem obce bude až spotřeba tohoto protiplnění, např. spotřeba služby.

Účetní zobrazení navíc nabízí pohled na finanční situaci této obce – pohled na stav. Odtud lze vyčíst nejen aktuální stav peněžních prostředků obce, ale také stav jejich pohledávek, které by měly znamenat přítok peněz od dlužníka v blízké budoucnosti, dále stav pohledávek obce, které bude znamenat přítok jiného než peněžního plnění od dlužníka v blízké budoucnosti, a také dluh obce v jiné než peněžní formě, který bude muset obec v blízké budoucnosti věřiteli splnit. Všechny tyto skutečnosti jsou pro posouzení finanční situace obce k 31. 12. 2020 nezbytné.

Příklad:

PO „Technické služby města“ na konci roku 2020 odhadují, že za celý rok 2020 spotřebovaly elektrickou energii za přibližně 2 000 (dle počtu kWh na elektroměrech). Distributor elektřiny však posílá vyúčtování spotřeby až v dubnu dalšího roku. Dále v prosinci 2020 napadl těžký mokrý sníh a poškodil střechu haly pro skladování posypové soli. Hala byla pojištěna. Přivolaný likvidátor pojišťovny odhadl předběžně škodu na částku 150. V lednu 2021 přišlo definitivní přiznání pojistného plnění ve výši 140.

Řešení:

Účetní zobrazení:⁷

VÝNOSY A NÁKLADY ZA 2020	
VÝNOSY:	
Pojistné plnění	150
NÁKLADY:	
Spotřeba elektřiny	2 000
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	- 1 850

AKTIVA, JMĚNÍ, DLUHY (ROZVAHA) K 31. 12. 2020	
AKTIVA CELKEM	150
Pohledávky za pojišťovnou	150
PASIVA CELKEM	150
Výsledek hospodaření	- 1 850
Dluh za spotřebovanou elektřinu	2 000

Analýza výsledků:

V našem modelovém příkladu není zaznamenán žádný tok peněz, tedy z pohledu peněžní báze (rozpočtově) by nebylo co zobrazit. Při zachycení obou transakcí na aktuální bázi nás zajímá jejich věcná a časová souvislost s příslušným rokem, zde rokem 2020. V něm vznikl PO dluh za spotřebovanou elektřinu, jehož výši však k 31. 12. 2020 organizace neví přesně, musí jej odhadnout. Stejně tak není jisté ocenění pohledávky PO z titulu pojistného plnění za pojišťovnou, i to se musí odhadnout. Odhady jsou v účetnictví zcela běžné a přesto, že nepředstavují informaci přesnou, jsou informací významnou. I nepřesná informace je užitečná, neboť snižuje nejistotu při finančním řízení, rozhodování a plánování. Lapidárně řečeno, lepší pro tyto potřeby je i odhadovaná částka než vůbec žádná.

Kromě informací, které lze z účetních výkazů vyčíst, jak o nich hovoří předchozí příklad, navíc v tomto příkladu vidíme, že výkazy na aktuální bázi přináší také informaci o odhadovaných budoucích přítocích peněz a odhadovaných budoucích odtocích peněz. I tyto skutečnosti ovlivňují, někdy i významně, finanční situaci organizace.

⁷⁾ pouze plnění, jejichž výše je odhadována

Příklad:

Na území obce natropila zima v roce 2020 pěknou paseku. Kromě jiného na jednom z úseků jedné ze silnic v obci vjel v březnu 2020 soukromý podnikatel svým autem do neopraveného výmolu a svůj vůz poškodil. Byla přivolána Policie, sepsán protokol. Podnikatel se obrátil na soud, kde vymáhá po obci (vlastníkovi a správci komunikace) vzniklou škodu a ušlý zisk, celkem částku 100. Soud formálně započal v říjnu 2020, do konce roku 2020 však ještě neskončil. Dále v listopadu 2020 přišli na obec kontroloři auditního orgánu MFČR na kontrolu evropských dotací z fondu Doprava. Narazili na jedno závažné pochybení v čerpání dotace ve výši 200 a obci hrozí porušení rozpočtové kázně a odvod s penále. Do konce roku 2020 však nebylo pravomocně rozhodnuto.

Řešení:

Účetní zobrazení:⁸

VÝNOSY A NÁKLADY ZA 2020	
VÝNOSY:	
-	
NÁKLADY:	
Vznik rizika	300
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	- 300

AKTIVA, JMĚNÍ, DLUHY (ROZVAHA) K 31. 12. 2020	
AKTIVA CELKEM	0
-	
PASIVA CELKEM	0
Výsledek hospodaření	- 300
Dluhy – tzv. „rezervy“	300

Analýza výsledků:

Součástí aktuální báze je i zachycení ekonomických rizik, která vzniknou v daném účetním období a kterým je od toho okamžiku organizace vystavena. Riziko samozřejmě neznamená jistotu odtoku peněz v budoucnosti, ale za situace, kdy se to organizaci jeví jako pravděpodobné a nejde přitom o zanedbatelnou částku, je třeba tento specifický dluh účetně vykázat. I zde jde opět o odhad jeho ocenění. V účetní terminologii se pro

8) pouze plnění, jejichž výše je odhadována

označení tohoto dluhu historicky používá poněkud zastaralé označení „rezervy“. Nejde však v žádném případě o peněžní rezervu pro jakýkoliv účel. Jestli se v důsledku zjištění rizik organizace rozhodne tak, že se na možné důsledky těchto rizik připraví a odloží „bokem“ nějaké peněžní prostředky, to už je ryze záležitostí finančního řízení a plánování, tj. managementu, nikoliv účtárny. Ta pro takové případné rozhodnutí pouze předkládá průkazné a relevantní informace.

Vidíme tedy, že kromě využití těchto informací způsoby uvedenými u předchozích dvou příkladů je přínosem aktuální báze také informace o odhadovaném pravděpodobném odtoku peněžních prostředků v budoucnosti. I když jde pouze o odhad a současně pouze o pravděpodobnost, i tak tato informace snižuje informační nedostatek při finančním plánování například v českých obcích.

2.3. Jak ekonomická data na obcích využít, moderní trendy

Již příklady na konci předchozí kapitoly a analýza jejich výsledků jasně naznačily, že možná nejdůležitějším způsobem, jakým využít peněžní, a hlavně aktuální data v českých obcích, je pro rozhodování o peněžích. Čtenáři to může znít velmi triviálně, a skutečně, ani reálně to komplikované není.

Je-li účetnictví českých obcí založeno na aktuální bázi, neznamená to, že v něm nejsou zachycovány toky peněz. Naopak. Ovšem díky větší šíři záběru aktuální báze umí výkazy z ní vycházející nabídnout velmi zajímavé informace o budoucím (pravděpodobném) pohybu peněz v budoucnosti, dokonce i vzdálenější. Jinými slovy, **i z ryze aktuálních ekonomických dat lze vyrobit informace o peněžích**. Příkladem může být například informace o rizicích, které aktuálně obci hrozí, typicky riziku, že má obec bude muset zaplatit, nebo riziku, že můj dlužník mi nebude moci zaplatit. Obě tato rizika mají explicitní negativní dopad do finančního plánování obce – většinou pokud by se skutečně naplnila, znamenalo by to potřebu provedení rozpočtového opatření.

Přesto, že nabízí aktuální účetnictví často data na bázi (kvalifikovaného) odhadu, i taková informace je lepší než vůbec žádná a **má rozhodně potenciál zkvalitnit finanční řízení obcí**. Aktuální data dávají spolehlivější informace o dlužích obce – povinnostech plnit druhé straně v jakékoliv formě, nejen peněžní. Míra zadlužení je aktuálně u většiny českých obcí velmi nízká, často dokonce nulová, ovšem s přicházející makroekonomickou depresí se tato situace může výrazně změnit. Pro rozpoznání zdravé míry zadlužení je naprosto nutné mít k dispozici spolehlivé datové zdroje.

Aby takový informační potenciál aktuální účetnictví mohlo poskytnout, je k tomu pochopitelně řada předpokladů a podmínek. Především, pokud je účetnictví vedeno výhradně pro naplnění závazných právních předpisů, tedy cestou nejmenšího

odporu, **jeho informační potenciál pro obec samotnou se významně snižuje**. Toto riziko hrozí především v případě vedení účetnictví externí osobou (outsourcingem), i když existují i výjimky. Placení za vedení účetnictví z obecního rozpočtu externí osobě sice asi přinese naplnění závazné legislativy, ale další přidanou hodnotu ve formě užitečných a spolehlivých informací pro samotnou obec spíše nepřináší. Je pak otázkou, jestli tato forma vedení účetnictví je z pohledu obce vůbec efektivní.

I přes určitou dostupnost moderních technologií 21. století není vhodné se slepě spoléhat na moderní technologie – ekonomické softwary. Ty mohou řádově zlepšit efektivnost účetní služby, ale samy o sobě nestačí. Moderní účetnictví, jak již demonstrovaly tři příklady v předchozí kapitole, si **vyžaduje řadu „měkkých“ dovedností**, kterými zatím ani nejmodernější umělá inteligence nedisponuje. Dovednostmi, které se očekávají od lidí. Jde zejména o provádění odborných úsudků, spolehlivých a průkazných odhadů, nastavení účinných pravidel pro oběh informací v organizaci a interpretační dovednosti. Dlouhodobá investice do kvalitních ekonomů a účetních – zaměstnanců obce se může obci dlouhodobě velmi vyplatit.

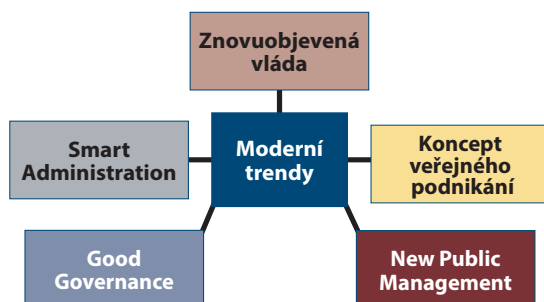
2.3.1. Moderní trendy ve finančním řízení veřejnoprávních organizací

Po světě se za poslední dekády vyvinula a osvědčila řada přístupů, které mohou být inspirativní i pro finanční řízení českých obcí. Teorií se nabízí mnoho, některé se však i prakticky vyzkoušely, a úspěšně. Tato kapitola nabídne jejich krátký přehled a stručnou charakteristiku. Pro všechny z nich však platí dva společné prvky:

- vždy jsou orientovány poptávkově, tedy na získání znalosti o poptávce občanů po veřejných službách, a to pokud možno číselně,
- vždy jsou postaveny na robustním využívání ekonomických dat ve všech fázích (nejen) finančního řízení.

Významu ekonomických dat se téměř všechny přechodí odstavce věnovaly, přibližme zde proto stručně ještě poptávkově orientovaný přístup. Ten je pro moderní municipality skutečně typickým jevem. Poptávka po veřejných službách je zde zjišťována empiricky – v terénu. Za toto zjišťování je vždy odpovědná konkrétní pověřená osoba na úřadu municipality. Empiricky získaná data jsou pak profesionálně zpracovávána statistickými metodami a také profesionálně interpretována. Byť lze často zaznamenat určitou nevoli či nechuť občanů se v této věci vyjadřovat. Lidem se prostě někdy nechce. Dále je tento přístup typický projednáváním kvantitativně vymezené poptávky po jednotlivých veřejných službách na úrovni zastupitelstev, a to formalizovaným způsobem (ukotvení v jednacím řádu, apod.). Je samozřejmě také předmětem rozhodování výkonných orgánů obcí – starostů a radních.

Lze tedy shrnout, že kromě využití ekonomických dat na straně vstupů (ocení zdrojů vynakládaných na dosažení požadované kvality veřejné služby), je

Obrázek 7 Některé moderní trendy finančního řízení veřejnoprávních korporací

i strana výstupů (poskytované veřejné služby občanům) měřena a převáděna do dat. Například plnohodnotné vyhovění principu 3E snad ani jinak není možné.

Dále jsou charakterizovány moderní přístupy řízení veřejnoprávních korporací.

Znovuobjevená vláda

Mezi typické znaky tohoto praktického konceptu patří:

- vláda radši kormidluje než vesluje,
- občan vládu spíše zmocňuje, než jí slouží,
- **vnášení konkurence mezi dodavatele veřejných služeb,**
- vláda se primárně řídí svojí misí, nikoliv rozpočtem,
- **vláda financuje výsledky, nikoliv vstupy („what gets measured, gets managed“),**
- vláda uspokojuje potřeby občanů = zákazníků, ne své,
- vláda nejen utrácí, ale i vydělává – utrácí, aby ušetřila,
- raději prevence než léčba,
- decentralizovaná vláda – participace a týmová práce,
- orientace vlády na trh – jeho využívání, nikoliv omezování (trh funguje, když existuje: nabídka, poptávka, dostupnost, informovanost, pravidla a dozor hlídající zneužívání trhu)

Ze všech uvedených znaků jsou zvýrazněny ty, kde lze nejvíce uplatnit ekonomická data, především kalkulace úplných nákladů veřejných služeb.

Koncept veřejného podnikání

Klíčovým kritickým východiskem této koncepce je to, že veřejný sektor se vzdaluje skutečným potřebám občanů. V podmínkách globální konkurence, znalostní společnosti a moderních technologií generuje veřejná správa svým tradičním byrokratickým přístupem strnulost, průměrné výsledky a formalistické kontroly. Zdá se, že přinejmenším některá tato východiska nejsou příliš vzdálená dnešní realitě veřejné

správy, především státní správy. Tato koncepce s oporou v uvedená východiska navrhuje komplexní využívání manažerských nástrojů, přístupů a technik z podnikatelské sféry, včetně nákladových kalkulací. Předpokládá se, že produkty a výstupy veřejné správy nejsou v principu odlišné od produktů obchodních korporací, jde prostě o služby, byť s určitým specifickým především v oblasti zdrojů jejich financování. V několika zemích, kde tento koncept byl vyzkoušen (Spojené Království, Nizozemí, Francie), to vedlo k nutnosti rozsáhlé reformy veřejné správy.

New Public Management

Jde asi o neznámější moderní koncept veřejné správy. Je považován za model nejvíce vhodný pro kontinentální Evropu, byť byl vyvinut a poprvé aplikován v anglosaském světě (Nový Zéland, Austrálie, Spojené Království). Mezi jeho základní aspekty patří

- decentralizace řízení a rozčlenění rozhodování,
- **řízení na základě výsledků,**
- byrokrat je služebník občana (přístup „principál – agent“),
- kvalitní výkony pro občana měřené indikátory,
- individualizované poskytování veřejných služeb využívající moderních technologií,
- **optimalizovaná alokace zdrojů,**
- **kontrola ex ante a ex post na bázi Key Performance Indicators (KPI).**

Aspekty, kde lze spatřovat největší možnost využívání ekonomických dat, včetně nákladových kalkulací, jsou zvýrazněny.

Good Governance

Přístup byl vyvinut z modelu New Public Management. Je doporučovaný např. také Radou Evropy. Princip dobrého vládnutí je typický stanovováním cílů a jejich hodnot, měřených pomocí KPI, poskytováním veřejných služeb s intenzivní oporou v dodržování principů 3E, průběžným vyhodnocováním potřeby veřejných služeb, monitoringem činnosti veřejných činitelů a podporou práv veřejnosti na kvalitní veřejnou službu. Při dosahování těchto pravidel se veřejná správa má opírat o zákonnost, princip rovnoprávnosti, nestrannosti, proporcionality, právní jistoty, včasného konání, participace, úcty k soukromému vlastnictví a transparentnosti. Také Good Governance se intenzivně opírá o ekonomická data a jejich efektivní využívání.

Smart Administration

Tento model do značné míry navazuje na výše uvedené, je z nich relativně nejmladší. Orientuje se na dosahování úspor ve veřejné správě, a to zejména s využitím prvků

- řízení kvality např. ISO normami,
- zvyšování výkonnosti, štíhlá veřejná správa, MBO
- projektové řízení,

- **moderní strategické řízení s BSC, CBA, SWOT, optimalizace, modelování, simulace, scénáře,**
- zpětná vazba a komunikace s občany (obsaženo např. v Agenda 21),
- využívání moderních technologií,
- udržitelný rozvoj pomocí CSR metod, ISO 14001,
- municipální marketing,
- **informace z dat, controlling, KPI,**
- **rozpočtování s nulovou bází, programové rozpočtování, výkonové rozpočtování.**

Opět jsou zvýrazněny techniky a nástroje s nejintenzivnějším využíváním kalkulací úplných nákladů opřených o aktuální účetní data.

Všech pět výše stručně popsaných moderních přístupů k veřejné správě má čitatele inspirovat, není ambicí tohoto textu předpokládat jejich slepou bezvýhradnou aplikaci do reality českých měst a obcí. Je-li hlavní myšlenkou celé této části publikace podpora rozhodování ve finanční oblasti pomocí kalkulací úplných nákladů veřejných služeb opřených o aktuální účetnictví, zjevně nejde o nový přístup, řada již vyzkoušených přístupů v zemích po celém světě s tím již má své zkušenosti.

2.4. Shrnutí – Desatero poznatků o využití ekonomických dat pro finanční řízení obcí

- I. Neznám-li nákladovost mnou poskytovaných služeb, můžu tím nedodržet hned několik zákonů.
- II. Riziko porušení zákonů snížím či eliminuju hlavně poctivě připravenými, podloženými a aktualizovanými kalkulacemi úplných nákladů mnou poskytovaných veřejných služeb.
- III. Na kvalitní kalkulace potřebuju zejm. kvalitní lidi (know-how) a kvalitní vnitřní předpisy, včetně zpětné vazby (kontrola, interní audit,...).
- IV. Využití rozpočtových a účetních dat zásadně zvyšuje kvalitu finančního plánování obcí, které je cyklické, a tím výrazně pomáhá k dosahování jejich cílů.
- V. Rozpočtová a účetní data mají některé podobné, ale také řadu odlišných vlastností, a proto je vhodné je dokázat v rámci finančního řízení obcí oboje využít a vzájemně kombinovat.
- VI. Při manažerském rozhodování ve veřejné správě, včetně finančního řízení obcí, vždy existují rizika.
- VII. K dispozici je celá řada technik a metod, jak učinit takové manažerské rozhodování spolehlivějším, čitelnějším, kvalitnějším, podloženějším, vyargumentovaným.
- VIII. Moderní řízení a rozhodování v obcích dokáže pracovat s moderními technikami, aby bylo dosaženo maximalizace užitku z poskytovaných veřejných služeb pro občany obcí.
- IX. Moderní metody řízení ve veřejné správě vždy vyžadují spolehlivá vstupní data, převážně ekonomická data.
- X. Ekonomická data na aktuální bázi výrazně zvyšují spektrum reality, které je ekonomickými daty pokryto, a zásadně zlepšují informační bázi pro rozhodování při finančním řízení českých obcí.

3. Rizika a odpovědnosti zastupitelů obcí v ekonomické oblasti

... s důrazem na účetnictví, rozpočet a finanční kontrolu

3.1. Obecně k odpovědnosti v ekonomické oblasti

Na počátku této kapitoly nejprve pojednáme o odpovědnosti zastupitelů po obecné rovině, a to ve všech dotčených ekonomických oblastech.

3.1.1. Obecně k odpovědnosti zastupitele

Odpovědnost člena zastupitelstva obce (zastupitele) je primárně vnímána v rovině politické jako odpovědnost vůči občanům obce. V průběhu volebního období, příp. nejpozději na jeho konci, by zastupitel měl občanům „skládat účty“.

Zastupitele ovšem stíhá ještě jeden druh odpovědnosti, a to odpovědnost právní. Tato odpovědnost je velmi široká a prolíná se téměř všemi oblastmi práva. Bez nadsázky lze shrnout, že počíná v oblasti soukromého práva (občanského a obchodního), pokračuje přes oblast správního práva, včetně práva daňového, a končí v trestněprávní oblasti.

Základní pravidlo je obsaženo v ustanovení § 159 odst. 1 občanského zákoníku, který stanoví, že pokud někdo přijme mandát člena voleného orgánu, je povinen vykonávat tento mandát s nezbytnou loajalitou, potřebnými znalostmi a pečlivostí. Zastupitel je členem voleného orgánu (zastupitelstva), a proto se na něho zmíněné pravidlo bez výhrady vztahuje. Zastupitel by zároveň měl být schopen sám posoudit, zda je schopen svůj mandát vykonávat s péčí řádného hospodáře. Měl by být proto bdělý v tom, že pokud není schopen výkonu svého mandátu s péčí řádného hospodáře, ať už z důvodu nedostatku znalostí, pečlivosti nebo loajality, měl by pro sebe vyvodit důsledky. Zákon přímo nestanoví, jaké konkrétní důsledky musí zastupitel vyvodit. Zastupitel tudíž nemá jako jedinou možnost rezignovat na svůj mandát, ale může si jako opatření v konkrétní věci například přizvat odborného poradce nebo znalce.

Jelikož je tato stať zaměřena na oblasti účetnictví a rozpočetnictví, nelze předpokládat, že každý zastupitel je v těchto oblastech dostatečně vzdělán. Účast odborně způsobilých osob, které jsou schopny posoudit relevantní informace a poskytnout

zastupiteli odpovídající fundovanou odpověď, se tak spíše předpokládá. Zastupitel by proto neměl považovat za projev nedostatku péče řádného hospodáře, pokud v rámci výkonu svého mandátu, např. při schvalování závěrečného účtu nebo při schvalování účetní závěrky, požaduje účast odborníka pracovněprávně či smluvně zajištěného obcí, příp. pokud si takového odborníka zajistí sám. Opak je pravdou. Jak bude uvedeno dále, takového jednání, kdy si zastupitel snaží zajistit relevantní informace o věci, ve které by měl rozhodovat, může mít zásadní vliv na případnou právní odpovědnost, která z přijatého rozhodnutí plyne.

Pro úplnost je vhodné upozornit, že **zastupitel je právně odpovědný nejen ze svého jednání, ale též pokud nejednal, ač jednat měl a mohl.**

3.1.2. Obecně k rozhodování o využívání majetku obce

Hlavní oblastí, ze které plyne právní odpovědnost zastupitele, je využívání majetku obce. Výslovně je tato oblast upravena zejména v § 38 zákona o obcích, nicméně nakládání s majetkem obce je fakticky upraveno v množství dalších právních předpisů, včetně již zmíněného účetnictví upraveného zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a jeho prováděcích vyhlášek, a zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů a jeho prováděcích vyhlášek.

V § 38 odst. 1 zákona o obcích je přímo zakotvena povinnost účelného a hospodárného využívání majetku obce. Bez ohledu na to, zda se jedná o prostého zastupitele nebo o člena rady obce, je rozhodování o majetku obce základním obsahem většiny jeho rozhodnutí. Zastupitel tak zpravidla rozhoduje (spolurozhoduje) v konkrétních věcech o konkrétním majetku, např. o konkrétním nakládání s peněžními prostředky obce při schvalování koupě pozemku nebo při schvalování smlouvy o zřízení věcného břemene ve prospěch provozovatele inženýrské sítě. Zároveň se zastupitel může účastnit výběrového řízení na dodavatele služeb jako člen hodnotící komise nebo rozhodovat o svěřeni či „odejmutí“ svěřeného majetku zřizované PO atp.

Z praktického hlediska má zásadní význam dokumentace podkladů rozhodnutí a příp. odůvodnění samotného rozhodnutí. V první řadě by měl zastupitel být schopen prokázat, že rozhodoval nestranně, a zejména si dát pozor na okolnosti, které tento předpoklad mohou vyvracet. V tomto smyslu jsou kladena přísnější pravidla na uvolněné zastupitele, starostu, místostarostu a členy rady obce. Zastupitel by měl střet zájmů v projednávané věci včas, tzn. předem sdělit (blíže § 83 odst. 2 zákona o obcích). Současně může pomoci, pokud v projednávané věci existuje strategický plán obce nebo jiná dlouhodobá či střednědobá koncepce, resp. pokud je možné prokázat soulad s nimi.

Zároveň je pro zastupitele důležité zdokumentovat, že rozhodoval na základě relevantních podkladů (informací), nikoli svévolně nebo dokonce s nekalým úmyslem. V případě nakládání s majetkem státu se přímo nabízí informace z účetnictví, rozpočtu nebo přizvání odborného konzultanta, např. znalce, auditora, právníka, či jiného odborníka, a to s ohledem na projednávanou věc.

Konečně musí být rozhodnutí o majetku obce účelné a hospodárné. K obsahu pojmů účelnost a hospodárnost již bylo pojednáno výše. V následující části bude nastíněno, jaký vztah mají účetnictví, příp. rozpočetnictví a řídicí (finanční) kontrola k nakládání s majetkem obce a k rozhodování zastupitele o něm. Zároveň bude upozorněno na využitelnost důležitého nástroje pro zajištění dostatečné dokumentace – auditní stopy – o podkladech rozhodování zastupitele, kterým je elektronizace a digitalizace účetních záznamů, resp. většiny operací uvnitř organizace (ať již obce nebo jí zřízené PO).

3.1.3. Obecně k účetnictví

Vedením účetnictví není jen prosté zajištění, aby bylo v účetních knihách na konkrétních účtech a na správné straně účtu zaznamenáno určité číslo, např. výše pohledávky z kupní smlouvy při prodeji pozemku. Účetnictví je ucelený systém průkazných účetních záznamů, a rozumějme tím nejen účetní knihy a faktury, ale též např. objednávky, smlouvy, dodací listy, akceptační protokoly, rozhodnutí zastupitelstva či obecního úřadu, „majetkové evidence“ nebo dokumentace nároků a dotací ze státního rozpočtu. Jinými slovy jde o veškerou dokumentaci (účetní záznamy) hospodářského života obce, na jejímž základě jsou vytvářeny účetní doklady, o kterých účetní jednotka provádí účetní zápisy v účetních knihách. Základním výstupem z účetnictví je účetní závěrka.

Obrázek 8 Základní účetní terminologie



Řádná účetní závěrka se sestavuje vždy na konci roku, ale v jeho průběhu obec i jí řízená PO sestavují čtvrtletně mezitímní účetní závěrku. Účetní závěrky a případně další účetní a rozpočtové výkazy se ve stanovených termínech zasílají do Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS), který spravuje Ministerstvo financí.

Nejedná se však jen o jakousi formální administrativní činnost. Úkolem účetní závěrky a potažmo účetnictví je poskytnout věrný a poctivý obraz o hospodářské situaci účetní jednotky. Zjednodušeně řečeno, vedení účetnictví směřuje k zachycení skutečného stavu hospodaření, včetně finančního zdraví a předvídatelných budoucích peněžních toků. K zachycení a zobrazení skutečného stavu (ekonomické reality) slouží

jednak účetní metody jako například oceňování, odpisování dlouhodobého majetku nebo tvorba rezerv, ale též průkaznost, jako jeden z předpokladů vedení účetnictví. Účetnictví by tak mělo podávat informaci nejen o tom, zda si účetní jednotka objednala a zaplatila určité zboží (např. automobil) nebo službu (např. údržbu počítačové sítě) a jak o tom účtovala, ale mělo by podat ujištění i o tom, že toto zboží nebo služba bylo skutečně dodáno, a v jakém množství a kvalitě.

Pro kvalifikované rozhodování zastupitele je proto klíčové znát, jaké informace lze z účetnictví získat, a dále jakým způsobem a od koho je může získat. Současně by měl být schopen posoudit, zda postačí dokumentace podkladů k projednávané věci provedená ze strany obce, nebo je vhodné či nezbytné uschovat některé podklady na své straně, aby byl schopen kvalifikovanost (odůvodněnost) svého rozhodnutí prokázat. Předpokladem i nástrojem je zde tudíž samotná průkaznost účetnictví.

3.2. Další konkrétnější rizika a odpovědnosti v případě obcí

3.2.1. Průkaznost účetnictví a řídicí kontrola

Způsob zajištění průkaznosti v účetnictví primárně upravuje § 33a zákona o účetnictví. Pro účetní jednotky, které nakládají s veřejnými prostředky, jsou však stanovená velmi podrobná pravidla řídicí kontroly podle právních předpisů o řídicí kontrole⁹. Do této kategorie patří i obce a jimi zřizované příspěvkové organizace, které tak sice mají více detailnějších povinností nežli například podnikatelé, ale zároveň mají podrobný návod, jak se s průkazností v účetnictví vypořádat. Řídicí kontrola je totiž součástí samotného vnitřního řízení a rozhodování v účetní jednotce. Začíná přípravou „operací“ (zpravidla účetních případů) ještě před jejich schválením k realizaci, např. ještě před nákupem zboží nebo služby, pokračuje průběžným sledováním daných operací a končí jejich vypořádáním. Velmi zásadní je, že v rámci řídicí kontroly obec i příspěvková organizace musí rozdělit konkrétní odpovědnost mezi konkrétní osoby (příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní). To však neznamená, že se tohoto systému nemohou účastnit i další osoby. Soulad se skutečným stavem je tak porovnáván průběžně, což by mělo zajistit případnou eliminaci nebo nápravu chyb.

Všechny zmíněné činnosti v rámci vedení účetnictví, včetně zmíněné řídicí kontroly, vykonávají lidé a jen minimum je jich alespoň trochu automatizováno. A jako při každé lidské činnosti dochází k chybám a nesprávnostem. Na kvalitu účetnictví a výstupů

9) Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů a vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole.

z něho však nemá vliv, zda k těmto nesprávnostem dochází úmyslně nebo neúmyslně. Pokud má účetnictví sloužit též jako nástroj pro zajištění informací, příp. podkladů pro rozhodování zastupitele, je důležité, aby obsahovalo minimum nesprávností. Současně by mělo být organizováno tak, aby relevantní informaci mohla na vyžádání získat oprávněná osoba, včetně zastupitele, včas a přehledně (srozumitelně).

Jedním ze způsobů, jak eliminovat, případně včas odhalit zmíněné nesprávnosti, je důraz na nastavení pravidel průkaznosti uvnitř účetní jednotky. Samotný starosta či jiná odpovědná osoba nemůže zkontrolovat každý účetní případ osobně, a to jak z pohledu skutečnosti, tak z pohledu způsobu jeho zaúčtování. Jak bylo řečeno výše, jako nástroj se zde nabízí využití řídicí kontroly.

V rámci řídicí kontroly totiž vzniká auditní stopa o uskutečňovaném účetním případě (nakládání s veřejnými prostředky). Takováto auditní stopa je účetním záznamem a nezřídka dokonce průkazným účetním záznamem. V tomto kontextu je funkční systém řídicí kontroly schopen podpořit nejen formální, ale též obsahovou stránku vedení účetnictví. Zároveň se nabízí též využití elektronizace při nastavování systému odpovědnosti účetní jednotky tak, aby měli řídicí pracovníci a další oprávněné osoby, včetně zastupitelů, jednak úplnou a včasnou informaci o jednání konkrétních osob a zároveň aby získali odpovídající auditní stopu o každém účetním případě, resp. o svém rozhodování. V případě nakládání s majetkem obce to v praxi znamená, že lze zjistit, kdo se podílel na rozhodnutí o jeho pořízení nebo zcizení, za jakým účelem, z jakých vycházel podkladů, zda byly pro tento účel v rozpočtu vyčleněny prostředky, kdo provedl schválení konkrétního příjmu nebo výdaje obce, kdy a jak bylo zapláceno a jak bylo s pořízeným majetkem dále naloženo a jak o něm bylo účtováno.

Pro zastupitele, kteří jsou zároveň členy rady obce a podílejí se na výkonu funkce zřizovatele příspěvkových organizací, je vhodné podotknout, že se nejedná pouze o informace o jednání osob uvnitř samotné obce, ale tyto informace zajistit též o jednání uvnitř zřizovaných příspěvkových organizací. Hospodaření příspěvkových organizací se přímo promítá do závěrečného účtu obce a do způsobu jeho schvalování. Lapidárně řečeno, v rámci závěrečného účtu dochází k vypořádání vztahů se státním rozpočtem, příp. dalšími veřejnými rozpočty. Pokud však dochází k nesprávnostem v rámci hospodaření nebo vedení účetnictví obcí zřizovanou příspěvkovou organizací, např. školou, tak může obec jen těžko zodpovědně, správně a průkazně vypořádat vztahy s touto příspěvkovou organizací a s veřejnými rozpočty. V tomto kontextu se jedná o **jednu veřejnoprávní korporaci reprezentovanou více subjekty**, v nastíněném případě obcí a školou.

Obrázek 9 Veřejnoprávní korporace

Pokud se vyskytnou chyby a nesprávnosti v rámci hospodaření nebo vedení účetnictví příspěvkové organizace, mohou významně zkomplikovat projednání závěrečného účtu obce a vyjádření se zastupitelstva k tomuto závěrečnému účtu. Obec by totiž mimo jiné měla přijmout opatření k nápravě zjištěných chyb a nesprávností a vyvodit závěry vůči osobám, které jí svým jednáním způsobily škodu. K identifikaci možných opatření a příp. i konkrétních odpovědných osob může významně napomoci kvalitní auditní stopa o hospodaření příspěvkové organizace.

Zastupitel, resp. člen rady obce, má nárok na poskytnutí včasných a pravdivých informací o hospodaření zřízené příspěvkové organizace. Jinými slovy, pokud je v rámci systému účetnictví vytvořena též kvalitní auditní stopa s využitím nástrojů řídicí kontroly, může zastupitel získat relevantní ekonomické informace pro své rozhodování, a to nejen o konkrétní odůvodněnosti výše příspěvku pro zřízenou příspěvkovou organizaci. Je-li současně k dispozici tato informace v elektronické formě, lze ji zastupiteli poskytnout velmi rychle a v některých případech lze zajistit přístup k relevantním ekonomickým informacím okamžitě.

Z pohledu obce je proto vhodné až nezbytné:

- nastavit účinný systém řídicí kontroly, a to nejen v případě obce, ale též u zřizovaných příspěvkových organizací, např. dohlédnutím na tvorbu vnitřních předpisů, rozdělení konkrétních povinností a odpovědnosti nebo pořízení elektronického nástroje,
- prověřovat průběžně skutečné dodržování systému řídicí kontroly, např. finanční komisí nebo přímým přístupem do tohoto systému,
- využít k těmto opatřením nástroje, které zajistí okamžitou a dostatečnou auditní stopu, včetně elektronických nástrojů.

3.2.2. Schvalování účetní závěrky

Zastupitel zpravidla netráví svůj volný čas přemýšlením o tom, jakým způsobem obec či jí zřízená příspěvková organizace vede účetnictví a jestli je má v pořádku, aby si v případě potřeby mohl vyžádat správnou informaci. Jako účinný podnět a někdy

těž nástroj lze označit institut schvalování účetní závěrky. Schvalování účetní závěrky je validační proces, který byl do systému účetnictví státu zařazen za účelem zvýšení validity vykazovaných informací z účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru (vybraných účetních jednotek). Jeho cílem je odhalit a odstranit případné nedostatky ve vedení účetnictví a při sestavování účetní závěrky. Teprve odstraněním těchto nedostatků se zvyšuje validita účetních informací poskytovaných jejich uživatelům, včetně zastupitelů, a shromažďovaných v CSÚIS. Informace z tohoto systému slouží k různým účelům, ať pro samotné Ministerstvo financí, ostatní orgány veřejné správy (zejména Český statistický úřad a Českou národní banku), uživatele ze soukromé sféry (zejména finanční instituce), v neposlední řadě též zahraničním subjektům, včetně Eurostatu a Mezinárodního měnového fondu, ale hlavně by měly sloužit veřejnosti, včetně veřejných funkcionářů, jako jsou zastupitelé a členové rad obce.

Obrázek 10 Orgány příslušné ke schvalování účetních závěrek organizací v municipální oblasti

Účetní jednotka	Kdo schvaluje účetní uzávěrku
Obec	Zastupitelstvo obce
Obecní PO	Rada obce (zřizovatele)
Kraj	Zastupitelstvo kraje
Krajská PO	Rada kraje (zřizovatele)
Hl. m. Praha	Zastupitelstvo hl. m. Prahy
PO hl. m. Prahy	Rada hl. m. Prahy
RRRS	Výbor RRRS
DSO	nejméně 3členný orgán

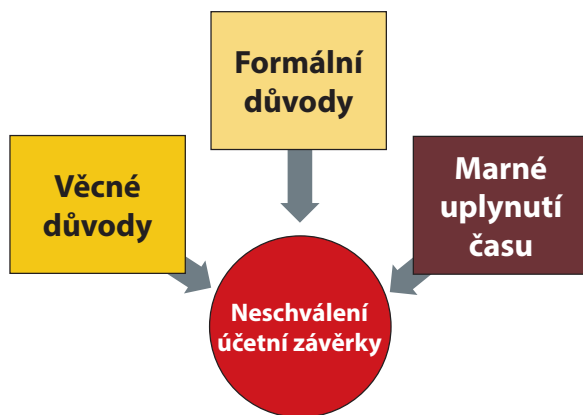
Samotný proces schvalování účetní závěrky by měl být zakončen rozhodnutím o schválení či neschválení předmětné účetní závěrky. Za neschválení účetní závěrky účetní jednotky ovšem není výslovně stanovena žádná sankce. Smyslem schvalování účetních závěrek je odstraňování nedostatků v účetnictví, a to nejen aby se tyto nedostatky odstranily z konkrétní schvalované účetní závěrky, ale zejména jde o jejich systematické odstranění *pro futuro*. Jde tak o cestu ke zvýšení validity účetních informací sloužících jejich uživatelům, včetně zastupitelů nebo veřejnosti. V přímém rozporu s touto snahou je případná snaha účetních jednotek nepřiznat tyto nedostatky, případně je skrýt. Čím vyšší sankce by následovala za neschválení účetní závěrky, tím větší by byla přirozená snaha schvalovaných účetních jednotek, aby schvalujícím orgánem nebyly identifikovány žádné nedostatky, které by mohly zapříčinit neschválení účetní závěrky. Stanovení sankce za neschválení účetní závěrky by proto nepřispívalo ke snaze odhalovat nedostatky, ale naopak by vedlo k vyšší míře pokusů o jejich zatajení.

Pro starostu obce i pro její zastupitele je z pohledu právní odpovědnosti *de facto* každá zjištěná skutečnost schopná v konečném důsledku „prokázat“ funkčnost nastavených validačních a kontrolních mechanismů (systému). Pokud je tedy v rámci inventarizace zjištěno manko nebo je v rámci procesu schvalování účetní závěrky zjištěn nesoulad mezi rozhodnutím zastupitelstva o prodejní ceně nemovitosti a uzavřenou smlouvou, jedná se o skutečnost, která byla zjištěna v rámci nastavených kontrolních mechanismů obce. **Prokázání funkčnosti nastavených kontrolních mechanismů může mít zásadní vliv na odpovědnost a případné vyvinění se nejen samotné obce, ale též osob, které ji řídí a rozhodují o nakládání s jejím majetkem.**

Pro zastupitele, kteří přímo rozhodují o schválení účetní závěrky, je nezbytné znát důvody, pro které lze účetní závěrku neschválit. Současně může zastupitel využít proces schvalování účetní závěrky k poznání způsobů zajištění si relevantních podkladů pro případné rozhodování v jiných věcech projednávaných zastupitelstvem nebo radou obce.

Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek (schvalovací vyhláška) předpokládá, že k neschválení účetní závěrky může dojít ve třech případech.

Obrázek 11 Důvody pro neschválení účetní závěrky



Neschválení účetní závěrky z věcných důvodů

Neschválení z věcných důvodů je upraveno v § 7 odst. 1 schvalovací vyhlášky. Za věcné důvody lze považovat takové skutečnosti, které schvalující orgán zjistí z předložených nebo vyžádaných podkladů a jsou natolik závažnými nedostatky, že mají za následek neúplnost či neprůkaznost účetnictví, nebo nevyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví.

Podstatné je však to, že se jedná o konkrétní zjištění schvalujícího orgánu z podkladů předložených schvalovanou účetní jednotkou, např. v účetní závěrce není zachycen nemovitý majetek. Účetní jednotka tudíž řádně předložila schvalujícímu orgánu podklady ke schválení a ten na jejich základě dospěl k neschválení účetní závěrky. Schvalovací vyhláška současně předpokládá možnost napravení těchto nedostatků a dodatečné schválení účetní závěrky v § 8 a § 10 odst. 1.

Nejsou-li schvalujícímu orgánu k dispozici relevantní podklady, nemůže tento orgán účetní závěrku a potažmo vedení účetnictví řádně posoudit. Současně by mělo mít neschválení z věcných důvodů *de facto* pozitivní vliv na kvalitu účetních závěrek schvalované účetní jednotky v následujících obdobích, ve kterých se předpokládá odstranění nebo neopakování zjištěných chyb a nesrovnalostí.

Neschválení účetní závěrky z formálních důvodů

Nejsou-li schvalovanou účetní jednotkou předloženy schvalujícímu orgánu relevantní podklady, ať už dobrovolně nebo na vyžádání, jsou dány důvody pro neschválení účetní závěrky z formálních důvodů (§ 7 odst. 2 schvalovací vyhlášky). V takovémto případě schvalující orgán z důvodů na straně účetní jednotky nemá ani možnost posoudit, zda účetnictví je úplné a průkazné, včetně vyhodnocení všech rizik a ztrát. Obecně může být důvodem nepředložení podkladů, například že:

- účetní jednotka nemá uvnitř nastaven řádně proces schvalování účetní závěrky tak, aby byla schopna připravit a předat podklady pro schvalující orgán
- účetní jednotka záměrně nepředloží podklady pro schválení (motivace pro toto jednání není předmětem tohoto článku).

V každém případě je takovéto jednání závažným pochybením, které nabourává celý proces validace účetních informací.

Schvalovací vyhláška i v takovémto případě počítá s možností napravení nedostatků ze strany schvalované účetní jednotky. Pokud účetní jednotka zajistí předání příslušných podkladů schvalujícímu orgánu tak, že je tento orgán schopen nejen věcně posoudit důvody pro schválení či neschválení účetní závěrky, ale současně ještě neproběhla lhůta pro schválení stanovená v § 28 odst. 1¹⁰ schvalovací vyhlášky, schvalující orgán účetní závěrku neprodleně schválí (§ 9 odst. 1 a § 10 odst. 1 cit. vyhlášky). Takovýto postup sice indikuje nedostatky v nastavení procesu schvalování účetní závěrky u schvalované účetní jednotky, avšak též umožňuje věcně posoudit validitu účetní závěrky, resp. vedeného účetnictví.

10) Schvalovaná řádná účetní závěrka musí být schválena nejpozději do šesti měsíců ode dne, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, tj. do 30. 6. následujícího kalendářního roku, a schvalovaná mimořádná účetní závěrka do dvou měsíců od rozvahového dne.

Neschválení účetní závěrky pro marné uplynutí času

V případě marného uplynutí času (lhůty dle § 28 odst. 1 schvalovací vyhlášky) se může jednat o pochybení jak na straně schvalované účetní jednotky, tak na straně schvalujícího orgánu, příp. o shodu těchto pochybení. K pochybení na straně účetní jednotky může dojít zejména tak, že:

- předloží podklady pro schválení schvalujícímu orgánu pozdě a schvalující orgán již nestihne podklady posoudit a účetní závěrku schválit či neschválit nebo
- nepředloží podklady schvalujícímu orgánu vůbec.

Schvalující orgán může naopak například pochybit tím, že:

- podklady předložené schvalovanou účetní jednotkou nestihne ve lhůtě podle § 28 odst. 1 cit. vyhlášky posoudit,
- nestihne ve výše citované lhůtě rozhodnout o tom, zda účetní závěrku schvaluje či neschvaluje nebo
- se nedokáže ve výše citované lhůtě vůbec sejít¹¹.

V obou výše uvedených případech marného uplynutí lhůty jak z důvodů na straně schvalující účetní jednotky, tak z důvodů na straně schvalujícího orgánu, se jedná o závažné systémové pochybení, které jednak svědčí o nedostatečném nastavení procesu schvalování a zároveň zásadně nabourává celý proces validace účetních informací schvalované účetní jednotky.

Skutečnou sankcí za neschválení účetní závěrky je proto v první řadě to, že tato skutečnost je zveřejněna stejným způsobem, jako jiné relevantní ekonomické informace o činnosti vybrané účetní jednotky. Sankci pro osobu zodpovědnou za skutečnosti, které vedly k neschválení účetní závěrky, může uložit jen ten, komu jsou touto osobou „skládány účty“. Skládání účtů může mít buď pracovněprávní charakter (např. konkrétní pracovník účetní jednotky), smluvní charakter (např. osoba zajišťující konkrétní služby účetní jednotce), nebo jen politický charakter. V posledně jmenovaném případě je osobou zodpovědnou za skutečnosti, které vedly k neschválení účetní závěrky, zastupitel jako volený zástupce lidu.

Schvalování účetní závěrky a interní audit

V případě větších účetních jednotek, které mají zřízen útvar interního auditu, jsou významným podkladem zjištění interního auditu, resp. roční zpráva interního auditu, a to v kontextu úplnosti a průkaznosti účetnictví. Útvar interního auditu má z principu své činnosti asi nejkomplexnější informace o fungování účetní jednotky a o nastavení procesů, postupů a odpovědnosti v ní, včetně problematiky vnitřních předpisů.

11) V případě některých účetních jednotek, např. dobrovolného svazku obcí, může dojít k situaci, že schvalující orgán nebude včas jmenován (určen).

Pokud tedy schvalující orgán nevyužívá výstupy interního auditu, které se týkají nebo mohou týkat „kvality“ vedení účetnictví, lze předpokládat, že v procesu schvalování účetní závěrky nejsou využívány ani další relevantní dokumenty a informace.

Pro zastupitele je vhodné položit vedení obce v rámci schvalování účetní závěrky jednoduchou otázku:

„Jak byly vyhodnoceny zprávy útvaru interního auditu?“

Tato otázka je relevantní též pro člena rady, která vykonává funkci zřizovatele, jehož podřízené organizace mají též zřízen útvar interního auditu. Zpětná vazba ze systému interního auditu je důležitá nejen pro řídicí pracovníky (což vyplývá ze zákona o finanční kontrole), ale ve vztahu k úplnosti a průkaznosti účetnictví a vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát je zpětná vazba významná i pro nastavení funkčního procesu schvalování účetní závěrky. Jako příklad lze uvést zjištění interního auditu o neexistenci vnitřního předpisu pro proces inventarizace, což může např. indikovat nedostatečné stanovení konkrétní odpovědnosti za proces úplnosti a průkaznosti účetnictví a zaměřit činnosti v rámci schvalování účetní závěrky k této rizikové skutečnosti.

3.2.3. K otázce vnitřních předpisů

Problematika vnitřních předpisů v sobě zahrnuje jednak plnění povinností stanovených právními předpisy a současně též stránku organizační, tzn. nastavení procesů a postupů uvnitř účetní jednotky tak, aby systém oběhu dokladů a informací fungoval.

Účetní právní předpisy pouze v některých případech jednoznačně stanoví povinnost vydat vnitřní předpis. Jedná se především o ustanovení § 33a odst. 10 zákona o účetnictví týkající se podpisových záznamů, resp. ust. § 24 odst. 7 cit. zákona týkající se přepočtu cizí měny. Také v prováděcích vyhláškách bývá uvedeno, v kterých případech je nutné vydat vnitřní předpis, např. § 11 odst. 6 písm. a) a § 14 odst. 6 vyhlášky č. 410/2009 Sb., a to v případě, že účetní jednotka snižuje dolní hranici při ocenění majetku. Jindy prováděcí cit. vyhláška předpokládá, že určitý vnitřní předpis existuje, např. ust. § 27 odst. 2 písm. f) pro případ „Ostatních fondů“. Kromě zákona o účetnictví a prováděcích vyhlášek je také v některých Českých účetních standardech (ČÚS) návodně uváděno, že určité postupy je za stanovených podmínek žádoucí upravit vnitřními předpisy. Jedná se např. o ČÚS 701 bod 6.5 ve věci pravidla významnosti, ČÚS 705 bod 3.5 a 3.7 ve věci rezerv, ČÚS 707 bod 3.3 a bod 3.6 v případě se zásob a ČÚS 709 bod 7.1 při naplnění ust. § 8 odst. 4 zákona o účetnictví. Dále např. ČÚS 706 v bodu 5.3 písm. e) předpokládá, že existuje určitý vnitřní předpis týkající se určení nedobytnosti pohledávek.

Pro funkčnost každého systému, včetně účetnictví, je zásadní určení konkrétní osoby odpovědné za konkrétní činnost (např. kdo má povinnost posoudit věcnou správnost přijaté faktury nebo kdo má povinnost posoudit, zda je v rozpočtu prostředky na tento výdaj), jaký je termín pro splnění dané povinnosti, jaké jsou nastaveny kontrolní mechanismy (např. kontrola „více očí“) nebo jak probíhá případná eskalace nedostatků. Současně dochází k rozložení odpovědnosti mezi více osob, což snižuje riziko chyby nebo podvodu.

V případě nakládání s veřejnými prostředky, tzn. nakládání s majetkem obce, lze opět využít nástrojů řídicí kontroly. Pokud jsou navíc nastaveny oběh dokladů a řídicí kontrola v elektronické formě, je přiřazování konkrétních činností a termínů ke konkrétním osobám součástí určování „rolí“ jednotlivých uživatelů v systému. Samotné výstupy z takového systému je možné pro zastupitele zajistit okamžitě, příp. dokonce on-line.

3.3. Závěry

Vzhledem k výše uvedenému je pro zastupitele účetnictví zásadní zdroj informací, a zároveň též nástroj pro dokumentaci těchto informací. Rozpočet, účetnictví a řídicí (finanční) kontrola tvoří ve veřejné sféře jeden funkční systém, který je schopen nabídnout kompletní informaci nejen o celkové ekonomické situaci obce či jí zřízené příspěvkové organizace, ale též o každém jednotlivém účetním případě.

Kvalitu nastaveného „systému“ a kvalitu samotného rozhodování zastupitele významně pozitivně ovlivňují:

- vnitřní předpisy odpovídající velikosti a druhu činnosti (rozdělení odpovědností, termínů,)
- elektronizace a digitalizace většiny procesů probíhajících uvnitř účetní jednotky, jako je oběh dokladů, jejich podepisování a schvalování, příp. kontrola.
- pravidelná kontrola fungování nastaveného systému.

Pokud si zastupitel dokáže zajistit relevantní (správné) a včasné informace, může tím zabránit svému nesprávnému rozhodnutí. Zároveň může zastupitel zdokumentovat důvody svého rozhodnutí pro případ, že toto rozhodnutí bude někdy v budoucnu zpochybňováno nebo pokud bude předmětem šetření orgánů státní správy či samosprávy.

3.4. Shrnutí – Šestero poznatků o rizicích a odpovědnosti zastupitelů obcí v ekonomické oblasti

- I. Každé zvednutí nebo nezvednutí ruky při hlasování je spojené se zodpovědností.
- II. Rozhodování oproštěné od emočních vlivů na základě dostupných informací je i v budoucnu snadněji obhajitelné.
- III. Pokud mi jsou předložené informace nejasné, jsou neúplné nebo nedůvěryhodné, je nutné na tuto skutečnost upozornit a ptát se.
- IV. Pochybnosti a důvody svého rozhodnutí nechat zapsat do zápisu z jednání Rady nebo Zastupitelstva.
- V. Postupovat dle nastavených zákonných pravidel, ale i vnitřních předpisů.
- VI. Využít možnosti odborných konzultací před svým rozhodnutím.

4. Systematické ošetření ekonomických rizik veřejnoprávních korporací

Tato část upozorňuje na významná **rizika v ekonomické oblasti** v závazné legislativě, která souvisí s výkonem funkce zastupitele ÚSC.

Legislativa v ekonomické oblasti

- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
- Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole a vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole
- Zákon č. 340/2015 Sb., o registru smluv
- Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek
- Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích

Tato část také popisuje stávající praxi pohledem interního auditora na **ošetření rizik** v ekonomické oblasti a zároveň propojuje právní odpovědnost ÚSC a uvádí, **jak je efektivní v praxi podchytit rizika**, která se na ÚSC vztahují v ekonomické oblasti.

4.1. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů – rizika a jejich ošetření

Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů upravuje primárně tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtů územních samosprávných celků (obce, kraje) a stanovuje pravidla jejich hospodaření. Také upravuje zřizování a zakládání právnických osob ÚSC.

4.1.1. Střednědobý výhled rozpočtu ÚSC (§ 3)

Střednědobý výhled rozpočtu se sestavuje na základě **uzavřených smluvních vztahů a přijatých závazků** zpravidla na 2 až 5 let následujících po roce, na který se sestavuje roční rozpočet. Střednědobý výhled rozpočtu obsahuje informace o plánovaných příjmech a výdajích, o dlouhodobých závazcích a pohledávkách, o finančních zdrojích a dlouhodobých záměrech. V souvislosti s naplněním tohoto § si musí ÚSC PO vést evidenci dlouhodobých uzavřených smluvních závazků, kterou musí jednorázově nebo pravidelně promítat do svých střednědobých výhledů rozpočtů.

Dle § 3 odst. 3 musí územní samosprávný celek **zveřejnit návrh střednědobého výhledu rozpočtu na svých internetových stránkách a na úřední desce nejméně 15 dnů předem dnem zahájení jeho projednávání na zasedání zastupitelstva ÚSC.** Na internetových stránkách se zveřejňuje úplné znění návrhu. Na úřední desce může být návrh zveřejněn v užším rozsahu, který obsahuje alespoň údaje o příjmech a výdajích v jednotlivých letech a o dlouhodobých závazcích a pohledávkách.

Územní samosprávný celek současně oznámí na úřední desce, kde je návrh střednědobého výhledu rozpočtu zveřejněn a kde je možno nahlédnout do jeho listinné podoby. Zveřejnění musí trvat až do schválení střednědobého výhledu rozpočtu. Přípomínky k návrhu střednědobého výhledu rozpočtu mohou občané územního samosprávného celku uplatnit písemně ve lhůtě stanovené při jeho zveřejnění nebo ústně při jeho projednávání na zasedání zastupitelstva.

Územní samosprávný celek zveřejní střednědobý výhled rozpočtu na svých internetových stránkách do 30 dnů ode dne jeho schválení a současně oznámí na úřední desce, kde je zveřejněn v elektronické podobě a kde je možno nahlédnout do jeho listinné podoby. Tímto způsobem musí být zpřístupněn až do schválení nového střednědobého výhledu rozpočtu.

4.1.2. Rozpočet ÚSC (§ 11)

Rozpočet ÚSC je finančním plánem, jímž se řídí financování jeho činnosti.

Dle § 11 odst. 3 Územní samosprávný celek zveřejní návrh rozpočtu na svých internetových stránkách a na úřední desce nejméně 15 dnů předem dnem zahájení jeho projednávání na zasedání zastupitelstva územního samosprávného celku. Na internetových stránkách se zveřejňuje úplné znění návrhu. Na úřední desce může být návrh zveřejněn v užším rozsahu, který obsahuje alespoň údaje o příjmech a výdajích rozpočtu v třídění podle nejvyšších jednotek druhového třídění rozpočtové skladby. Územní samosprávný celek současně oznámí na úřední desce, kde je návrh rozpočtu zveřejněn a kde je možno nahlédnout do jeho listinné podoby. Zveřejnění musí trvat až do schválení rozpočtu. Přípomínky k návrhu rozpočtu mohou občané příslušného územního samosprávného celku uplatnit písemně ve lhůtě stanovené při jeho zveřejnění nebo ústně při jeho projednávání na zasedání zastupitelstva.

Dle § 11 odst. 4 Územní samosprávný celek zveřejní rozpočet na svých internetových stránkách do 30 dnů ode dne jeho schválení a současně oznámí na úřední desce, kde je zveřejněn v elektronické podobě a kde je možno nahlédnout do jeho listinné podoby. Tímto způsobem musí být zpřístupněn až do schválení rozpočtu na následující rozpočtový rok.

4.1.3. Hospodaření podle rozpočtu a kontrola (§ 15)

Územní samosprávný celek a svazek obcí uskutečňuje své finanční hospodaření v souladu se schváleným rozpočtem a **vykonává kontrolu svého hospodaření podle zvláštního právního předpisu upravujícího finanční kontrolu** ve veřejné správě po celý rozpočtový rok.

Územní samosprávný celek a svazek obcí **vykonává kontrolu hospodaření jím zřízených nebo založených právnických osob.**

4.1.4. Příspěvkové organizace územních samosprávných celků (§ 27 až 29)

ÚSC zřizuje příspěvkové organizace pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu.

Dle § 27 odst. 11 **zřizovatel provádí kontrolu hospodaření příspěvkové organizace.** S tím souvisí často to, že zřizovatel nevyhodnocuje klíčové indikátory jednotlivých procesů v rámci ÚSC i svých zřízených organizací a nevyužívá k tomu nástroje pro zpracování dat. Nastavení vnitřního řídicího a kontrolního systému (VŘKS) je vyhodnocováno nepravidelně. Není prováděno nezávislé ujištění o fungování VŘKS ÚSC i příspěvkových organizací jednou ročně s ohledem na počet organizací a kapacitu zaměstnanců provádějících veřejnosprávní kontrolu.

Dle § 27 odst. 12 Příspěvkové organizace **se zapisuje do obchodního rejstříku** a návrh na zápis podává zřizovatel.

I příspěvkové organizace musí v souvislosti s naplněním § 28 sestavovat rozpočet a střednědobý výhled rozpočtu, který schvaluje její zřizovatel. Zde se často opomíjí výkon předběžné veřejnosprávní kontroly v souladu s § 11 odst. 2 zákona č. 320/2001 Sb.

Tak jako ÚSC příspěvkové organizace jsou povinny **zveřejňovat rozpočet a střednědobý výhled rozpočtu 15 dnů předem dnem zahájení jeho projednávání a 30 dnů ode dne jeho schválení.**

4.1.5. Jak ošetřit rizika

Doporučení:

- Střednědobý výhled rozpočtu ÚSC (zřizovatele a zakladatele) **obsahuje** také plánované příspěvky (provozní a investiční) svým zřízeným a založeným organizacím na **každý rok a pro každou organizaci zvlášť** proto, aby tyto organizace

byly schopny sestavit svoje střednědobé výhledy rozpočtů. Ve velkých organizacích, kde by tento přístup mohl být velmi pracný, je vhodné využít adekvátního softwarového nástroje.

- Zavést **evidenci objednávek a smluv ve vazbě na rozpočet** a střednědobý výhled rozpočtu.
- Správnost rozpočtu příspěvkové organizace ověřovat v procesu **výkonu předběžné veřejnosprávní kontroly před poskytnutím příspěvků** ze strany Zřizovatele.
- **Automatizovat proces zveřejňování** rozpočtů a střednědobých výhledů rozpočtů, např. softwarovým nástrojem pro ÚSC i příspěvkové organizace.
- Zveřejnit na webových stránkách ÚSC **místo**, kde budou rozpočty a střednědobé výhledy ÚSC a jeho zřízených organizací **zveřejněné**.
- Zaměřit se na oblast controllingu příspěvkových organizací ze strany zřizovatele, rozpracovat oblast předběžného i průběžného monitoringu a auditingu významných procesů. Protože kontrolu všech organizací není většinou v reálném čase možné zajistit, je vhodné digitalizovat oběh dokladů, účetnictví a výkon řídicí kontroly, na který je pak možné navázat průběžný monitoring a vyhodnocování klíčových nesrovnalostí a rizik a neprodlené přijímání opatření k nápravě.

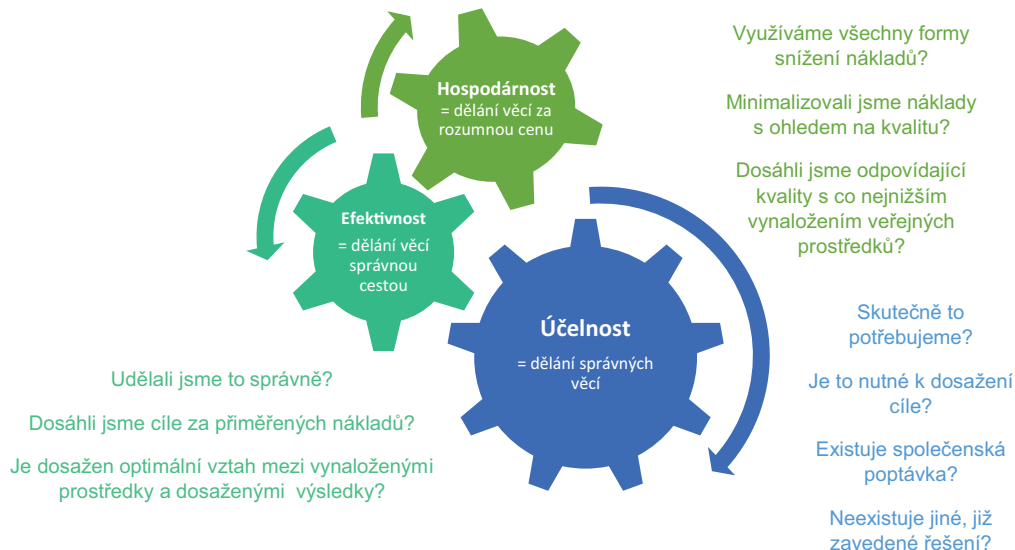
4.2. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole – rizika a jejich ošetření

Zákon o finanční kontrole stručně:

- Cílem zákona je **ochrana veřejných prostředků**.
- Veřejné prostředky = veřejné finance + veřejný majetek.
- Stanovuje **odpovědnosti a pravomoci osob** při nakládání s veřejnými prostředky.
- Definuje předpoklady pro **funkční a správné schvalovací postupy** v organizacích veřejné správy.
- Vymezuje **odpovědnost za nastavení pravidel a kontrolu** správné funkčnosti na úřadě a příspěvkových organizacích, kterou nese zejména vedoucí orgánu veřejné správy (§ 5) a ÚSC (§ 9).
- Má „nepřímou“ **vazbu na další zákony**.

4.2.1. Správnost finanční a majetkové operace (§ 2 písm. l)

Správností finanční a majetkové operace se rozumí její soulad s právními předpisy a dosažení optimálního vztahu mezi její hospodárností, účelností a efektivností. Jak zajistit optimální vztah operace mezi její hospodárností, účelností a efektivností v praxi?

Obrázek 12 Doporučený postup k hodnocení 3E

4.2.2. Hlavní cíle finanční kontroly (§ 4)

Hlavní cíle finanční kontroly jsou:

- zajištění **ochrany veřejných prostředků proti rizikům**, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušením právních předpisů, neekonomickým, neúčelným a neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností,
- **včasné a spolehlivé informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích, o jejich průkazném účetním zpracování** za účelem účinného usměrňování činnosti orgánů veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly.

Jak zajistit průkazný účetní záznam

Na základě stanoviska Ministerstva financí ČR ze dne 15.5.2019, č. j. MF-11771/2019/28-2, PID: MF09XFEMT **se účetní zápisy v účetních knihách provádějí na základě účetních dokladů vytvářených v rámci účetní jednotky. Účetní doklad musí být účetní záznam, jehož parametry průkaznosti, v případě nakládání s veřejnými prostředky, jsou specifikovány a podrobně stanoveny pravidly řídicí kontroly.**

Proto je nezbytné, aby z důvodu zajištění správnosti majetkových a finančních operací a průkaznosti účetních záznamů relevantních pro sestavení účetní závěrky byly veškeré účetní zápisy prováděny na základě účetních dokladů po řádném provedení

řídící kontroly, kterou vykonali zaměstnanci s kvalifikačními předpoklady, kteří jsou zároveň bezúhonní a u nichž nehrozí střet zájmů podle zvláštních právních předpisů.¹²

Pokud je předmětem účetnictví nakládání s veřejnými prostředky, **nelze bez řádného výkonu řídící kontroly nad účetním případem naplnit požadavek průkaznosti účetních záznamů**, které jsou podkladem pro zápis v účetních knihách.

Zápis do účetnictví, který není schválen řídící kontrolou nesplňuje požadavek dle průkaznosti účetního záznamu dle § 33a zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

Dle § 7 zákona o účetnictví takto sestavená účetní závěrka **nepodává věrný a pozitivní obraz** předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

V souladu s vyhláškou č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole má příkazce operace zajistit **správnost operací ve vztahu k dodržení právních předpisů**. Jaké jsou související právní předpisy, se kterými má příkazce operace zajistit soulad?

Finanční kontrola je součástí procesů, které spadají do systému ekonomických agend, včetně finančního plánování, účetnictví a platebního styku a další. Není možné vnímat finanční kontrolu jako jeden proces.

Příkazce operace při výkonu své funkce musí posoudit danou operaci zejména z hlediska následujících právních předpisů a podkladů:

- veřejné rozpočty,
- registr smluv,
- účetnictví,
- veřejná podpora,
- přezkoumání hospodaření,
- veřejné služby,
- péče řádného hospodáře,
- trestní odpovědnost právnických osob,
- strategický rozvoj obce,
- veřejné zakázky.

Proces oběhu dokladů (dokumentace realizace hospodářských operací) v organizaci rozdělujeme na několik podprocesů:

- a) založení (vznik) dokladu,
- b) zajištění průkaznosti dokladu (výkon řídící kontroly),

12) § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě.

- c) zanesení dokladu do rozpočtu,
- d) zanesení dokladu do účetnictví,
- e) platební styk,
- f) archivace a skartace dokladů či další procesy.

Cílem procesů je provést kontrolu všech hospodářských operací, mít je zaznamenané do příslušných modulů informačních systémů a splnit všechny legislativní požadavky.

V rámci těchto procesů je nutné uplatňovat stanovené zásady, principy a metody tak, aby bylo dosaženo cíle a souladu s legislativou. Zásadou je mít autorizované podklady – platným vstupem dokladů do řídicí kontroly jsou doklady, které splňují formální náležitosti, u těchto dokladů je v rámci řídicí kontroly prověřena jejich věcná správnost a 3E. Výstupem jsou doklady schválené řídicí kontrolou, které slouží jako průkazné doklady, které mohou být zaznamenány do rozpočtu, zaúčtovány do účetnictví a vypořádány v platebním styku.

4.2.3. Organizační zajištění finanční kontroly (§ 5)

Odpovědnost za organizování, řízení a zajištění přiměřenosti a účinnosti finanční kontroly mají **vedoucí orgánů veřejné správy** (ředitel krajského úřadu, ředitel příspěvkové organizace, ...) v rámci své řídicí pravomoci. Při zavádění a řízení finanční kontroly v orgánech veřejné správy jejich vedoucí vycházejí z mezinárodně uznávaných standardů, přičemž jsou povinni mimo jiné:

- dbát, aby finanční kontrolu vykonávali zaměstnanci s **kvalifikačními předpoklady**, kteří jsou zároveň bezúhonní a u nichž nehrozí střet zájmů podle zvláštních právních předpisů,
- průběžně sledovat a vyhodnocovat výsledky finanční kontroly a při zjištění nedostatků **neprodleně** přijímat konkrétní opatření k nápravě, jakož i systémová opatření, která mají za cíl **předcházet a včas** odhalovat nesprávné operace a jejich příčiny.

Riziko porušení § 5 písm. b) zákona č. 320/2001 Sb. z důvodu zjištění, že v rámci veřejnosprávní či jiné kontroly nejsou prověřovány kvalifikační předpoklady pro výkon řídicí kontroly.

Dle § 5 nejsou definovány mezinárodní standardy, ze kterých mají vedoucí orgánů veřejné správy vycházet.

Jak ošetřit rizika

Jak zajistit kvalifikovaný výkon řídicí kontroly aneb jak naplnit § 5 písm. b) zákona č. 320/2001 Sb.? Interní směrnicí a pravidelným ověřováním. V interní směrnici by toto ustanovení mohlo vypadat následovně:

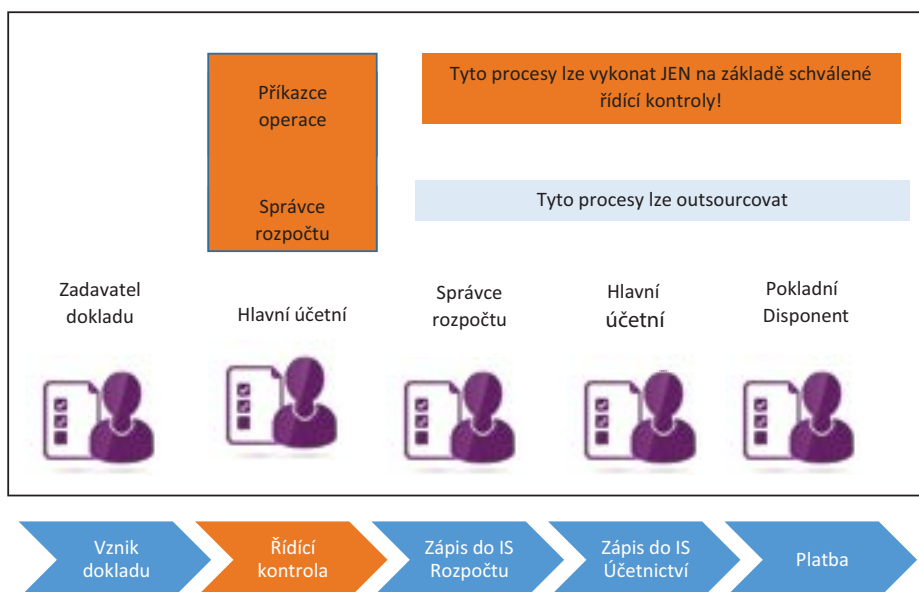
Článek 5

Organizační zajištění a pověření k výkonu

(1) *Finanční kontrolu vykonávají v organizaci dle § 5 zákona č. 320/2001 Sb. zaměstnanci s kvalifikačními předpoklady, kteří jsou zároveň bezúhonní. Ředitel organizace zajistí a pravidelně ověří tyto kvalifikační předpoklady způsobem...*

Všichni zaměstnanci vykonávající finanční kontrolu by měli splňovat rovněž standardy finanční gramotnosti definované Ministerstvem financí. Vedoucí orgánu veřejné správy stanoví rozsah odpovídajících pravomocí a odpovědností vedoucích a ostatních zaměstnanců při nakládání s veřejnými prostředky, včetně úplného a přesného vymezení povinností ve vztahu k jimi plněným úkolům. Vydá zaměstnancům pověření pro nakládání s veřejnými prostředky. To by mělo pověření obsahovat:

- označení orgánu veřejné správy,
- jméno a příjmení pověřeného zaměstnance,
- funkci v řídicí kontrole,
- rozsah výkonu funkce – pro které operace, může operace rozhodovat (např. za kapitolu),
- funkční období,
- datum pověření,
- podpisový záznam pověřeného zaměstnance
- podpis vedoucího orgánu veřejné správy jako pověřujícího.

Obrázek 13 Role ve výkonu řídicí kontroly a dalších agendách

Definujte mezinárodní standardy, ze kterého má systém finanční kontroly pro ÚSC a zřízených organizací vycházet. Vhodnými standardy jsou COSO (www.coso.org).

Jak průběžně sledovat a vyhodnocovat výsledky finanční kontroly aneb jak naplnit § 5 písm. e) zákona č. 320/2001 Sb.? Je zřejmé, že je nereálné sledovat výsledky všech provedených finančních kontrol nad všemi hospodářskými operacemi v reálném čase a provádět nad nimi vyhodnocení. Proto je vhodné výkon finanční kontroly digitalizovat a nechat softwarové nástroje vyhodnotit její výsledky. Tyto výsledky je poté vhodné monitorovat a v případě nalezení pochybení je možné na ně včas reagovat.

4.2.4. Působnost územních samosprávných celků (§ 9)

Ustanovení § 9 zákona č. 320/2001 Sb. definuje působnost územních samosprávných celků. Územní samosprávné celky kontrolují podle tohoto zákona hospodaření s veřejnými prostředky u příspěvkových organizací ve své působnosti a dle odst. 3 Územní samosprávné celky jsou povinny vytvořit systém finanční kontroly podle tohoto zákona, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti. Současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému a pravidelně, nejméně jednou ročně, jeho hodnocení. Stejně tak dobrovolné svazky obcí dle § 9a odst. 3 zákona č. 320/2001 Sb.

4.2.5. Společná ustanovení k působnosti kontrolních orgánů (§ 11)

Předběžná veřejnosprávní kontrola

Při veřejnosprávní kontrole, která předchází rozhodnutím o schválení použití veřejných prostředků, prověřují kontrolní orgány podklady předložené kontrolovanými osobami pro připravované operace před jejich uskutečněním. Tato kontrola se soustřeďuje především do období před přijetím rozhodnutí nebo uzavřením smlouvy, která zavazuje orgány veřejné správy k veřejným výdajům nebo jiným plněním majetkové povahy, a je zaměřena zejména na prověřování skutečností, které jsou rozhodné pro vynakládání těchto výdajů nebo pro jiná plnění. Kontrolní orgány při předběžné veřejnosprávní kontrole posuzují, zda plánované a připravované operace odpovídají stanoveným úkolům veřejné správy a jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky.

Průběžná veřejnosprávní kontrola

Při průběžné veřejnosprávní kontrole hospodaření kontrolovaných osob s veřejnými prostředky kontrolní orgány prověřují zejména, zda tyto osoby

- dodržují stanovené podmínky a postupy při uskutečňování, vypořádávání a vyúčtování schválených operací,

- přizpůsobují uskutečňování operací při změnách ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek novým rizikům,
- provádějí včas a přesně zápisy o uskutečňovaných operacích v zavedených evidencích a automatizovaných informačních systémech a zda zajišťují včasnou přípravu stanovených finančních, účetních a jiných výkazů, hlášení a zpráv.

Následná veřejnosprávní kontrola

Při veřejnosprávní kontrole vykonávané následně po vyúčtování operací kontrolní orgány prověřují, zkoumají a vyhodnocují u vybraného vzorku těchto operací zejména, zda

- údaje o hospodaření s veřejnými prostředky věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných prostředků a zda tyto údaje odpovídají skutečnostem rozhodným pro uskutečnění veřejných příjmů, výdajů a nakládání s veřejnými prostředky,
- přezkoumávané operace jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími přijatými v rámci řízení a splňují kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti,
- opatření přijatá příslušnými orgány veřejné správy včetně opatření k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik jsou kontrolovanými osobami plněna.

Rizika

Riziko nedostatečného naplnění § 9 odst. 3 zákona č. 320/2001 Sb. z důvodu identifikace nedostatečné podpory při povinnosti nastavení VŘKS PO zřizovatelem.

Riziko porušení legislativních postupů při výkonu řídicí kontroly v příspěvkové organizaci z důvodu zřizovatelem nevydaných jednotných vzorů směrnice k nastavení VŘKS příspěvkových organizací a dalších klíčových procesů.

Odpovědnost za poskytování metodické podpory v nastavení VŘKS není od zřizovatele jasně definována, tedy hrozí riziko porušení § 9 odst. 3 zákona č. 320/2001 Sb.

Riziko nedostatečného naplnění § 11 z důvodu vykonávané veřejnosprávní kontroly pouze ex-post.

Jak ošetřit rizika

Lze doporučit, aby zřizovatel převzal odpovědnost za zajištění systému finanční kontroly svých příspěvkových organizací, definoval rámec a mezinárodní standardy, ze kterých mají příspěvkové organizace vycházet a doporučujeme vydat vzor směrnice k nastavení VŘKS k naplnění požadavků § 9 odst. 3 zákona č. 320/2001 Sb.

Rovněž v případě, že zřizovatel nedohlídí na výkon řídicí kontroly svých zřízených organizací, hrozí, že není prováděna předběžná řídicí kontrola u všech finančních a majetkových operací v souladu se zákonem č. 320/2001 Sb. a není zajištěna

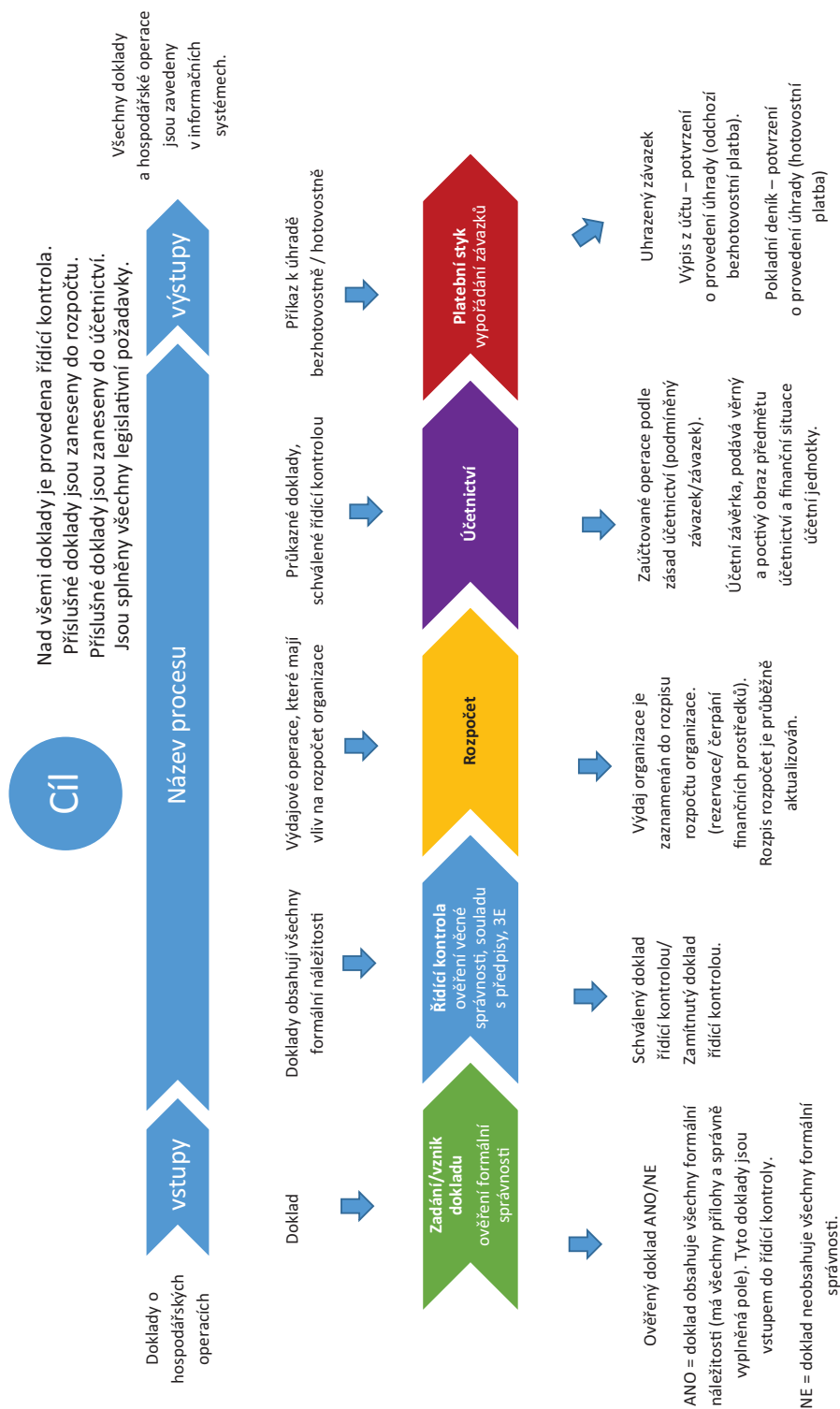
průkaznost účetních dokladů dle § 33a zákona č. 563/1991 Sb., kde průkazností pro orgány veřejné správy se rozumí zajištění výkonu řídicí kontroly dle zákona č. 320/2001 Sb. a také, že řídicí kontrola není prováděna jednotlivými rolemi přesně v daném pořadí stanoveném vyhláškou č. 416/2004 Sb.

Následující schémata popisují výdajové a příjmové operace od jejich vzniku až do vypořádání a vlivy příkladných ekonomických agend na jeden doklad.

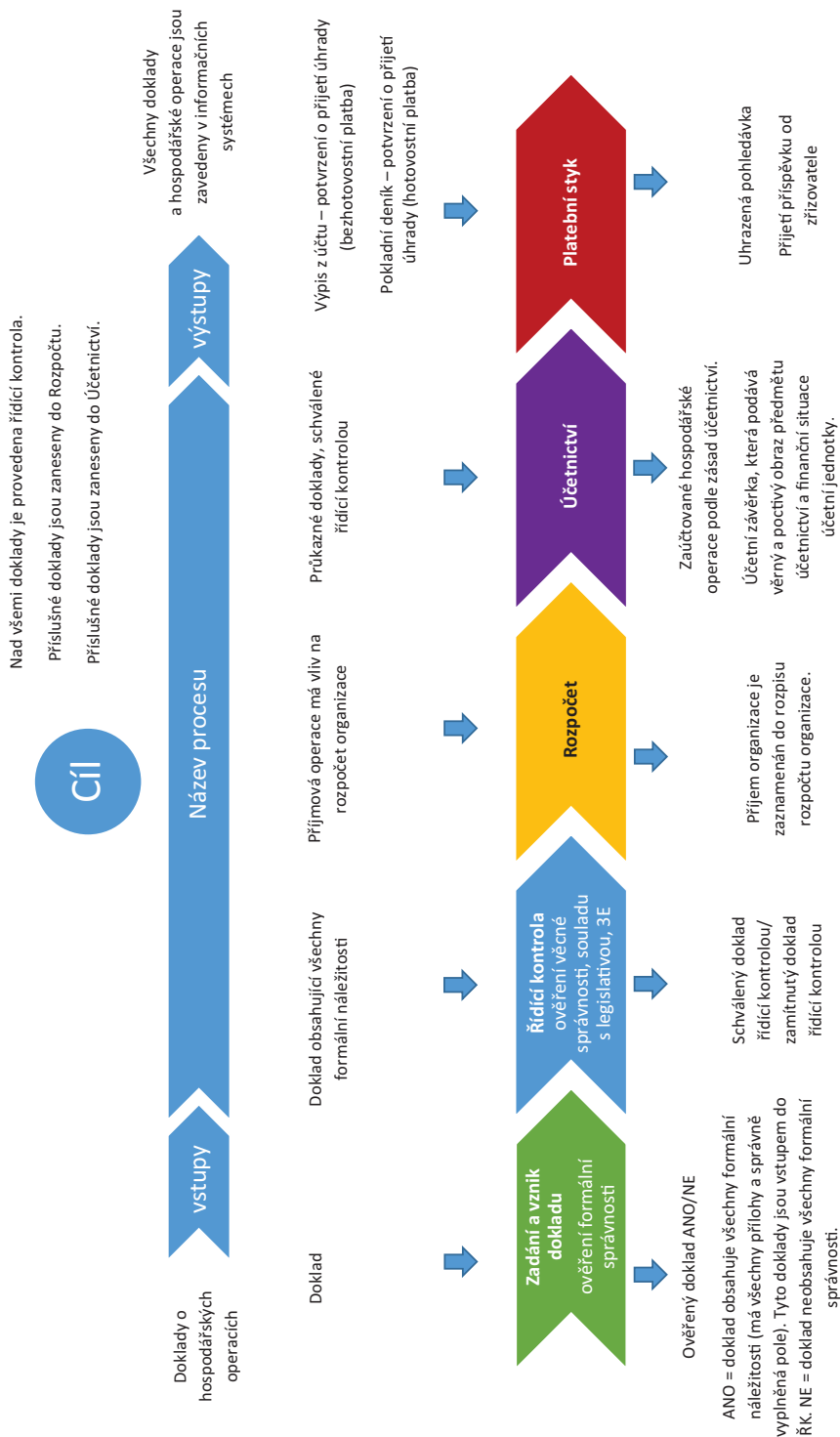
Cílem řídicí kontroly je „prověřit“ 100 % všech **finančních** (veřejné výdaje i veřejné příjmy) a **majetkových** operací v organizaci, a tím přispět k zajištění „průkaznosti¹³⁾ **všech účetních záznamů** organizace. **Průkaznost dokladů vybraných účetních jednotek zajišťuje řídicí kontrola – příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní.**

13) Průkaznost účetních dokladů je dána § 11 a § 33a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Obrázek 14 Výdajové operace



Obrázek 15 Příjmové operace



V případě, že zřizovatel neprovádí pravidelný monitoring svých zřízených organizací, hrozí riziko, že naplnění vyhlášky č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, je pouze formální.

Je vhodné zřizovatelem průběžně monitorovat rizikové oblasti s využitím nástrojů a dat, která se sbírají, což je změna přístupu z reaktivního na proaktivní. Při průběžném monitoringu je možné odhalit opakující se problémové operace a lépe předcházet rizikům. Je běžnou praxí, že počet kontrolorů není v ÚSC dostatečný, tedy doporučujeme využívat elektronických nástrojů pro výkon veřejnosprávní kontroly a práci s dostupnými daty na základě jejich sběru a zaměřit se rovněž na kontrolu validity dat. Využití benchmarkingových aktivit doporučujeme provést nikoliv jednorázově, ale automatizovaně a pravidelně, a to například s externím využitím.

Dále doporučujeme v rámci výkonu zřizovatelských funkcí dle § 102 odst.2 písm. b) zákona č. 128/2000 Sb. a v souladu s ustanovením § 9 zákona č. 320/2001 Sb. a § 8 odst. 5 zákona č. 418/2011 Sb., uložit ředitelům příspěvkových organizací povinnost pravidelně sledovat, vyhodnocovat a podávat monitorovací zprávy o výsledcích finančních kontrol v jejich organizacích.

Příklad:

Zadání úkolu ředitelům by mohlo vypadat následovně:

„V souladu s ustanovením §5 písm. e) zákona č. 320 a § 8 odst. 5 zákona č. 418/2011 Sb. předkládejte pravidelnou monitorovací zprávu o sledování a vyhodnocování výsledků finanční kontroly vaší příspěvkové organizace.

Monitorovací zpráva obsahuje zejména výsledky sledování a vyhodnocení oblastí výkonu řídicí kontroly, aktuálního stavu čerpání a plnění rozpočtu, stavu uveřejňování smluv do registru smluv a hospodářských výsledků z účetnictví. Přílohou této zprávy jsou data účetních záznamů předávaná do CSÚIS.

Monitorovací zprávy budou předkládány pravidelně po uplynutí kvartálu v běžném kalendářním roce současně s předáním účetních záznamů do CSÚIS.“

4.2.6. Roční zpráva o výsledcích finančních kontrol (§ 22)

Dle § 22 odst. 2 zákona č. 320/2001 Sb. **Orgán veřejné správy předkládá roční zprávu o výsledcích finančních kontrol Ministerstvu financí.**

Součástí zpráv podle odstavců 1 až 3 je i **hodnocení přiměřenosti a účinnosti** zavedeného systému finanční kontroly, včetně přehledu o kontrolních zjištěních předaných k dalšímu řízení podle zvláštních právních předpisů. Tam, kde tento zákon

odkazuje na **povinnost orgánu veřejné správy zavést systém finanční kontroly u jiných orgánů veřejné správy**, podává roční zprávy orgán, který je povinen systém zavést, i za tyto orgány.

Závažná zjištění

Dle § 22 odst. 5 zákona č. 320/2001 Sb. o **závažných zjištěních** z vykonaných finančních kontrol informují kontrolní orgány Ministerstvo financí nejpozději **do 1 měsíce** od ukončení finanční kontroly. Za závažné zjištění se považuje

- zjištění, na jehož základě kontrolní orgán oznámil podle zvláštního právního předpisu státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl **spáchán trestný čin**,
- zjištění **neoprávněného použití**, zadržení, ztráty nebo poškození veřejných prostředků v hodnotě přesahující 300 000 Kč.

Výjimka z povinnosti podávat zprávu o výsledcích finančních kontrol

Nově vyhláška č. 416/2004 Sb., upravuje výjimku pro nejmenší orgány veřejné správy (zejména příspěvkové organizace), které nezřídily funkci interního auditu a nevykovávají veřejnosprávní kontrolu. Tyto orgány veřejné správy již **nepodávají každoročně zprávu o výsledcích finančních kontrol**, ale vykazovací povinnost dodržování ustanovení § 22 odst. 5 ZFK – **podávání zpráv a závažných zjištěních z vykonaných finančních kontrol do 1 měsíce**. V případě, že tyto orgány veřejné správy **nezjistí žádná závažná zjištění, nemusí vykazovat Ministerstvu financí žádné informace**.

Jak zajistit zhodnocení přiměřenosti a účinnosti nastavení VŘKS?

Alespoň 1x za rok zhodnoťte např. formou dotazníkového šetření, a včetně auditní stopy.

Záznam o prověření přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly doporučujeme zpracovat např. následovně:

Příklad:

Záznam o prověření přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly

Dle § 30 a § 5 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole podávám zprávu o prověření a vyhodnocení přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému finanční kontroly za rok RRRR.

Je proces řídicí kontroly upraven ve vnitřním předpisu?

ANO NE

Byly prověřeny kvalifikační předpoklady zaměstnanců vykonávající řídicí kontrolu?

Uvedte ANO/NE a krátké zhodnocení.

Je řídicí kontrola vykonávána u všech majetkových a finančních operací?

ANO NE

Existují záznamy o provedení řídicí kontroly u všech operacích?

ANO NE

Jsou prováděné operace v souladu s platnými právními předpisy?

ANO NE

Podává systém kontroly včasné a spolehlivé informace o hospodaření pro zajištění účinného řízení organizace?

ANO NE

Jsou přijímána adekvátní opatření k včasnému odstranění identifikovaných rizik?

ANO NE

Poskytuje vnitřní kontrolní systém dostatečné ujištění o účelném, hospodárném a efektivním nakládání s veřejnými prostředky?

Uvedte ANO/NE a krátké zhodnocení.

Zjištěné skutečnosti¹⁴:

Navrhovaná opatření:

Datum:

Statutární orgán:

Podpis:

¹⁴ Zjistí-li osoby, že je při výkonu finanční kontroly s veřejnými prostředky je nakládáno ne hospodárně, neefektivně a neúčelně nebo v rozporu s právními předpisy, oznámí své zjištění a přijmou opatření k nápravě zjištěných nedostatků a opatření k zabezpečení řádného výkonu této kontroly.

4.2.7. Vnitřní řídicí a kontrolní systém – cílový stav, přínosy a rizika nezavedení

VŘKS obsahuje všechny náležitosti stanovené legislativou, VŘKS je zaveden u všech operací a všech zřízených organizací a není vykonáván pouze formálně.

- **Přínosy:** Náležitosti VŘKS jsou dány zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole a jejich dodržování je vyžadováno. Správné zavedení VŘKS přináší možnosti včas odhalit nekalé praktiky v rámci ÚSC, tj. zvyšuje kontrolní mechanismy, zmenšuje riziko nedodržení 3E, včas informuje o nepředvídatelných informacích apod. Správné nastavení VŘKS a dodržování kritérií 3E přináší možnost úspor finančních a materiálních prostředků organizace. Je vhodné nastavit určitá kritéria 3E a dodržovat je.
- **Rizika nezavedení:** Nezavedení VŘKS je nedodržení zákona. Nevhodné nastavení VŘKS je neúčinné a zbytečné. Formální nastavení VŘKS nepřináší organizaci žádnou přidanou hodnotu a je tak nespolehlivé. VŘKS je jeden ze základních stavebních prvků správného fungování ÚSC i zřízených organizací. Pokud není VŘKS nastaven, nemohou být naplněny cíle VŘKS, tj. vytvářet podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon v ÚSC, včas zjišťovat, vyhodnocovat provozní, právní a jiná nařízení a minimalizovat rizika vznikající v souvislosti s jejich implementací, podávat včasné informace příslušným úrovním řízení o výskytu závažných nedostatků a dávat informace o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě.

VŘKS reaguje na výkon ÚSC a jeho organizací, na jejich finanční a majetkové operace a je sledována přiměřenost jeho nastavení.

- **Přínosy:** VŘKS musí být v organizaci nastaven způsobem, který reaguje na rizika, které mohou v ÚSC nastat. Předpokladem efektivity procesů a zároveň správné kontroly je dodržování určité přiměřenosti, tj. k jednomu cestovnímu příkazu není třeba, aby se vyjadřovalo deset lidí, ale jen dva, jak definuje zákon, naopak k uzavření smlouvy na dlouhou dobu s plněním ve značném finančním objemu, je třeba, aby se k dané smlouvě vyjádřily všechny odpovědné osoby.
- **Rizika nezavedení:** Jednotné nastavení VŘKS může přinášet silné mechanismy u malých organizací, a naopak slabé mechanismy u velkých organizací. Je také neefektivní, aby o každé finanční operaci musel rozhodovat např. starosta nebo ředitel organizace, protože se poté nevěnuje strategické a řídicí činnosti, ale reaguje na drobné někdy i stále neměnné výdaje. Účinnost VŘKS je závislá na nastavení v organizaci a dodržování zákonných požadavků bez analýzy možných dopadů, může být stejně neefektivní, jako nevykonávání finanční kontroly vůbec.

ÚSC mají identifikovaná a klasifikovaná rizika související s výkonem zřizovatelských funkcí a výkonem hlavní a doplňkové činnosti organizací. U obou subjektů jsou přijímaná opatření ke snížení či eliminaci těchto rizik.

- **Přínosy:** Podstatou každého managementu jsou rozhodovací procesy, obvykle založené na objektivně zjištěných informacích a faktech. Při všech těchto rozhodovacích procesech je nezbytné přihlížet k možným rizikům, která provázejí ve větší či menší míře následnou realizaci přijatých opatření. Každá organizace s možnými riziky musí počítat, ať už se jedná o rizika finanční, ekologická, bezpečnostní, rizika v oblasti kvality poskytovaných produktů a služeb atd. Zvláště v případě příspěvkových organizací, kde zřizovatel ručí za jejich fungování. PO ale i odvětvové odbory proto musí mít zavedeny mechanismy pro účinnou identifikaci možných rizik, jejich analýzu, prevenci a možnosti řešení.
- **Rizika nezavedení:** Nezavedení řízení rizik má závažné dopady. Řízení rizik je preventivní mechanismus, který předchází možné dopady výskytu rizika v budoucnosti. Pokud riziko není řízeno, je možné, že nebude dostatečně kontrolované a v rámci organizace neudržitelné, což může pro organizaci přinášet značná finanční rizika, která nemusí zřizovatel unést, nebo které mohou mít významný dopad na jeho rozpočet.

Je nastaven tok informací v rámci ÚSC i od zřizovatele k PO a kontrolou je zjišťována jeho účinnost případně další potřeby rozvoje. Základní informace o činnosti ředitele PO jsou popsány v rukojeti ředitele, která je aktualizovaná na základě dobré praxe z PO zřizovatele.

- **Přínosy:** Vnitřní kontrolní systém není jen systém kontrolních činností a opatření, ale i systém předávání informací mezi odpovědnými osobami. V manažerském pojetí jsou informace značně důležité a v rámci VŘKS je třeba reagovat na správnou informovanost všech osob a jejich zpětnou reakci ve vnímání informovanosti.
- **Rizika nezavedení:** Nezavedení toku informací se dostávají odpovědné osoby pod určitý tlak a často je to pouze nevhodným nastavením přenosu informací. Takto neinformované osoby mohou vytvářet nesprávné záznamy a jejich činnost z neznalosti může ohrozit pozici ÚSC a může mít silný negativní dopad na celý ÚSC.

Proces zpětné vazby od všech osob i ředitelů PO je nastaven jako zpětné vodítko kvality výkonu zřizovatelských funkcí, omezení provozní slepoty výkonu činností a informace o zájmu ze strany klientů/odběratelů služby.

- **Přínosy:** Proces zpětné vazby od všech osob i ředitelů PO je nastaven jako zpětné vodítko kvality výkonu zřizovatelských funkcí, omezení provozní slepoty výkonu činností a informace o zájmu ze strany klientů/odběratelů služby.
- **Rizika nezavedení:** Riziko je zakotveno v tom, že při „provozní slepotě“ si ÚSC nemusí uvědomovat veškeré pochybení a pokud nedostává zpětnou vazbu, je pravděpodobné, že se nebude kvalita zvyšovat.

4.3. Zákon č. 340/2015 Sb., o registru smluv – rizika a jejich ošetření

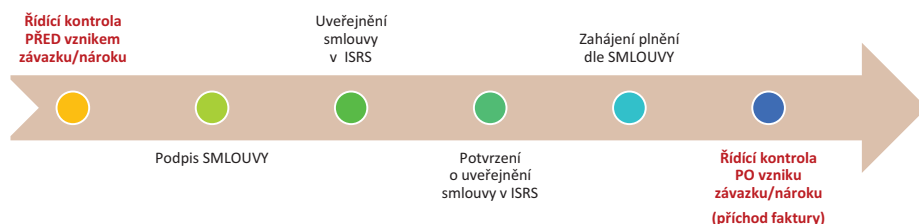
Rizika související s uveřejňováním smluv příspěvkových organizací do registru smluv:

- Bezdůvodné obohacení ve smyslu § 2991 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., neboť se jedná o plnění bez právního důvodu.
- Neoprávněné použití veřejných prostředků, vynaložení peněžních prostředků nejen v rozporu s účelem jejich poskytnutí, ale také v rozporu s dalšími podmínkami stanovenými právním předpisem, smlouvou.
- Porušení rozpočtové kázně.
- Nedochází k uveřejnění všech smluv, které uveřejnění podléhají dle zákona o registru smluv. Chybí identifikace smluv, které podléhají uveřejnění dle zákona o registru smluv.
- Neplatnost smlouvy kvůli pochybení při jejím uveřejnění. Neuvedení povinných metadat, textový obsah smlouvy (příloha záznamu) není strojově čitelný. Pokud není smlouva uveřejněna způsobem uvedeným v § 5 zákona o registru smluv nepovažuje se za uveřejněnou.

Jak ošetřit rizika

Navázat proces uveřejňování smluv na oběh dokladů před vznikem závazku/nároku v organizaci (řídící kontrolu) tak, aby po uzavření smlouvy došlo k jejímu uveřejnění, nejpozději do 30 dní (zákonná podmínka dle § 5 odst. 2 ZRS). Proškolit zaměstnance v oblasti registru smluv. Prakticky doporučujeme, aby se do procesu schvalování objednávek a smluv finanční kontrolou zakomponovalo rozhodnutí o uveřejnění do registru smluv.

Obrázek 16 Doporučený procesní postup při uzavírání smluv v souladu se související legislativou



Zavést proces průběžného monitoringu uveřejněných smluv v registru smluv, který zajistí včasnou identifikaci rizik spojených s uveřejňováním smluv do registru smluv a jejich nápravu. Monitorovat uveřejněné smlouvy pomocí elektronického nástroje, který má automatické kontrolní mechanismy, identifikuje nesrovnalosti a rizika

spojená s uveřejňováním smluv, a tím pomáhá zefektivnit kontrolu a snížit administrativní zátěž spojenou s identifikací případných nesrovnalostí.

Zajistit uveřejnění smlouvy požadovaných způsobem:

- Vložit text obsahu smlouvy v otevřeném a strojově čitelném formátu (požadavek na způsob uveřejnění dle § 5 odst. 1 ZRS).
- Vyplnit povinná metadata dle § 5 odst. 5 ZRS: identifikaci smluvních stran, vymezení předmětu smlouvy, cenu, a pokud ji smlouva neobsahuje, hodnotu předmětu smlouvy, lze-li ji určit, datum uzavření smlouvy.

4.4. Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim – rizika a jejich ošetření

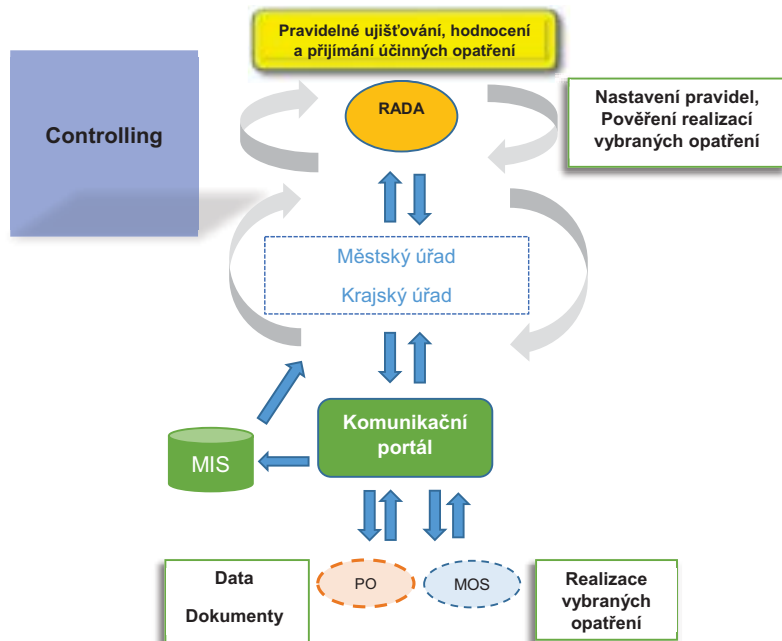
Zřízené a založené organizace územním samosprávným celkem jsou právnickými osobami, na které se vztahuje zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

Jak ošetřit rizika

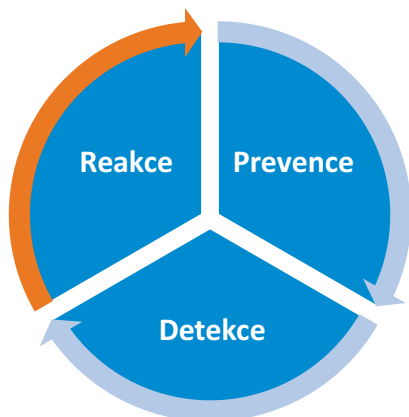
Lze doporučit, aby byl v rámci veřejnosprávní kontroly pravidelně kontrolován soulad vnitřních předpisů příspěvkových organizací s legislativou a soulad výkonu řídicí kontroly s vnitřními předpisy. Tato kontrola podporuje prevenci trestní odpovědnosti právnických osob dle zákona č. 418/2011 Sb.

Vzorový stav, kdy příspěvková organizace má správně nastavený a funkční vnitřní kontrolní systém, který funguje jako Compliance Management Systém, je nastavení v oblastech:

- systém řízení rizik při zajišťování svých úkolů,
- systém řízení shody s právními předpisy,
- průběžný monitoring aktivit,
- aktivní kontrolní mechanismy,
- pravidelné vyhodnocování výstupů v souladu s § 22 odst. 2 zákona č. 320/2001 Sb.,
- odpovídající a včasná reakce na zjištěné nedostatky.

Obrázek 17 Funkční vnitřní kontrolní systém veřejnoprávní korporace

Doporučujeme v rámci ÚSC nastavit systém prevence, detekce a reakce.

Obrázek 18 Systém prevence, detekce a reakce

Prevence zahrnuje přiměřené nastavení VŘKS, identifikaci a řízení rizik, komunikaci, školení a podporu. **Detekce** zahrnuje průběžný monitoring rizik, aktivní kontrolní mechanismy a průběžné školení a podporu. **Reakce** zahrnuje pravidelné projednávání

výstupů i ve statutárních orgánech, zajištění realizace a přijatých opatření a průběžné zdokonalování VŘKS ve veřejnoprávní korporaci.

Doporučujeme, aby se v rámci compliance systému kladl důraz na shodu výkonu řídicí kontroly v organizacích s nastavením VŘKS dle interních předpisů, metodických pokynů zřizovatele a samozřejmě na platnou legislativu, ze které mají všechny uvedené části vyplývat. VŘKS se řídí sestupně:

1. Zákon č. 320/2001 Sb.
2. Vyhláška č. 416/2004 Sb.
3. Metodické pokyny
4. Nastavení VŘKS v organizaci/ÚSC
5. Výkon řídicí kontroly

Z důvodu dopadu zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim na příspěvkové organizace doporučujeme důsledně zavést systém prověřování compliance.

Pokud má compliance program plnit účel spočívající ve vyloučení trestní odpovědnosti právnické osoby, je nutné, aby:

- odrážel poctivou a prokazatelnou snahu právnické osoby zamezit protiprávnímu jednání v rámci její činnosti,
- veškerá přijatá ochranná opatření byla životaschopná a byla naplňována, vyžadována, kontrolována, vynucována a revidována ze strany právnické osoby.

V praxi by mělo dojít k prověřování funkčnosti compliance programu a jeho konkrétnímu reálnému naplňování, prosazování, kontrolování, popř. vynucování v rámci řídicí a kontrolní činnosti. Funkční Compliance program by měl dle usnesení **6To 7/2017** Vrchního soudu zahrnovat zpravidla následující:

- provázané vnitřní předpisy, které komplexně upraví organizační uspořádání a pravomoci a odpovědnosti fyzických osob v rámci právnické osoby,
- kontrolu souladu vnitřních předpisů s právními předpisy a jejich pravidelnou aktualizaci,
- systémy vnitřní kontroly dodržování předpisů a záznamy o provedených kontrolách,
- záznamy o zjištěných porušeních, následcích porušení a přijatých opatřeních,
- zabezpečení možnosti důvěrného interního oznamování porušení, např. skrze anonymní compliance linku, email apod.,
- školení osob podílejících se na činnosti právnické osoby a kontrola jejich znalostí,

4.5. Shrnutí – Desatero poznatků o ošetření ekonomických rizik veřejnoprávních korporací

- I. Cílem zákona o finanční kontrole je ochrana veřejných prostředků. Stanovte podrobně odpovědnosti a pravomoci osob, které s nimi nakládají.
- II. Cílem řídicí kontroly je „prověřit“ 100 % všech finančních (veřejné výdaje i veřejné příjmy) a majetkových operací v organizaci. Řídicí kontrola by neměla probíhat formálně a k jejímu výkonu by měli být všichni pověřeni a kvalifikováni.
- III. Navázat proces uveřejňování smluv na oběh dokladů v rámci řídicí kontroly tak, aby po uzavření smlouvy došlo k jejímu uveřejnění, nejpozději do 30 dní (zákonná podmínka dle § 5 odst. 2 ZRS).
- IV. Zavést proces průběžného monitoringu uveřejněných smluv v registru smluv, který zajistí včasnou identifikaci rizik spojených s uveřejňováním smluv do registru smluv a jejich nápravu.
- V. Promítejte dlouhodobé smluvní vztahy do střednědobých výhledů rozpočtu a zveřejňujte návrhy rozpočtů i střednědobých výhledů nejpozději 15 dní před zahájením jejich projednávání a 30 dní od jeho schválení, tato agenda se doporučuje zautomatizovat a digitalizovat.
- VI. Zápis do účetnictví, který není schválen řídicí kontrolou nesplňuje požadavek dle průkaznosti účetního záznamu dle § 33a zákona o účetnictví.
- VII. Zaměřte se na výkon předběžné veřejnosprávní kontroly (typicky před poskytnutím příspěvku od zřizovatele) u svých zřízených organizací a také průběžné veřejnosprávní kontroly, ne pouze na kontrolu ex-post.
- VIII. ÚSC (průběžně a pravidelně) kontroluje hospodaření svých zřízených a založených organizací, ke controllingu dobře slouží softwarové nástroje v případě, že příspěvkové organizace využívají digitalizaci svých ekonomických agend.
- IX. Nejméně 1x za rok zhodnoťte přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly, včetně auditní stopy.
- X. V rámci prevence trestní odpovědnosti právnických osob se zaměřte na pravidelnou aktualizaci vnitřních předpisů, záznamy o provedených kontrolách, prokazatelné záznamy o školeních, projednávání a neprodlené přijímání opatření k nápravě nesrovnalosti a pochybení, zmírnění identifikovaných rizik, optimalizaci činností či procesů a další zlepšení.

Závěr

Malý historický exkurz:

Ambrogio Lorenzetti a jeho alegorie Dobré a Špatné vlády v Palazzo Pubblico v Sieně.

V polovině 14. století vyzdobil malíř A. Lorenzetti radniční sál freskami alegorizujícími město Sienu, Dobrou a Špatnou vládu. Malba vznikla na objednávku městské vlády a mj. oslavuje nastavenou stabilitu ve městě. Polopostavy Dobrého vládce, kterému poletují nad hlavou symbolizují tři cnosti: Víru, Lásku a Naději. Další cnosti jsou rozmístěny kolem Dobrého vládce tak, že nejbližší jemu jsou Statečnost, Moudrost, Šlechetnost a Střídmost. Mír a Spravedlnost jsou vyobrazeny vzdáleněji. Dobrou vládu doprovází Spravedlnost řízená Rozumem. Nitky spravedlnosti vedou ke Svornosti – Radě zástupců sienských občanů. Důsledky dobré vlády jsou zachyceny jako prosperující rozkvétající krajina a Siena, nad ní se vznáší ženská postava Jistoty. Na protější stěně jsou vyobrazeny alegorie Špatné vlády a Důsledky špatné vlády. Ústřední postavou je rohatá ďáblice a představuje Tyranii, postavy kolem ní zosobňují neřesti jako protiklady k cnostem Dobré vlády. Nad Tyraní se vznášejí Lakota, Pýcha a Marnivost. Kolem ní jsou Krutost, Zrada, Faleš a Zuřivost. Dalšími jsou Rozpolcenost a Válka. U nohou Tyranie se choulí spoutaná a všem na posměchy vydaná Spravedlnost, která v době vlády Tyranie těžce zkouší a trpí. Nad zničenou krajinou následků Špatné vlády se vznáší Nejistota, která přichází v přímé souvislosti se Špatnou vládou.

Obec je veřejnoprávní korporací zajišťující vyvážený rozvoj a ochranu veřejného zájmu. Jejím cílem není tvorba zisku, ale uspokojení potřeb svých občanů. Ke všem svým činnostem potřebuje zajištění ekonomického zázemí. Současná krizová situace, kdy představitelé obcí bojují s následky epidemie, vyvine na samosprávy zcela mimořádný tlak. Na miskách vah budou tak vedle sebe ležet tři druhy investic. První do činností, které přináší zisk, druhé jsou z hlediska tvorby zisku neutrální a třetí do oblasti zejména sociální, která je spíše ztrátová, nicméně nezbytná. Hledisko dlouhodobě udržitelné finanční stability a tím i zachování možnosti svobodného rozvoje a uspokojování potřeb občanů, bude také náročné na personální obsazení zaměstnanců úřadů i volených zastupitelů. Před zástupci samospráv leží v následujících letech velmi těžký úkol. Budou dnes a denně hledat optimální rovnováhu. **Rovnováhu mezi potřebami svého svěřeného území a jeho zdroji.**

Hledisko dlouhodobě udržitelné finanční stability a tím i zachování možnosti svobodného rozvoje a uspokojování potřeb občanů bude klást stále vyšší nároky na odborné personální obsazení zaměstnanců úřadů, tak i volených zástupců.

Správa obcí je nikdy nekončící koloběh od přípravy vizí rozvoje až po jejich realizaci. Pokud dojde k jeho zastavení, nastává období stagnace až agonie a tím dojde postupně k zániku, v tomto případě obce. Rozvojem však nejsou myšleny pouhé snahy o navýšování prostor k bydlení a tím i počtu obyvatel. Rozvojem je každá aktivita, která přináší v území užitek pro komfortní bydlení jejich občanů. Ať například výstavba školy, navýšení počtu dopravních spojů hromadné nebo příměstské dopravy nebo pořádání kulturních a sportovních akcí. Vše je třeba pečlivě vyvažovat, a hlavně v postupném a smysluplném rozvoji neustat. Neboť pouze dokončenou zrealizovanou vizí dochází k posunu vpřed. Ke každému rozhodování přistupovat odpovědně s respektem a uvážlivě. Od mezinárodních dokumentů až po národní strategie se dočteme různých odborných výrazů, které jsou používány pro označení činností souvisejících s dobrou správou a jsou také obsaženy i v této publikaci. Bez nich se už v dnešní době neobejdeme. **Jednoduše a česky však můžeme za dobrou správu věcí veřejných označit správu, kdy byl při rozhodování užit zdravý rozum korigovaný tím, čemu se říká svědomí a odpovědnost.**

Seznam zkratek

3E	Účelnost, efektivnost, hospodárnost
BSC	Balanced scorecard
CBA	Analýza nákladů a přínosů
CEA	Analýza nákladové efektivnosti
CMA	Analýza nejnižších nákladů
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CSR	Corporate Social Responsibility, celospolečensky odpovědné podnikání
CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
CUA	Analýza nákladů a užiteků
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
DCF	Diskontované peněžní toky
DSO	Dobrovolné svazky obcí
ESA 2010	European System of Accounts 2010
HDP	Hrubý domácí produkt
ISO	International Organization for Standardization
ISRS	Informační systém registr smluv
KPI	Key Performance Indicators
MBO	Řízení podle cílů, cílově orientované řízení organizace
MF	Ministerstvo financí
OZ	Občanský zákoník
PO	Příspěvková organizace
RRRS	Regionální rada regionu soudržnosti
SWOT	Analýza slabých a silných stránek, příležitostí a hrozeb
TOPO	Trestní odpovědnost právnických osob
ÚSC	Územní samosprávné celky
VŘKS	Vnitřní řídicí a kontrolní systém
ZFK	Zákon o finanční kontrole ve veřejné správě
ZRS	Zákon o registru smluv

Seznam souvisejících závazných právních předpisů

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
Císařský patent č. 170/1849 ř. z., Prozatímní zákon obecní
Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích
Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích
Zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze
Zákon č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla
Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních samospráv
Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě
Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samospráv
Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
Zákon č. 340/2015 Sb., o registru smluv
Zákon č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti
Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb
Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě
Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě
Vyhláška č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech
Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
Vyhláška č. 220/2013 Sb., schvalovací vyhláška
České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 701 až 710

Seznam obrázků

<u>Obrázek 1 Příklad střednědobého výhledu rozpočtu</u>	15
<u>Obrázek 2 Výpočet provozního salda</u>	18
<u>Obrázek 3 Příklady struktury rozpočtu</u>	19
<u>Obrázek 4 Číselné přístupy ke 3E</u>	34
<u>Obrázek 5 Způsoby členění nákladů</u>	38
<u>Obrázek 6 Cyklus finančního řízení veřejnoprávní korporace</u>	39
<u>Obrázek 7 Některé moderní trendy finančního řízení veřejnoprávních korporací</u>	47
<u>Obrázek 8 Základní účetní terminologie</u>	53
<u>Obrázek 9 Veřejnoprávní korporace</u>	56
<u>Obrázek 10 Orgány příslušné ke schvalování účetních závěrek organizací v municipální oblasti</u>	57
<u>Obrázek 11 Důvody pro neschválení účetní závěrky</u>	58
<u>Obrázek 12 Doporučený postup k hodnocení 3E</u>	68
<u>Obrázek 13 Role ve výkonu řídicí kontroly a dalších agendách</u>	71
<u>Obrázek 14 Výdajové operace</u>	75
<u>Obrázek 15 Příjmové operace</u>	76
<u>Obrázek 16 Doporučený procesní postup při uzavírání smluv v souladu se související legislativou</u>	82
<u>Obrázek 17 Funkční vnitřní kontrolní systém veřejnoprávní korporace</u>	84
<u>Obrázek 18 Systém prevence, detekce a reakce</u>	84

V rámci projektu „Efektivní řízení rozvoje obcí
jako základní předpoklad efektivnosti výkonu veřejné správy
a poskytování veřejných služeb z úrovně obcí“
reg. č. CZ.03.4.74/0.0/0.0/15_019/0010159
vydal Svaz měst a obcí České republiky
Grafické zpracování: Jiří Kaufner
obálka Marius Svoboda
ISBN: 978-80-88375-09-8
Praha, leden 2021
