2/2026

Účetnictví

nevýdělečných organizací a obcí

Hospodaření České republiky v roce 2024 – odborný pohled na konsolidované účetní výkazy



Účetnictví veřejného sektoru jako nástroj řízení: Nevyužitý potenciál kvalitních dat

Umíme číst nebo rozumíme státnímu rozpočtu?

Svaz účetních České republiky

Institut certifikace Svazu účetních

Institut
certifikace
Svazu účetních



Pozvánka na Kuks

Přijměte naše pozvání na dvě internátní školení v srpnu a v září v jedinečném prostředí barokního hospitálu Kuks. Spojte kvalitní odborný kurz s pobytem v nádherném historickém areálu.

Finanční kontrola a DPH ve veřejném sektoru

25.–26. srpna 2026

1. Zákon o řízení a kontrole veřejných financí od 1. 1. 2027 (působnost zákona, pojmy a principy, vnitřní kontrolní systém a jeho správné nastavení, interní audit a vrchní audit, veřejnosprávní kontroly, spolupráce kontrolních orgánů, interní směrnice od roku 2027, vazba na jiné právní předpisy [zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy, nový zákon o účetnictví], diskuse).

2. Specifika DPH pro obce a příspěvkové organizace (pojem veřejná správa a legislativní posuny v této oblasti, identifikování ekonomických a neekonomických činností, definice pojmu úplata, transfery, které jsou úplatou nebo dotací k ceně, problematika počítání obratu, osvobozená a zdanitelná plnění u obcí a příspěvkových organizací – nejčastější oblasti, fikce dodání zboží a služeb, problematika částečného nároku na odpočet daně [poměrový a krátící koeficient v praxi], postup nárokování daně na vstupu u provozních nákladů, atd.)

Lektorka

Ing. Simona Pacáková
Auditorka, členka metodické rady SÚ ČR, specialistka na veřejný a neziskový sektor.



Konflikty nejsou problém…

8.–9. září 2026

Konflikt je přirozenou součástí lidských vztahů. V pracovním i osobním životě se setkáváme se situacemi, kdy se liší naše potřeby, očekávání nebo pohled na řešení problému. Otázkou není, zda konflikt vznikne, ale jak s ním dokážeme pracovat. Účastníci kurzu budou vedeni k tomu, aby ke konfliktu dokázali přistupovat konstruktivně a vnímali ho jako součást komunikace, která může přinést porozumění i změnu. Vyzkouší si práci se situacemi, které lidé zažívají v profesním i osobním životě. **Cílem není konflikt potlačit, ale umět ho využít k lepšímu porozumění.**

Lektoři

Ing. Miloslav Kopřiva
Dlouholetý manažer se zkušenostmi s řízením malých (jednotky a desítky podřízených) i velkých (stovky podřízených) kolektivů, komunikační partner, certifikovaný mediátor, lektor.

Bc. Drahomíra Koutná
Komunikační koučka, certifikovaná mediátorka, facilitátorka změny, specialistka na vztahy a konflikty, rodinná terapeutka, lektorka.



Institut
certifikace
Svazu účetních

Více informací a přihlášky na internetových stránkách Institutu certifikace Svazu účetních www.certifikace-ucetnich.cz.
Pro členy SÚ ČR výhodnější ceny. Vzdělávejte se s námi!

REDAKCE
Vinohradská 2022/125, 130 00 Praha 3
telefon: 603 225 418
e-mail: moravec@ucetni.cz

ŠÉFREDAKTOR
Ing. Václav Moravec

REDAKČNÍ RADA
Ing. Jakub Bažant
Ing. Hana Kubcová
Jaroslava Svobodová

ROZŠIŘUJE, INFORMACE O PŘEDPLATNÉM PODÁ A OBJEDNÁVKY PŘIJÍMÁ:
Svaz účetních České republiky, z. s.,
Vinohradská 2022/125, 130 00 Praha 3
telefon: 739 120 542
e-mail: objednavky@ucetni.cz

OBJEDNÁVKY NA INZERCI PŘIJÍMÁ:
Ing. Monika Velková,
Svaz účetních České republiky, z. s.,
Vinohradská 2022/125, 130 00 Praha 3
telefon: 739 120 542, 603 225 418
e-mail: velkova@ucetni.cz

POLYGRAFICKÉ ZPRACOVÁNÍ:
Lucie Kramer
e-mail: lucie.kramerova@gmail.com

TISKNE
Tiskárna V Ráji s. r. o.

Otiskovat články lze jen po dohodě s redakcí.
Za věcnou správnost článku odpovídá autor.
Vychází 4 čísla ročně.
Cena čtvrtletníku 499 Kč.
Číslo 2 vyšlo dne 8. června 2026.

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ V SR VYŘIZUJE
Magnet-Press Slovakia, s. r. o.,
Šustekova 8, 851 04 Bratislava
tel.: +421 2 6720 1931-33
e-mail: magnet@press.sk, www.press.sk

ÚČETNICTVÍ NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ A OBCÍ – PERIODIKUM REGISTROVANÉ POD EV. ČÍSLEM:
MK ČR E 13649

© Svaz účetních České republiky, z. s.
Časopis založen 1953
Vydává Svaz účetních České republiky, z. s.
(www.svaz-ucetnich.cz)
ISSN 1213-3493

OBSAH

Klaban J.: Hospodaření České republiky v roce 2024 – odborný pohled na konsolidované účetní výkazy 2
Schmidtová J., Stefanović M.: Odborná konference na téma využívání účetních informací 8
Bažant J.: Účetnictví veřejného sektoru jako nástroj řízení: Nevyužitý potenciál kvalitních dat 13
Oravcová B.: Účetnictví veřejného sektoru v pohybu: Zahraniční inspirace z diskusí OECD 18
Bytel J.: Přehled právních předpisů od konce prvního čtvrtletí a začátku třetího čtvrtletí roku 2026 20
Březinová H.: Umíme číst nebo rozumíme státnímu rozpočtu? (převzato z DPL) 21
Beránek P.: Některé diskutované otázky ve vztahu k nestátním neziskovým organizacím 24
Bytel J.: Veřejné zakázky a proces zadávání veřejných malého rozsahu ve veřejném sektoru 29
Jouza L.: Otazníky kolem delší dovolené a pracovního volna v praxi mzdové účetní 37
Bažant J., Babelová K.: Křížové kontroly v Pomocném analytickém přehledu: jak stát systematicky zvyšuje kvalitu účetních dat veřejného sektoru 40
Hrdý M.: Finanční analýza obcí: Teoretická východiska, metodika a interpretační rámec 46

HOSPODAŘENÍ ČESKÉ REPUBLIKY V ROCE 2024 – ODBORNÝ POHLED NA KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ VÝKAZY

Strana 2

Použité obrázky: Freepik

Redakce upozorňuje, že články, uveřejněné v našem časopise, vyjadřují osobní stanoviska autorů, nikoliv firem či institucí, v nichž jsou zaměstnáni. Na řadu problémů mohou existovat názory odlišné. Rádi je otiskneme, pokud budou zpracovány na odpovídající odborné úrovni.

Časopis je určen pracovníkům z oblasti veřejných rozpočtů, rozpočtů územních samosprávných celků, tzn. pracovníkům organizačních složek státu, státních fondů, krajů, měst, obcí, dobrovolných svazků obcí, státních příspěvkových organizací, příspěvkových organizací zřizovaných kraji, městy, obcemi a dobrovolnými svazky obcí, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., a pracovníkům účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (ostatních nevýdělečných organizací), tzn. např. spolků, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí, společenství vlastníků jednotek, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

HOSPODAŘENÍ ČESKÉ REPUBLIKY V ROCE 2024 – ODBORNÝ POHLED NA KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ VÝKAZY

Ing. JAROMÍR KLABAN

VÁŽENÉ ČTENÁŘKY, VÁŽENÍ ČTENÁŘI, ČERVNOVÉ VYDÁNÍ NETRADIČNĚ PŘINÁŠÍ REKAPITULACI A VYHODNOCENÍ KONSOLIDOVANÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ ČESKÉ REPUBLIKY. V ÚVODNÍ ČÁSTI NALEZNETE KRÁTKÉ ZAMYŠLENÍ NAD TÍM, PROČ JE KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA STÁTU DŮLEŽITÝM ZDROJEM INFORMACÍ O HOSPODAŘENÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU.

HLAVNÍ ČÁST ČLÁNKU JE TRADIČNĚ VĚNOVÁNA PŘEDSTAVENÍ VYBRANÝCH ÚDAJŮ Z JIŽ DESÁTÝCH KONSOLIDOVANÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ ČESKÉ REPUBLIKY, KTERÉ UMOŽŇUJÍ NAHLÉDNOUT NA HOSPODAŘENÍ STÁTU, STAV A STRUKTURU JEHO MAJETKU A ZÁVAZKŮ I NA JEHO VÝKONNOST. ZÁVĚREČNÁ ČÁST TEXTU SE ZAMĚŘUJE NA POROVNÁNÍ ROZDÍLU MEZI VÝSLEDKEM HOSPODAŘENÍ STÁTNÍHO ROZPOČTU A KONSOLIDOVANÝM VÝSLEDKEM HOSPODAŘENÍ Z ÚČETNÍCH VÝKAZŮ ZA ČESKOU REPUBLIKU.

PROČ BY NÁS MĚLA ZAJÍMAT KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA STÁTU

Při diskuzi o státních financích se pozornost obvykle soustředí na státní rozpočet, jeho schodek nebo výši státního dluhu. Méně často se však zkoumá, z jakých zdrojů tato čísla vycházejí a zda poskytují úplný obraz hospodaření státu. Právě zde hraje klíčovou roli **konsolidovaná účetní závěrka České republiky – nenápadný, avšak zásadní nástroj pro komplexní posouzení finanční situace a výkonnosti veřejného sektoru**.

Do konsolidačního celku Česká republika patří široké spektrum subjektů – od jednotlivých ministerstev, dalších orgánů státní správy, státních fondů a zdravotních pojišťoven přes kraje, obce a dobrovolné svazky obcí až po státní podniky, obchodní korporace s majetkovou účastí státu či územních samosprávných celků a další právnické osoby. **Celkem se jedná o více než 18 tisíc účetních jednotek**, z nichž každá sestavuje vlastní individuální účetní závěrku. Tyto závěrky poskytují detailní pohled na hospodaření jednotlivých institucí, avšak samy o sobě nenabízejí ucelený obraz finanční situace státu jako celku.

Konsolidovaná účetní závěrka tento problém řeší tím, že jednotlivé účetní závěrky propojuje do jednoho celku

a zároveň vylučuje vzájemné vztahy mezi konsolidovanými jednotkami. Výsledkem je **přehledný souhrnný obraz aktiv, závazků, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření České republiky, včetně informací evidovaných na podrozvahových účtech**.

Dalším přínosem konsolidovaných účetních výkazů je **snižování přirozené informační nerovnováhy mezi státem a veřejností**. Zatímco veřejná správa disponuje detailními účetními a finančními daty, občané, média i část odborné veřejnosti často pracují pouze s dílčími ukazateli nebo zjednodušenými interpretacemi. Konsolidované výkazy umožňují tento rozdíl částečně překlenout, protože poskytují srozumitelný a komplexní pohled na vývoj veřejných financí v čase, usnadňují identifikaci rizik a přispívají ke kvalifikované veřejné debatě o nakládání s veřejnými prostředky.

Konsolidované účetní výkazy přitom nenahrazují individuální účetní závěrky jednotlivých subjektů. Ty zůstávají nezbytné pro detailní kontrolu a finanční řízení konkrétních institucí. Konsolidace však vytváří nezbytný celkový kontext, bez něhož nelze hospodaření státu plně pochopit. Teprve kombinace detailního a celostního pohledu umožňuje odpovědné řízení veřejných financí.

HLAVNÍ SKUTEČNOSTI VYPLÝVAJÍCÍ Z ÚČETNÍCH VÝKAZŮ ZA ČESKOU REPUBLIKU ZA ROK 2024

A. INFORMACE O KONSOLIDAČNÍM CELKU

V účetním období roku 2024 bylo do konsolidačního celku Česká republika **zahrnuto 18 205 subjektů**, což představuje meziroční nárůst o 13 konsolidovaných jednotek oproti roku 2023.

Tento nárůst byl způsoben zejména zařazením nových obchodních korporací (např. ARENA BRNO, a.s.). Současně, obdobně jako v předchozích letech, docházelo ke vzniku, slučování i zániku řady příspěvkových organizací a dobrovolných svazků obcí. Mezi významné institucionální změny v konsolidačním celku Česká republika patřil vznik Dopravního a energetického stavebního úřadu a zánik Úřadu pro přístup k dopravní infrastruktuře a Správy základních registrů. Významnou změnou byla rovněž transformace Ředitelství silnic a dálnic, u něhož došlo ke změně právní formy z příspěvkové organizace na státní podnik.

POČET KONSOLIDOVANÝCH JEDNOTEK STÁTU	2024	2023	Δ 2024–23
CELKEM	**18 205**	**18 192**	**13**
Vládní část (ústřední vláda)	**700**	**692**	**8**
Organizační složky státu	280	281	–1
Státní fondy	6	6	0
Státní příspěvkové organizace	209	207	2
Obchodní korporace	116	111	5
Státní podniky, národní podnik, státní organizace	30	29	1
Veřejné výzkumné instituce	58	57	1
Další právnické osoby	1	1	0
Municipální část (místní samospráva)	**17 498**	**17 493**	**5**
Obce	6 254	6 254	0
Kraje	13	13	0
Městské části hl. m. Prahy	57	57	0
Dobrovolné svazky obcí	687	690	–3
Obchodní korporace	340	326	14
Příspěvkové organizace	10 144	10 150	–6
Další právnické osoby (nadace, o. p. s.)	3	3	0
Ostatní subjekty	**7**	**7**	**0**
Zdravotní pojišťovny	7	7	0

B. INFORMACE O AKTIVECH A ZÁVAZCÍCH

K 31. 12. 2024 dosáhla celková konsolidovaná aktiva České republiky hodnoty **7 990,8 mld. Kč**, což představovalo meziroční nárůst o **6,5 %** (tj. o **486,9 mld. Kč**). Struktura aktiv zůstává dlouhodobě stabilní. Dominantní postavení zaujímala stálá aktiva, která tvořila **72,7 %** celkových aktiv, zatímco oběžná aktiva se podílela **27,3 %**.

Vládní část konsolidačního celku, včetně zdravotních pojišťoven, spravovala aktiva ve výši **4 365,8 mld. Kč**, zatímco municipální část disponovala aktivy v hodnotě **3 625,0 mld. Kč**. Celková hodnota aktiv je vykázána v netto hodnotě, tj. po snížení o kumulované odpisy a opravné položky ve výši **3 091,8 mld. Kč**, které odrážejí opotřebení a znehodnocení majetku.

DŮLEŽITÉ HODNOTY ZE SOUHRNNÉHO VÝKAZU MAJETKU A ZÁVAZKŮ STÁTU

v mld. Kč v netto hodnotách		2024	2023	Změna
AKTIVA CELKEM (A. + B.)		7 990,8	7 503,8	6,5 %
A.	Stálá aktiva	5 807,2	5 328,1	9,0 %
B.	Oběžná aktiva	2 183,6	2 175,7	0,4 %
PASIVA CELKEM (C. + D.)		7 990,8	7 503,8	6,5 %
C.	Vlastní kapitál	2 178,0	2 089,3	4,2 %
C.III.A.	z toho: Konsolidovaný výsledek hospodaření běžného účetního období	76,6	–87,1	163,7 mld. Kč
D.	Cizí zdroje	5 812,8	5 414,5	7,4 %

Největší skupinou aktiv byl dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě **5 294,2 mld. Kč**, který představoval **66,3 %** celkových aktiv. Meziročně vzrostl o **8,2 %** (tj. o **403,2 mld. Kč**), což odpovídá zvýšené investiční aktivitě státu. Klíčovou položkou byly **stavby** v hodnotě **3 228,8 mld. Kč**, jejichž růst souvisel především s investicemi do **dopravní infrastruktury a energetiky**. Významně se zvýšily také **samostatné hmotné movité věci** (**+62,7 mld. Kč**, zejména technologické vybavení Skupiny ČEZ, vlaky Skupiny České dráhy a vybavení Armády České republiky), **nedokončený dlouhodobý majetek** (**+63,4 mld. Kč**, především nedokončené stavby Ředitelství silnic a dálnic a Správy železnic) a **poskytnuté zálohy** (**+20,9 mld. Kč**), zejména v souvislosti s investicemi Ministerstva obrany (zálohové platby na pořízení víceúčelových nadzvukových letounů **F-35**).

Dlouhodobý nehmotný majetek dosáhl v roce 2024 hodnoty **138,8 mld. Kč** a meziročně vzrostl o **9,4 %**, především vlivem zvýšení položky **emisních povolenek a preferenčních limitů**. Významnou část aktiv tvořily rovněž pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé) v souhrnné výši **1 019,9 mld. Kč**, které meziročně poklesly o **6,3 %** (tj. o **68,8 mld. Kč**). Tento vývoj částečně souvisel s růstem krátkodobého finančního majetku (**+79,6 mld. Kč**).

Krátkodobý finanční majetek dosáhl **1 149,9 mld. Kč** a zahrnoval především peněžní prostředky na účtech, termínované vklady a cenné papíry k obchodování.

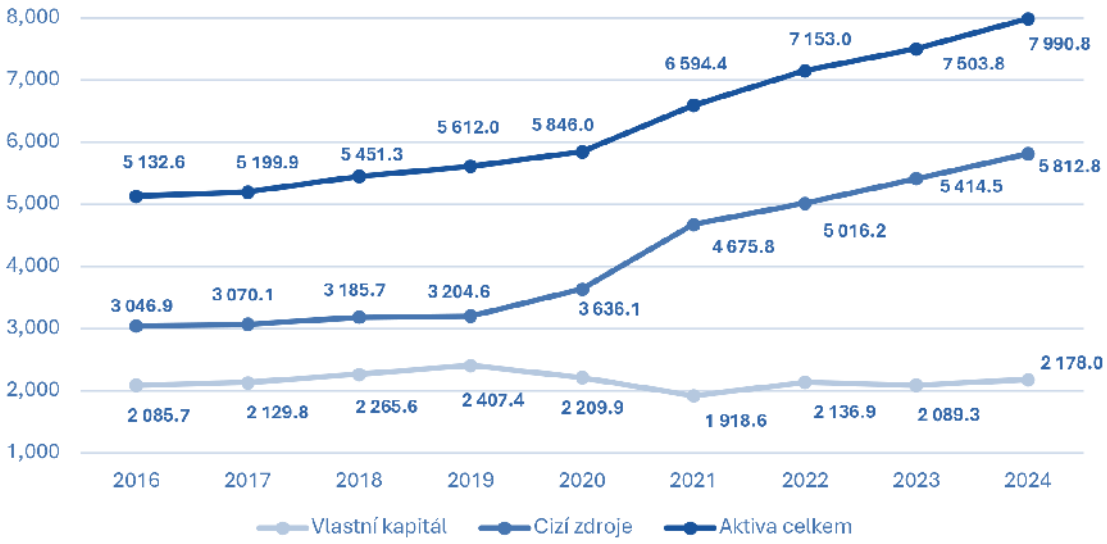
Peněžní prostředky konsolidovaných jednotek státu činily **1 144,7 mld. Kč** a meziročně vzrostly o **9,2 %** (tj. o **96,0 mld. Kč**). Tyto prostředky nezahrnují majetkové a dluhové cenné papíry k obchodování, které jsou součástí krátkodobého finančního majetku. Peněžní prostředky pokrývaly **69,5 %** krátkodobých závazků České republiky, což znamenalo zlepšení okamžité likvidity státu.

Největší podíl peněžních prostředků držely obce. Peněžní prostředky územních samosprávných celků (obcí a krajů), včetně jimi zřízených příspěvkových organizací, a dobrovolných svazků obcí dosáhly v roce 2024 výše **539,3 mld. Kč**, což představovalo zvýšení o **48,5 mld. Kč** (tj. o **9,9 %**). Dlouhodobý růst jejich zůstatků souvisí s převahou příjmů z rozpočtového určení daní nad rozpočtovými výdaji včetně splátek dluhů, přičemž tempo růstu se v roce 2024 zpomalilo vlivem vyšších investic. Z konsolidovaných jednotek státu vykázalo nejvyšší hodnotu peněžních prostředků Hlavní město Praha (bez městských částí), a to **137,4 mld. Kč** (meziročně **+18,0 mld. Kč**, tj. **+15,0 %**).

Celková pasiva činila **7 990,8 mld. Kč**. Vlastní kapitál se na nich podílel **27,3 %**, zatímco cizí zdroje **72,7 %**. Celkové dluhy dosáhly **5 812,8 mld. Kč** a meziročně vzrostly o **7,4 %** (tj. o **398,3 mld. Kč**), přičemž tempo růstu se oproti předchozímu roku mírně zpomalilo. Pozitivním vývojem bylo zlepšení ve vlastním kapitálu, které souviselo se změnou konsolidovaného výsledku hospodaření z **–87,1 mld. Kč** v roce 2023 na **+76,6 mld. Kč** v roce 2024.

Největší část cizích zdrojů tvořily dlouhodobé závazky z vydaných dluhopisů v hodnotě **3 269,2 mld. Kč**, z toho státní dluhopisy Ministerstva financí představovaly **3 048,0 mld. Kč**. Tyto závazky souvisejí především s financováním schodku státního rozpočtu a v roce 2024 tvořily více než polovinu celkového dluhu České republiky. Významnou položkou cizích zdrojů byly rovněž dlouhodobé úvěry a rezervy, zejména jaderné rezervy Skupiny ČEZ a rezervy Ministerstva financí na sanace ekologických zátěží.

Vývoj aktiv, vlastního kapitálu a cizích zdrojů (v mld. Kč)



Celkově lze rok 2024 charakterizovat pokračujícím růstem aktiv, zvýšenou investiční aktivitou státu a zároveň mírným zpomalením tempa růstu dluhu. Zlepšení výsledku hospodaření se pozitivně promítlo do vývoje vlastního kapitálu. Struktura dluhu však zůstává nadále výrazně ovlivněna financováním schodku státního rozpočtu, zejména prostřednictvím emisí dlouhodobých státních dluhopisů.

C. INFORMACE O NÁKLADECH A VÝNOSECH

Za účetní období roku 2024 dosáhly celkové konsolidované náklady České republiky **3 620,6 mld. Kč**, což představovalo meziroční pokles o **1,0 %**. Naopak celkové výnosy vzrostly na **3 705,6 mld. Kč**, tedy meziročně o **3,6 %**. Kombinace růstu výnosů a poklesu nákladů vedla k dosažení kladného konsolidovaného výsledku hospodaření ve výši **76,6 mld. Kč**, což představovalo obrat oproti ztrátě vykázané v roce 2023.

DŮLEŽITÉ HODNOTY ZE SOUHRNNÉHO VÝKAZU NÁKLADŮ A VÝNOSŮ STÁTU

v mld. Kč		2024	2023	Změna
A.	NÁKLADY	3 620,6	3 655,5	–1,0 %
B.	VÝNOSY	3 705,6	3 575,3	3,6 %
C.I.	Konsolidovaný výsledek hospodaření běžného účetního období	76,6	–87,1	163,7 mld. Kč

Největší podíl na celkových nákladech měly v roce 2024 náklady z činnosti, které činily **2 045,9 mld. Kč**, tedy **56,5 %** všech nákladů. Tyto náklady meziročně mírně vzrostly o **0,5 %**. Klíčovou položkou byly mzdové náklady ve výši **626,7 mld. Kč**, které se zvýšily o **5,9 %**. Růst mzdových nákladů byl patrný napříč celým konsolidačním celkem, přičemž nejrychlejší tempo zaznamenaly obchodní korporace (**+12,2 %**). Mzdové náklady obcí a jejich příspěvkových organizací vzrostly o **4,2 %**, zatímco organizační složky, včetně ministerstev, vykázaly růst o **1,2 %**. Celkově se mzdové náklady konsolidačního celku Česká republika zvýšily od roku 2016 do roku 2024 o **290,7 mld. Kč**, tj. o **86,5 %** (kumulativní inflace ve stejném období dosáhla 50,4 %). Reálný růst mzdových nákladů tak činí **24,0 %**, přičemž u organizačních složek státu dosáhl mezi lety 2016 a 2024 pouze **2,0 %**.

Významný meziroční nárůst byl zaznamenán také u nákladů zdravotních pojišťoven, zejména v souvislosti s růstem

výdajů na zdravotní péči poskytovanou subjekty mimo konsolidační celek. Naopak k výraznému poklesu došlo u nákladů z prodaného zboží a u ostatních nákladů z činnosti, především v důsledku vývoje v energetickém sektoru a odeznění kompenzačních mechanismů spojených se zastropováním cen energií.

Finanční náklady dosáhly v roce 2024 hodnoty **219,4 mld. Kč**, což znamenalo meziroční pokles o **22,0 %**. Tento vývoj byl ovlivněn zejména nižšími náklady z prodeje cenných papírů, poklesem kurzových ztrát a stabilizací situace na finančních trzích. Nejvýznamnější složkou finančních nákladů zůstaly úroky z cizích zdrojů ve výši **145,2 mld. Kč**, které byly převážně spojeny s obsluhou státního dluhu. Tempo růstu úrokových nákladů se v roce 2024 výrazně zpomalilo, zejména v důsledku nižších úroků z protiinflačních státních dluhopisů.

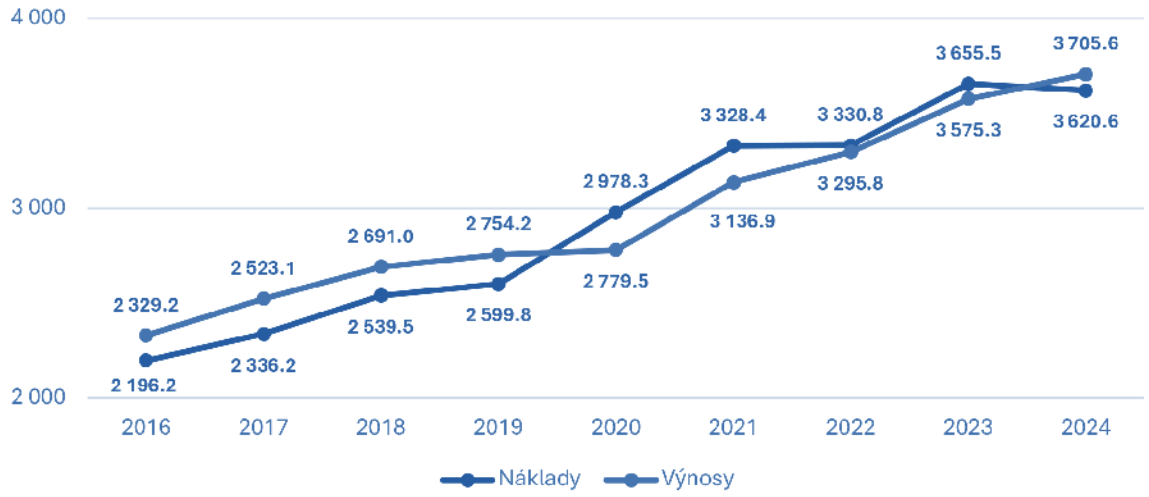
Náklady na transfery dosáhly **1 355,3 mld. Kč** a meziročně vzrostly o **1,2 %**, což představovalo výrazné zpomalení oproti předchozím letům. Největší část transferů tvořily sociální dávky, především důchody vyplácené v rámci penzijního systému. Přestože objem vyplacených důchodů nadále rostl, tempo růstu se v roce 2024 výrazně snížilo, což se pozitivně promítlo do celkové dynamiky nákladů.

Na straně výnosů dosáhly výnosy z činnosti **1 220,6 mld. Kč**, což představovalo meziroční nárůst o **6,5 %**. Významnou položkou byly výnosy z veřejného zdravotního pojištění a výnosy z prodeje vlastních výrobků, zejména v energetickém sektoru. Nejrychleji rostly výnosy z prodeje služeb, a to především v souvislosti s vyššími tržbami z distribučních služeb Skupiny ČEZ.

Finanční výnosy dosáhly **147,9 mld. Kč**, avšak meziročně výrazně poklesly. Tento pokles byl způsoben zejména absencí mimořádných výnosů z přecenění spojených s akvizicí firem ve Skupině ČEPS v roce 2023, nižšími výnosy z investičních operací a poklesem výnosů z úroků, což souviselo s poklesem základních úrokových sazeb České národní banky.

Zcela zásadní složkou výnosů byly výnosy z daní a poplatků včetně sdílených daní, které činily **1 937,3 mld. Kč** a meziročně vzrostly o **7,6 %**, tj. o **136,8 mld. Kč**. Největší nárůst byl zaznamenán u výnosů ze sociálního pojištění a u daní z příjmů fyzických a právnických osob, což odráželo růst mezd, zaměstnanosti i legislativní změny, které vstoupily v platnost v roce 2024. Výnosy z daně z přidané hodnoty rostly mírnějším tempem, zejména v důsledku vývoje spotřebitelských cen.

Vývoj nákladů a výnosů (v mld. Kč)



Celkový vývoj nákladů a výnosů v roce 2024 vedl k obnovení ziskového hospodaření České republiky. Výsledek byl dosažen kombinací růstu daňových a provozních výnosů a současně poklesem finančních nákladů, zatímco růst nákladů na transfery a mzdových nákladů se oproti předchozím letům zpomalil. Důležitým faktorem bylo také odeznění jednorázových nákladových vlivů, které zatížily hospodaření v roce 2023.

Mezi ně patřilo zejména mimořádné vyřazení pohledávek Ministerstvem financí, ukončení odpisování dálnic a silnic I. třídy Ředitelstvím silnic a dálnic nebo ukončení finančních kompenzací v souvislosti s energetickou krizí. Tyto skutečnosti samy o sobě znamenaly meziroční zlepšení výsledku hospodaření o desítky miliard korun.

D. INFORMACE O PODROZVAHOVÝCH ÚČTECH

Podrozvahové účty zachycují účetní skutečnosti související s hospodařením státu, které však nesplňují podmínky pro vykázání v rozvaze, typicky podmíněná aktiva a pasiva. Nejvýznamnější podrozvahovou položkou v roce 2024 byly dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů ve výši **480,2 mld. Kč**, což představovalo **35,7 %** celkových podrozvahových aktiv. Převážná část této hodnoty připadala na Ministerstvo financí, konkrétně na Národní fond spravující finanční toky z rozpočtu Evropské unie.

Nejvýraznější meziroční změnou na podrozvahových účtech v roce 2024 byl nárůst dlouhodobých podmíněných závazků ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku, které vzrostly o **95,3 mld. Kč** na celkovou výši **183,7 mld. Kč**. Tento růst byl z velké části způsoben Ministerstvem obrany v důsledku uzavírání nových víceletých smluv na pořízení vojenské techniky a výzbroje v rámci modernizace Armády České republiky, včetně kontraktů na letouny **F-35**, radiostanice a tanky **Leopard 2A4**. **Podrozvahové účty tak poukazují na významné budoucí finanční nároky i očekávané příjmy, které zatím nejsou promítnuty do rozvahy státu.**

Detailnější informace lze nalézt ve Zprávě o účetních výkazech za Českou republiku za rok 2024, která je dostupná na internetových stránkách Ministerstva financí a na informačním portálu Monitor.

KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA ČR V KONTEXTU STÁTNÍHO ZÁVĚREČNÉHO ÚČTU

Státní rozpočet je klíčovým nástrojem politického rozhodování a vymezuje rámec hospodaření veřejného sektoru v daném roce na bázi příjmů a výdajů. Výsledky rozpočtového hospodaření jsou publikovány ve státním závěrečném účtu, který vyhodnocuje uplynulý rozpočtový rok. Na výsledek hospodaření státního rozpočtu a na konsolidovaný účetní výsledek hospodaření konsolidačního celku Česká republika je však nutné nahlížet odlišnou optikou, protože tyto údaje nelze přímo porovnávat.

Rozdíl mezi schodkem státního rozpočtu za rok 2024 ve výši 271,4 mld. Kč (sestaveným na peněžní bázi, tj. jako rozdíl peněžních příjmů a peněžních výdajů) **a ziskem konsolidačního celku Česká republika za účetní období roku 2024 ve výši 76,6 mld. Kč** (vykázaným na akruální bázi, tj. jako rozdíl výnosů a nákladů), **je způsoben především investicemi do staveb a movitého majetku a rozdílným okruhem subjektů, které se do těchto výsledků promítají.**

Zatímco ve státním rozpočtu se kapitálový peněžní výdaj projeví okamžitě při jeho realizaci (snížením stavu peněžních prostředků na bankovních účtech), v účetnictví vedeném na akruální bázi se jeho dopad promítá do výsledku hospodaření postupně prostřednictvím nákladů (odpisů), a to po celou dobu užívání majetku. V konsolidačním celku Česká republika jsou oproti subjektům bezprostředně napojeným na státní rozpočet zahrnuty také obchodní korporace (např. Skupina ČEZ) a územní samosprávné celky. Tyto subjekty v souhrnu generují významné zisky, a tím prohlubují rozdíl mezi výsledky hospodaření státního rozpočtu a konsolidovanými účetními výsledky hospodaření České republiky.

V roce 2024 byl v konsolidačním celku Česká republika u organizačních složek státu, státních příspěvkových organizací, státních podniků a státních organizací zaznamenán meziroční nárůst stálých aktiv (brutto) o 201,4 mld. Kč. Tento růst stálých aktiv lze hodnotit v kontextu kapitálových výdajů státního rozpočtu, které se však do konsolidovaného výsledku hospodaření nepromítají jednorázově, ale postupně prostřednictvím odpisů. Lze tak konstatovat, že růst daňových výnosů se v daném roce neprojevil odpovídajícím růstem nákladů, ale vytvořil prostor pro vyšší investiční aktivitu státu.

Na příkladu stálých aktiv lze názorně demonstrovat, že vedle sebe mohou existovat dvě odlišné metodické báze pro vyčíslení hospodaření účetní jednotky za určité období. Každá z těchto bází má vlastní vypovídací hodnotu, vycházející z rozdílného metodického přístupu. Je proto relevantní obě tyto informace přesně vyčíslovat a následně je věcně porovnávat.

ODBORNÁ KONFERENCE NA TÉMA VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Ing. JARMILA SCHMIDTOVÁ, Ph.D.
Ing. MICHALA STEFANOVIĆ

Dne 7. dubna 2026 proběhla na půdě Nejvyššího kontrolního úřadu **společná konference** NKÚ a Vysoké školy ekonomické v Praze s názvem **Využívání účetních informací státu**, která navázala na zveřejnění stejnojmenné zprávy z listopadu 2025. V časopise *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí č. 4/2025* již byly publikovány informace o této zprávě, kterou připravil tým odborníků z Nejvyššího kontrolního úřadu a Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze ve složení Ing. Luboš Rokos, Ing. Jarmila Schmidtová, Ph.D., Ing. Jan Prosecký, Ing. Michala Stefanović, doc. Ing. David Procházka, Ph.D., a doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D.

Konference otevřela odbornou debatu o tom, kdo a jak v praxi využívá účetní informace státu, zda současné účetnictví veřejného sektoru skutečně slouží k rozhodování, řízení a kontrole, a kde jsou jeho silné stránky, limity i příležitosti k dalšímu rozvoji.



Napříč vystoupeními se opakovala společná doporučení: posílit praktické využívání účetních informací, zvyšovat kvalitu dat, lépe propojit účetnictví s rozpočtem a kontrolními systémy a rozvíjet metodickou podporu i vzdělávání. Současně zaznělo, že zjednodušování výkaznictví nesmí vést ke ztrátě jeho informační hodnoty.

Prezident NKÚ Miloslav Kala ve svém úvodním vystoupení **zdůraznil význam praktického využívání účetních informací státu pro řízení a kontrolu veřejných financí**. Souhrnná zpráva NKÚ byla představena jako odborný podklad pro debatu o stavu a dalším rozvoji akruálního účetnictví ve veřejném sektoru.

Proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE a prezident KA ČR Ladislav Mejzlík se ve svém vystoupení zaměřil na **hodnocení reformy účetnictví státu** z hlediska jejího skutečného přínosu a míry využívání jejích výstupů. Zdůraznil, že vzhledem k dlouhodobé, institucionální i finanční náročnosti reformy **je klíčové posuzovat její výsledky podle využitelnosti účetních informací v rozhodovacích a řídicích procesech**.

PŘEHLED ODBORNÝCH PŘÍSPĚVKŮ

VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ STÁTU – SPOLEČNÝ PROJEKT NKÚ A VŠE

Autor/přednášející: *Luboš Rokos a David Procházka*

Z představených výsledků vyplynulo, že účetnictví státu má značný potenciál, jeho skutečné využívání je však nerovnoměrné. V podmínkách České republiky je účetnictví státu, myšleno ústřední úrovně (ministerstev a organizačních složek státu), využíváno na vysoké úrovni pro makroekonomické a statistické účely, avšak nepotvrdilo se jeho systematické využívání pro rozhodování uživatelů ani pro přípravu rozpočtu či porovnávání hospodaření s rozpočtem. Současně bylo zdůrazněno, že akruální informace mají výraznou vypovídací schopnost zejména při interpretaci ekonomické reality, identifikaci rizik a posuzování dlouhodobých dopadů rozhodnutí.

Hlavní závěry projektu lze shrnout takto:

- ☺ Účetnictví státu v ČR má potenciál sloužit.
- ☺ Účetnictví státu jako podklad pro makroekonomické a statistické účely je na vysoké úrovni a je pro tyto účely široce využíváno. Některé údaje účetní závěrky jsou však pro tyto účely využívány jen příležitostně či vůbec.
- 😐 Současná struktura účetních výkazů ve veřejném sektoru a jejich využívání ukazuje na možnost jejich zjednodušení.
- ☹ Nepotvrdilo se systematické využívání účetních výkazů jednotek státu pro rozhodování uživatelů.
- ☹ Podrozvahové položky nejsou běžně využívány, případně jen dílčí údaje v konkrétních případech.
- ☹ Nepotvrdilo se využívání účetnictví státu pro přípravu rozpočtu či srovnávání výsledků hospodaření s rozpočtem, tedy s plánem hospodaření s peněžními prostředky státu.

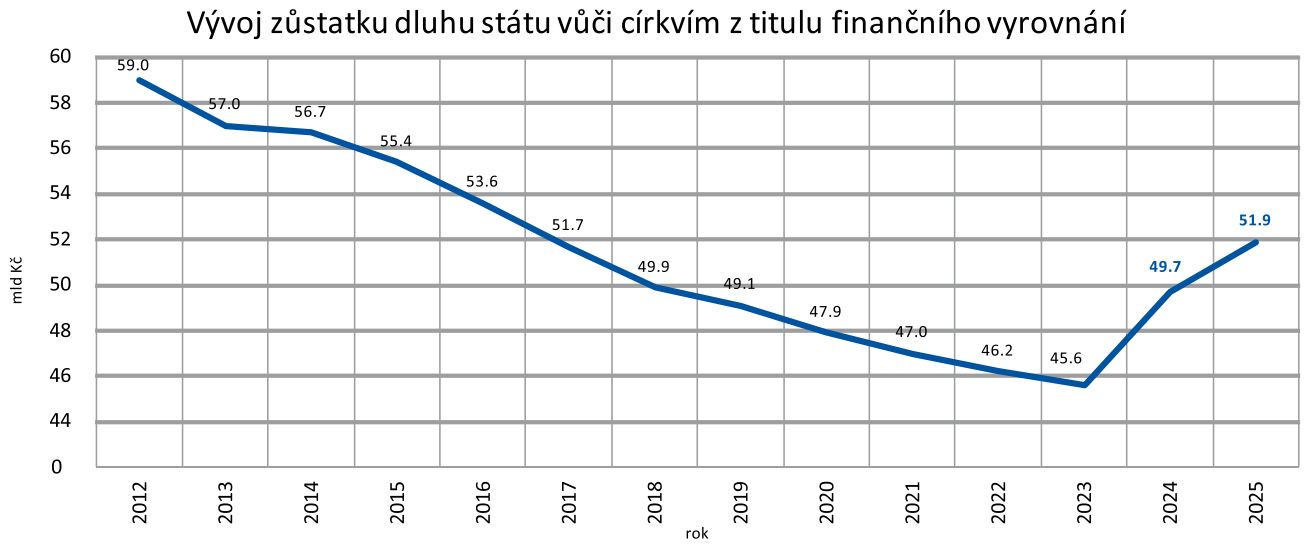
„Účetnictví státu v ČR má potenciál sloužit.“

AKRUÁLNÍ VERSUS PENĚŽNÍ POHLED – NKÚ

Autor/přednášející: *Jarmila Schmidtová a Jakub Škaloud*

Příspěvek *„Dvojí pohled na hospodaření státu aneb Když dva dělají totéž a není to totéž“* staví na tvrzení, že akruální účetní informace představují „lepší skládání účtů“. **NKÚ** v rámci finančních auditů dlouhodobě **hodnotí výsledek hospodaření jak z akruálního, tak z peněžního pohledu a současně analyzuje příčiny rozdílů mezi oběma přístupy**.

Jako příklad rozdílu mezi peněžním a akruálním pohledem byl uveden **případ problematiky církevních náhrad**, který ukázal, že peněžní účetnictví zachycuje pouze roční splátku, zatímco akruální pohled umožňuje sledovat i skutečný vývoj zůstatku závazku, který se díky vysoké inflaci i přes jeho pravidelné splácení začal od roku 2024 zvyšovat. **Peněžní a rozpočtový pohled proto nemusí pro interpretaci hospodaření postačovat, pokud není doplněn o akruální zachycení dopadů ekonomických jevů**.



DETEKCE RIZIK A ANALYTICKÝ NÁSTROJ NKÚ

Autor/přednášející: *Martin Renner*

Prezentace *„Analytický nástroj pro detekci rizik"* představila **interní nástroj NKÚ vytvořený pro zefektivnění kontrolních a analytických činností**. Nástroj pracuje s logickými vazbami mezi účetními a rozpočtovými výkazy a generuje rizika za každé čtvrtletí pro všechny organizační složky státu.

Na příkladech transferů obecním a krajským nemocnicím a dále také u transferů státním podnikům bylo ukázáno, že některá ministerstva vykazovala náklady na transfery, ale nulové výdaje na příslušných rozpočtových položkách. Skutečnost však byla taková, že data o plnění rozpočtu byla vykázána chybně a účetní výkaznictví je pomohlo odhalit. Taková situace může vést uživatele rozpočtových údajů k chybnému závěru, že příslušná politika není plněna.

ÚČETNICTVÍ STÁTU Z POHLEDU ČSÚ

Autor/přednášející: *Helena Houžvičková a Petr Musil*

Zástupci sekce makroekonomických statistik ČSÚ vysvětlili, že **účetní data představují pro stanovení deficitu a dluhu sektoru vládních institucí zásadní zdroj informací**. Deficit, případně přebytek, je zde chápán jako výsledek hospodaření vládních institucí vycházející z nefinančních a kapitálových účtů, tedy z rozdílu mezi akrualizovanými příjmy a výdaji, přičemž klíčovým zdrojem dat je zejména výkaz zisku a ztráty. V případě dluhu je za hlavní zdroj označena rozvaha, konkrétně její závazková část.

Současně bylo zdůrazněno, že administrativní data tvoří základ vládních sektorových účtů, avšak v některých případech sama o sobě nejsou dostačující. V této souvislosti byl jako **významný doplňující nástroj** označen **Pomocný analytický přehled (PAP)**, který umožňuje **podrobnější členění údajů a identifikaci protistran**.

ČSÚ zároveň upozornil, že **prostor pro další redukci tohoto výkazu je s ohledem na požadavky na kvalitu dat velmi omezený** a že kvalita zdrojových účetních údajů přímo ovlivňuje kvalitu statistiky EDP, jejíž nedostatky mohou vést k výhradám, vyšetřování či sankcím ze strany evropského statistického dohledu. Vyzdvihl v této souvislosti provádění průběžných finančních auditů ze strany NKÚ s tím, že pomáhá s kvalitou dat ústřední úrovně státu.

ÚČETNICTVÍ STÁTU Z POHLEDU ČNB

Autor/přednášející: *Václav Rybáček*

Prezentace ČNB zdůraznila **klíčový význam účetních informací pro tvorbu makroekonomické statistiky**, která slouží jako podklad pro hospodářsko-politické rozhodování a zároveň ovlivňuje důvěryhodnost země vůči mezinárodním institucím i investorům. Současně bylo připomenuto, že mezinárodní metodické manuály jsou založeny na akruálním principu a že pro tvorbu spolehlivých a mezinárodně srovnatelných ukazatelů nejsou rozhodující samotné peněžní toky, ale toky hodnot.

V reakci na doporučení NKÚ a VŠE **byl potvrzen jak význam účetnictví státu pro rozhodování**, tak možnost zjednodušení. Zároveň však je třeba zohlednit i fakt, že **metodika a požadavky se dlouhodobě vyvíjejí směrem k vyšší podrobnosti vstupních i výstupních dat**.

„Bez spolehlivých akruálních údajů a dostatečného členění není možné sestavit spolehlivou makroekonomickou statistiku."

VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNICTVÍ OBCÍ – SVAZ ÚČETNÍCH

Autor/přednášející: *Simona Pacáková*

Příspěvek se věnoval využívání účetnictví obcí především jako praktický nástroj pro běžnou evidenci a pro kontrolu

plnění rozpočtu. Informační systém je standardně **využíván zejména pro sledování majetku, pohledávek, dluhů a peněžních prostředků**, zatímco v oblasti zásob zůstává jeho využití omezené a bývá nahrazováno jinými nástroji. V souvislosti s pokračující digitalizací byl zdůrazněn **rostoucí význam informačního systému pro finanční kontrolu**, zejména u větších samosprávných celků, přičemž jako ne zcela dořešená byla označena kontrola hospodářské a doplňkové činnosti. Na úrovni účetní závěrky bylo konstatováno spíše omezené využívání základních výkazů a praktická absence využití některých dalších částí závěrky.

Jako hlavní překážky širšího využití účetních informací byly identifikovány rozdíly mezi peněžní bází rozpočtu a akruální bází účetnictví, chybějící povinnost reklasifikace některých položek (zejména přetřiďování krátkodobých a dlouhodobých pohledávek a závazků k rozvahovému dni u jednotek veřejného sektoru), **nesrovnatelnosti u plátců DPH a nedostatečná odbornost části uživatelů**.

V závěru byly formulovány možné směry dalšího zlepšení, zejména přesnější vymezení uživatelů účetních informací, zvýšení srozumitelnosti a srovnatelnosti účetních výkazů, posílení odborných kapacit a rozvinutí odborné diskuse k interpretaci vlastního kapitálu a vlastního jmění.

MEZINÁRODNÍ KOMPARACE ÚČETNICTVÍ STÁTU – NKÚ SR

Autor/přednášející: *Hana Marcin Jakubíková*

Prezentace Nejvyššího kontrolního úřadu Slovenské republiky nabídla **mezinárodní srovnání**. V rámci vystoupení zaznělo, že **akruální účetnictví je dnes ve značné míře využíváno spíše formálně, tedy k plnění povinností a pro kontrolní účely, a častěji plní evidenční než řídicí funkci. Rozpočtový pohled tak podle prezentace nadále převažuje nad zachycením ekonomické reality.**

Současně bylo zdůrazněno, že **bez akruálních údajů by kontrola veřejných financí zůstávala pouze kontrolou plateb, nikoli důsledků přijatých rozhodnutí**. Účetní informace proto dnes slouží především kontrole a statistice, zatímco jejich využití pro řízení a strategické rozhodování zůstává omezenější.

VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNICTVÍ OSS – MV ČR

Autor/přednášející: Lukáš Poutník

Příspěvek z Ministerstva vnitra představil praktické využití účetních dat v podmínkách organizační složky státu. **Účetní informace** zde **slouží například při tvorbě cenových kalkulací, správě majetku a závazků, řízení pohledávek a v omezenější míře také při sledování závazků, lidských zdrojů, výkonnosti a hospodárnosti poskytování veřejných služeb.**

Konkrétně byl představen proces rozsoupravování majetku na příkladu Hasičského záchranného sboru ČR. Jde o rozúčtování stávajícího dlouhodobého majetku vedeného v účetní evidenci na jednotlivé komponenty, které mohou být dále využity nebo použity jako náhradní díly. Tato operace byla přímo spojena s účetní evidencí, oceněním a znovuzařazením komponent do majetku. Další praktické ilustrace pracují se srovnáním osobních nákladů (ošatné) a nákladů na pohonné hmoty napříč krajskými ředitelstvími PČR, čímž jen dokládají, že účetní data mohou sloužit také pro benchmarking a řízení vnitřní hospodárnosti.

VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNICTVÍ PO – ČESKÁ FILHARMONIE

Autor/přednášející: *Ondřej H. Matyáš*

Příspěvek z České filharmonie ukázal **využití účetnictví příspěvkové organizace ve dvou vzájemně propojených rovinách**. První se týkala **běžného řízení instituce**, kde účetní data slouží například při práci s partnery a dárci, při vyhodnocování marže ze zájezdů nebo při sestavování manažerské výsledovky.

Druhá rovina se zaměřila na **mimořádné situace**, konkrétně na období covidové krize v letech 2020 až 2021 a energetické krize v letech 2024 až 2025, kdy účetní informace umožnily Ministerstvu kultury efektivněji reagovat na výpadky výnosů, pracovat s prognózováním příjmů a sledovat dopady rostoucích nákladů na energie.

Příspěvek tak ukázal, že **účetní data** nejsou významná pouze pro stát a makroekonomickou statistiku, ale **nacházejí konkrétní uplatnění i při řízení kulturní instituce a při rozhodování v mimořádných situacích**.

VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNICTVÍ Z POHLED REGULÁTORA – MF ČR

Autor/přednášející: *Jiří Fojtík*

Prezentace z Ministerstva financí shrnula význam **účetnictví jako nástroje, který komplexně pokrývá ekonomickou realitu**. V souvislosti s akruálním principem zdůraznila jeho přínos pro přehled o hospodaření účetní jednotky, pro dlouhodobý pohled na finanční situaci, pro předvídání budoucích výdajů a příjmů prostřednictvím pohledávek, závazků, rezerv a dalších položek, pro poskytování informací o majetku a potřebě jeho obnovy, pro vytváření jedinečné datové základny pro kontrolní orgány i pro možnost mezinárodního srovnání.

Současně **byly představeny již probíhající optimalizace výkaznictví. K 1. lednu 2026 byla**

vybraným účetním jednotkám zrušena povinnost předávat, resp. sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, přičemž od 1. ledna 2027 mají nabýt účinnosti související prováděcí předpisy. **U Pomocného analytického přehledu (PAP) proběhla první optimalizace k 1. lednu 2022 a druhá je připravena s účinností od 1. ledna 2027.**

Celý blok prezentací uzavřelo zdůraznění, že relevantní data jsou předpokladem správného rozhodování a transparentnosti, zefektivňují kontrolu a audit, snižují administrativní zátěž a jsou předpokladem pro využití moderních nástrojů včetně AI.

„Účetnictví komplexně pokryje ekonomickou realitu.“

„Relevantní data jsou předpokladem správného rozhodování a jeho transparentnosti.“

PANELOVÁ DISKUSE K VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ STÁTU

Panelová diskuse uzavřela konferenci konfrontací pohledů z akademické sféry, účetní profese, statistiky i veřejné správy. Účastníci se shodli, že **vyšší využívání účetních informací státu vyžaduje především vzdělávání, rozvoj kompetencí uživatelů a srozumitelnou prezentaci dat**. Opakovaně zazněla **potřeba lepšího propojení peněžního rozpočtování s akruálním účetnictvím**.

Více informací z konference včetně prezentací jednotlivých přednášejících je dostupných na oficiálních stránkách Nejvyššího kontrolního úřadu.

Více informací a plné znění zprávy jsou dostupné na oficiálních stránkách Nejvyššího kontrolního úřadu.



ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU JAKO NÁSTROJ ŘÍZENÍ: NEVYUŽITÝ POTENCIÁL KVALITNÍCH DAT

Ing. JAKUB BAŽANT

PROMĚNA ROLE ÚČETNICTVÍ VE VEŘEJNÉM SEKTORU

Účetnictví veřejného sektoru prošlo v posledních dvou dekádách zásadní proměnou. Z nástroje primárně zaměřeného na evidenci a kontrolu peněžních toků se postupně vyvinulo v komplexní informační systém, který zachycuje ekonomickou realitu veřejných institucí v celé její šíři. Tento posun byl umožněn kombinací legislativních změn, zavedením akruálního principu, digitalizací a budováním centralizované databáze.

V českém prostředí se tento vývoj opírá zejména o vytvoření Centrálního systému účetních informací státu, sjednocení metodiky a dlouhodobou metodickou podporu vybraným účetním jednotkám. Výsledkem je robustní systém, který generuje velké množství standardizovaných a kvalitních dat o hospodaření veřejného sektoru.

S rostoucí kvalitou a dostupností dat se však logicky mění i očekávání. Zatímco dříve byla hlavním cílem správnost a úplnost vykazování, dnes se stále více dostává do popředí otázka jejich využití. Jinými slovy, pozornost se přesouvá od toho, zda jsou data správná, k tomu, jakým způsobem přispívají k lepšímu řízení veřejných financí.

Tento posun není pouze lokální, ale je patrný i v mezinárodním kontextu. Organizace zabývající se veřejnými financemi dlouhodobě upozorňují na to, že samotná existence kvalitních účetních dat automaticky neznamená jejich efektivní využívání v rozhodovacích procesech. Právě rozdíl mezi dostupností kvalitních dat a jejich reálným využitím v rozhodování se stává jedním z klíčových témat současné debaty.



JEDINEČNOST ÚČETNÍCH DAT: PROČ JSOU NENAHRADITELNÁ

Základní přínos účetnictví spočívá v jeho schopnosti zachytit ekonomickou realitu nezávisle na okamžiku peněžního toku. Akruální princip umožňuje přiřazovat náklady a výnosy k období, se kterým věcně a časově souvisejí, a tím poskytovat věrnější obraz hospodaření.

Tato vlastnost má zásadní dopady na možnosti využití dat. Účetnictví například umožňuje:

- identifikovat skutečné náklady veřejných služeb,
- sledovat strukturu a hodnotu majetku,
- evidovat závazky včetně těch, které se projeví až v budoucnu,
- analyzovat dlouhodobé dopady rozhodnutí,
- vyhodnocovat finanční udržitelnost.

Na rozdíl od rozpočtu, který poskytuje velmi důležitý, ale logicky zjednodušený pohled na peněžní toky, účetnictví zachycuje širší ekonomický kontext. Právě tato komplexnost činí z účetnictví nenahraditelný zdroj informací pro řízení.

Z pohledu praxe to znamená, že bez účetních dat nelze plně odpovědět na otázky, které jsou pro řízení veřejného sektoru zásadní. Rozhodování bez širšího využití účetních informací může být funkční v krátkodobém horizontu, avšak z dlouhodobého hlediska postrádá důležité informace o nákladech, závazcích a rizicích.

ROZSAH SYSTÉMU A JEHO DŮSLEDKY PRO PRAXI

Český systém účetnictví veřejného sektoru je charakteristický nejen svou metodickou propracovaností, ale také mimořádným rozsahem. Do systému je zapojeno téměř 18 tisíc účetních jednotek, přičemž naprostou většinu tvoří územní samospráva a jí zřizované organizace.

Tato skutečnost má několik důsledků. Především znamená, že těžiště praktického využívání účetních dat se nachází právě na úrovni obcí, krajů a jejich organizací. Zde se účetní informace povětšinou stávají každodenním nástrojem řízení, nikoli pouze formálním výstupem.

Zkušenosti z praxe ukazují, že účetní data jsou využívána například:

- při přípravě rozpočtů a střednědobých výhledů,
- při sledování nákladových položek,
- při plánování investic,
- při porovnávání hospodaření organizací,
- při hodnocení efektivity vynakládaných prostředků.

Zvláštní roli zde hraje výkaz zisku a ztráty, který poskytuje přehled o nákladové struktuře a umožňuje lépe porozumět tomu, jaké faktory ovlivňují hospodářský výsledek.

Je však třeba zdůraznit, že intenzita využívání dat se může mezi jednotlivými subjekty výrazně lišit. Zatímco některé organizace pracují s účetními informacemi systematicky, jinde zůstává jejich využití omezené. A právě na tyto subjekty je potřeba se nejen ze strany Ministerstva financí zaměřit, např. popularizací celé účetní disciplíny, používáním konkrétních příkladů využití účetních dat atp.

DATA JAKO ZÁKLAD MODERNÍ KONTROLY

Vedle řízení představují účetní data klíčový nástroj také v oblasti kontroly. V posledních letech dochází k posunu od tradičního přístupu, který byl založen především na ex post ověřování, k přístupu více orientovanému na analýzu dat a řízení rizik.

Účetní data jsou využívána již v přípravné fázi kontrol, kdy slouží k identifikaci rizikových oblastí a k výběru vhodného kontrolního vzorku. Moderní analytické nástroje umožňují pracovat s velkými objemy dat a odhalovat vzorce, které by při tradičním přístupu zůstaly skryty.

Tento vývoj přináší významné přínosy, například ve formě:

- vyšší efektivity kontrol,
- lepšího zacílení kontrolních aktivit,
- zvýšení odborné úrovně kontrolní činnosti.

Současně však klade nové nároky na kvalifikaci pracovníků a na technické zázemí. Schopnost pracovat s daty, interpretovat je a využívat moderní analytické nástroje se stává klíčovou kompetencí.

MEZINÁRODNÍ ZKUŠENOSTI: SPOLEČNÝ PROBLÉM, SPOLEČNÉ ŘEŠENÍ?

Vývoj v České republice probíhá v kontextu obdobných změn, které lze pozorovat i v zahraničí. Řada zemí realizovala reformy účetnictví veřejného sektoru, jejichž součástí bylo zavedení akruálního principu a modernizace souvisejících informačních systémů.

Mezinárodní organizace v této souvislosti sledují, že využívání účetních informací v rozhodovacích procesech se v jednotlivých zemích liší, a to zejména v návaznosti na institucionální uspořádání a nastavení jednotlivých agend.

Rozpočtové systémy jsou v řadě zemí založeny na peněžním principu, zatímco účetní systémy pracují s akruálním pohledem na hospodaření. Oba přístupy

vycházejí z odlišné metodiky a plní specifické funkce v rámci řízení veřejných financí.

Zkušenosti některých zemí ukazují, že existují různé modely propojení těchto přístupů. V případech, kdy jsou účetní informace využívány v rámci rozpočtového plánování, sledování výdajů nebo hodnocení programů, dochází k jejich širšímu zapojení do rozhodovacích procesů.

Ostatně, požadavek na vykazování dat na akruálním principu je dlouhodobě posilován i na úrovni Evropské unie prostřednictvím jejích institucí, mimo jiné v rámci směrnice Rady 2024/1265/EU ze dne 29. dubna 2024, kterou se mění směrnice 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států.

OD DAT K ROZHODOVÁNÍ: VÝZNAM INTERPRETACE

Jedním z klíčových faktorů, který ovlivňuje skutečnou využitelnost účetních dat, je jejich interpretace. Samotná existence a dostupnost dat totiž sama o sobě nezaručuje jejich plné využití v praxi – rozhodující je schopnost porozumět jejich obsahu, zasadit je do širších souvislostí a následně je promítnout do rozhodovacích procesů.

V tomto smyslu lze účetnictví chápat nejen jako systém evidence, ale také jako určitý informační a komunikační proces. Na jedné straně stojí odborníci, kteří data vytvářejí, zpracovávají a metodicky zajišťují jejich správnost a konzistenci. Na straně druhé jsou uživatelé těchto informací, kteří je využívají při řízení, hodnocení a rozhodování v rámci veřejné správy.

Efektivní využití účetních dat je podmíněno nejen jejich kvalitou, ale také schopností jejich uživatelů porozumět jejich obsahu a pracovat s ním v konkrétních situacích. Kvalita dat je přitom nutnou, nikoli však sama o sobě postačující podmínkou jejich využití v rozhodovacích procesech.

V praxi se ukazuje, že samotná kvalita účetního výkaznictví není automaticky totožná s jeho reálným využitím. I dobře nastavený systém výkaznictví může mít rozdílnou míru využití v závislosti na tom, jak jsou jeho výstupy interpretovány a jak jsou zasazeny do rozhodovacích kontextů jednotlivých uživatelů.

Tento vztah mezi daty a jejich interpretací je významný zejména proto, že přímo ovlivňuje míru, do jaké jsou účetní informace skutečně zapojovány do řízení veřejných institucí. Z tohoto pohledu se jako důležitá oblast jeví zejména práce s vysvětlováním obsahu účetních informací, jejich vhodným strukturováním a ukazováním jejich významu na konkrétních příkladech z praxe.

Z hlediska dalšího rozvoje lze tento okruh vnímat jako postupné posilování propojení mezi účetními daty a jejich uživateli. To zahrnuje jak metodickou a analytickou podporu, tak i rozvoj nástrojů, které usnadňují orientaci v datech a jejich interpretaci v širších souvislostech.

Celkově tak platí, že přínos účetních informací v praxi se neodvíjí pouze od jejich kvality, standardizace a dostupnosti, ale také od míry jejich srozumitelnosti a využitelnosti pro různé skupiny uživatelů ve veřejné správě.

VZDĚLÁVÁNÍ A ODBORNÝ ÚSUDEK JAKO KLÍČOVÉ FAKTORY

Z výše uvedeného vyplývá, že jedním z klíčových předpokladů pro efektivní využívání účetních dat je vzdělávání. To se týká jak odborníků v oblasti účetnictví, tak širší skupiny uživatelů dat.

Moderní účetnictví již není pouze o znalosti pravidel. Stále větší význam má schopnost odborného úsudku, interpretace a práce s daty. To zahrnuje i schopnost využívat analytické nástroje, pracovat s datovými vizualizacemi nebo chápat širší ekonomické souvislosti.

Rozhodovací procesy ve veřejném sektoru jsou v praxi často realizovány osobami, jejichž profesní zázemí nemusí být primárně ekonomické či účetní. To je přirozený důsledek šíře agend veřejné správy, kde se rozhodování opírá o kombinaci odborných, technických, právních i politických hledisek. Účetní disciplína je tak jednou z více složek, se kterými se ti, kdo rozhodují, setkávají.

Právě v tomto kontextu se otevírá prostor pro pracovníky účetních jednotek a odborníky na výkaznictví, aby aktivně přispívali k lepšímu porozumění účetním informacím. Účetnictví není pouze technickým systémem vykazování, ale také zdrojem informací, který může významně napomoci při interpretaci hospodaření konkrétní jednotky. Klíčovou roli zde hraje schopnost tyto informace zpřístupňovat, vysvětlovat jejich význam a ukazovat jejich praktické využití v rozhodovacích situacích.

Důraz tak může být kladen na postupné „zasvěcování“ rozhodujících osob do logiky účetních dat, jejich struktury a možností interpretace. To neznamená nutně rozšiřování formálního ekonomického vzdělání, ale spíše systematickou práci s konkrétními příklady z praxe dané účetní jednotky. Velmi efektivní je ukazovat, jak lze účetní informace využít například při hodnocení hospodaření, sledování vývoje nákladů, investičních rozhodnutí nebo při porovnání vývoje v čase.

Významnou roli v tomto směru hrají také nástroje, které umožňují snadný přístup k datům a jejich základní

analytické zpracování. Příkladem je informační portál MONITOR, který zpřístupňuje účetní i rozpočtová data veřejného sektoru v přehledné struktuře. Tento nástroj umožňuje nejen sledování vybraných ukazatelů v rámci jedné účetní jednotky, ale také jednoduché porovnávání mezi jednotlivými jednotkami, například mezi obcemi či jinými subjekty veřejné správy.

Takové porovnání může zahrnovat základní poměrové ukazatele, vývoj vybraných položek v čase nebo srovnání obdobných subjektů. Tím se účetní data stávají srozumitelnějším a prakticky využitelným podkladem pro rozhodování, a zároveň se posiluje jejich role v řízení veřejných financí.

Celkově lze říci, že propojení odborného účetního pohledu s potřebami rozhodovací praxe představuje významný prostor pro další rozvoj, ve kterém mohou účetní jednotky sehrávat aktivní roli nejen jako zpracovatelé dat, ale i jako jejich interpreti a metodická opora pro uživatele těchto informací.

Posilování ekonomické gramotnosti tak nelze chápat pouze jako téma vzdělávací politiky nebo formálního vzdělávacího systému. Ve veřejném sektoru má tento aspekt širší institucionální rozměr, protože přímo ovlivňuje kvalitu rozhodovacích procesů, schopnost interpretace dostupných dat a celkovou efektivitu řízení.

V praxi veřejné správy jsou ekonomické a účetní informace stále častěji dostupné v rozsahu, který umožňuje detailní pohled na hospodaření jednotlivých subjektů. Samotná dostupnost dat však ještě automaticky nezajišťuje jejich správné pochopení a využití. Klíčovou roli proto hraje schopnost tyto informace číst v kontextu, interpretovat jejich význam a zasadit je do konkrétní rozhodovací situace.

Z tohoto pohledu se ekonomická gramotnost stává jedním z předpokladů funkčního propojení mezi odbornými informačními systémy a reálným řízením veřejných institucí. Nejde tedy pouze o individuální dovednost, ale o systémovou vlastnost prostředí veřejné správy, která ovlivňuje, jak efektivně jsou využívány existující informační zdroje.

Současně platí, že vyšší úroveň ekonomické gramotnosti v rámci rozhodovacích struktur umožňuje lepší využití standardizovaných nástrojů a datových zdrojů, včetně účetních výkazů, rozpočtových informací či analytických portálů. To následně přispívá k větší konzistenci rozhodování, lepší srovnatelnosti mezi jednotlivými subjekty a vyšší transparentnosti celého systému.

V tomto smyslu tak posilování ekonomické gramotnosti představuje nejen oblast vzdělávací politiky, ale také strukturální předpoklad pro efektivní fungování veřejné správy jako celku.

SMĚŘOVÁNÍ DALŠÍHO ROZVOJE

Další rozvoj účetnictví veřejného sektoru nebude pravděpodobně spočívat v dalším rozšiřování rozsahu vykazovaných informací. Směřování připravovaného nového zákona o účetnictví naopak akcentuje posun od kvantity k vyšší kvalitě, srozumitelnosti a praktické využitelnosti účetních dat. Důraz se tak přesouvá od samotného vykazování k tomu, jak jsou informace strukturovány, interpretovány a využívány v řízení veřejných institucí.

Součástí tohoto vývoje je zejména:

- zjednodušování a zpřehledňování výkaznictví při současném zachování informační hodnoty dat,
- vyšší míra standardizace účetních dat a jejich struktury s cílem usnadnit jejich strojové i analytické zpracování,
- rozvoj digitálního účetního výkaznictví a elektronických forem předávání dat,
- posilování provázanosti účetních informací napříč agendami veřejné správy,
- rozvoj analytických a kontrolních nástrojů, které umožňují efektivnější práci s účetními daty v reálném čase,
- posilování kompetencí uživatelů účetních informací, zejména v oblasti interpretace dat a jejich využití v rozhodování,
- snížení duplicit a administrativní zátěže tam, kde lze využít jednotné datové zdroje.

Významným směrem rozvoje je také hlubší integrace účetních informací s dalšími souvisejícími datovými okruhy veřejné správy. Jde např. o vytvoření konzistentního datového prostředí, které umožní lépe sledovat vazby mezi plánovanými a skutečnými ekonomickými toky, včetně jejich návaznosti na další informační systémy veřejného sektoru.

Takový přístup odpovídá celkovému směřování modernizace účetnictví veřejného sektoru, které je založeno na vyšší míře digitalizace, standardizace a datové provázanosti, a současně klade důraz na praktickou využitelnost informací pro řízení a rozhodování.

ZÁVĚR: NEVYUŽITÝ POTENCIÁL JAKO PŘÍLEŽITOST

Účetnictví veřejného sektoru dnes představuje stabilní a systematicky budovaný základ pro řízení veřejných financí. Poskytuje datovou bázi, která je do značné míry standardizovaná, strukturovaná a umožňuje jak interní analýzy, tak srovnání v rámci veřejného sektoru.

Hlavní výzvou do budoucna proto není primárně rozšiřování objemu vykazovaných informací, ale jejich optimalizace či zjednodušování a další využitelnost v rozhodovacích a řídicích procesech. To zahrnuje jak technologický a metodický rozvoj, tak i postupné posilování schopnosti jednotlivých uživatelů tyto informace interpretovat a pracovat s nimi v kontextu konkrétních situací.

Současně se ukazuje význam hlubšího provázání účetních informací a jejich systematického využívání napříč agendami veřejné správy. Důraz se tak přesouvá od izolovaného vnímání jednotlivých výkazů k propojenému datovému prostředí, které umožňuje komplexnější pohled na hospodaření veřejných institucí.

V tomto směru se účetnictví stále více profiluje nejen jako nástroj zachycení a vykázání skutečností, ale také jako jeden z klíčových informačních zdrojů pro řízení a rozhodování. Jeho potenciál tak spočívá především v tom, jak efektivně je dokáže veřejná správa využívat v praxi – při plánování, monitoringu i hodnocení činností.

Naplnění tohoto potenciálu však není možné bez širšího zapojení celého účetního ekosystému. Tedy bez aktivní role účetních, pracovníků účtáren, ekonomických vedoucích, metodických a řídicích struktur, stejně jako bez zapojení středních a vysokých škol, které připravují budoucí odborníky. Právě jejich vzájemná součinnost je předpokladem pro to, aby se účetní informace staly plně využívanou součástí rozhodovacích procesů.

Účetnictví veřejného sektoru tak může i nadále plnit klíčovou roli při popisu ekonomické reality, zároveň však získává význam jako nástroj podporující kvalifikované rozhodování a dlouhodobé řízení veřejných institucí.



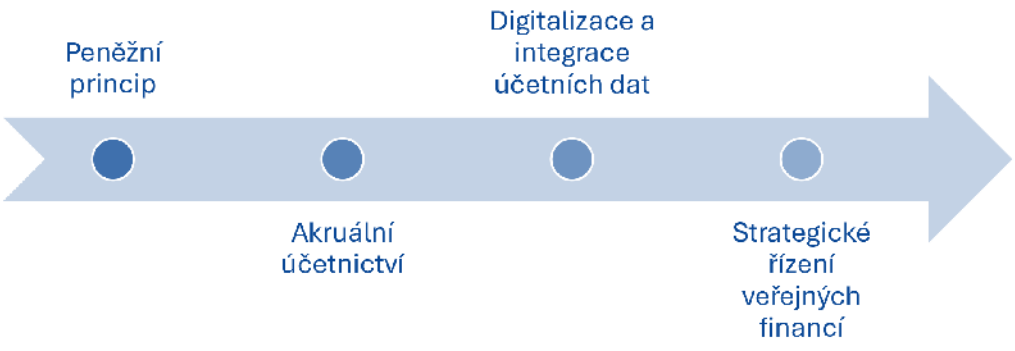
ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU V POHYBU: ZAHRANIČNÍ INSPIRACE Z DISKUSÍ OECD

Ing. BIANCA ORAVCOVÁ

Na začátku března se Česká republika zúčastnila odborného jednání v Paříži, které organizovala Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Toto pravidelné setkání sdružuje nejen zástupce členských států OECD, ale také klíčové partnerské země a další státy aktivně zapojené do mezinárodní debaty o finančním řízení a reportingu. OECD dlouhodobě představuje významnou platformu pro sdílení zkušeností a osvědčených postupů v oblasti udržitelného ekonomického růstu, transparentního hospodaření a efektivního fungování veřejného sektoru[1].

Program pařížského jednání byl zaměřen na aktuální trendy v účetnictví veřejného sektoru, rozpočtování, řízení fiskálních rizik a modernizaci finančního řízení. Diskuse odborníků z ministerstev financí, mezinárodních institucí a specializovaných orgánů nabídly cenný přehled o tom, kam se účetnictví veřejného sektoru v mezinárodním kontextu vyvíjí a jakou roli může sehrát při strategickém řízení veřejných financí.

Konceptuální znázornění vývoje od peněžního vykazování k využití účetních dat pro strategické řízení



Obrázek 1: Proměna role účetnictví veřejného sektoru v zemích OECD

1) OECD Organisation for Economic Co-operation and Development. OECD Members and Partners. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html.

Během posledních dvou desetiletí prošlo účetnictví veřejného sektoru ve vyspělých zemích výraznou proměnou. Klíčovým prvkem těchto reforem je přechod od peněžního principu k akruálnímu účetnictví, který je dlouhodobě podporován OECD, Mezinárodním měnovým fondem i Radou pro mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru. Akruální princip umožňuje zachytit ekonomickou podstatu transakcí v okamžiku jejich vzniku a poskytuje ucelenější obraz o finanční pozici státu, včetně aktiv, závazků i podmíněných rizik. Přechod na akruální účetnictví tak nelze vnímat pouze jako technickou změnu účetních postupů, ale jako hlubší systémovou reformu s významným dopadem na řízení veřejných financí a fiskální politiku.

Zkušenosti zemí OECD zároveň ukazují, že zavedení akruálního účetnictví je dlouhodobým procesem vyžadujícím stabilní politickou podporu, kvalitní legislativní rámec, dostatečné odborné kapacity a moderní informační systémy. Tyto předpoklady jsou nezbytné k tomu, aby účetnictví poskytovalo spolehlivé a srovnatelné informace, které mohou sloužit nejen pro vykazování, ale také jako podklad pro strategické řízení a plánování[2].

V odborných diskusích opakovaně zaznívá, že tradiční finanční výkazy zůstávají nezbytným základem pro audit, kontrolu a odpovědnost při nakládání s veřejnými prostředky, avšak samy o sobě neposkytují dostatečnou oporu pro rozhodování. Účetní systémy často produkují rozsáhlé a formálně správné výstupy, které jsou pro neúčetní uživatele obtížně srozumitelné. Řada zemí proto hledá způsoby, jak účetní informace zpřístupnit širšímu okruhu uživatelů a lépe je provázat s rozhodovacími procesy, a to prostřednictvím přehlednější struktury výstupů, vyšší míry podrobnosti a doplnění o vysvětlující kontext.

Na tyto výzvy upozornilo například *Švédsko*, které poukázalo na to, že i velmi spolehlivý účetní systém může mít omezenou praktickou využitelnost, pokud jsou data roztříštěná mezi více informačních systémů a chybí dostatečná granularita a kvalitní metadata. Švédská zkušenost potvrzuje význam jednotných klasifikací, standardizovaných struktur a promyšlené datové architektury jako nezbytného předpokladu pro pokročilé analýzy a srovnatelnost údajů napříč institucemi.

Stále významnější roli hraje rovněž kombinace finančních a nefinančních informací. Ve veřejném sektoru jsou klíčové ukazatele výkonnosti často založeny na věcných, kvalitativních nebo objemových datech. Účetní informace tak plně získávají význam až ve chvíli, kdy jsou propojeny s údaji o činnostech, výsledcích a dopadech veřejných politik.

Zahraniční zkušenosti zároveň potvrzují, že smysluplné využití účetních dat je úzce spojeno s jejich digitalizací a integrací. Za výrazně inspirativní je považován přístup *Estonska*, které vybudovalo centralizovanou digitální infrastrukturu veřejných financí. Účetní data jsou zde plně digitalizována, většina transakcí probíhá prostřednictvím elektronických dokladů a jednotlivé instituce jsou propojeny jednotnou datovou platformou. Účetní jednotky mají k dispozici interaktivní analytické nástroje, které umožňují sledovat rozpočtové a účetní údaje průběžně, a to nejen na úrovni státu, ale i jednotlivých programů nebo regionů.

Moderní přístupy směřují obecně k budování datových skladů a analytických platforem, které umožňují nahlížet na účetní informace napříč institucemi, programy či zdroji financování. Vedle digitalizace se postupně prosazují také prvky automatizace a umělé inteligence, které pomáhají zefektivnit zpracování dat, kontrolu jejich kvality a přípravu analytických podkladů, aniž by nahrazovaly odborný úsudek pracovníků.

Významnou oblastí diskutovanou na mezinárodní úrovni je rovněž využití účetních informací pro řízení státní rozvahy. Zajímavý přístup představila *Velká Británie*, která systematicky využívá konsolidovaná účetní data k řízení celé státní rozvahy. Finanční informace shromažďované z tisíců veřejných institucí slouží jako základ pro aktivní řízení aktiv a závazků státu. Specifickým prvkem je rozdělení státních aktiv do portfolií podle jejich účelu, například na aktiva sloužící k poskytování veřejných služeb, komerční aktiva a aktiva určená ke krytí budoucích závazků. Tento přístup umožňuje diferencované řízení majetku, lepší vyhodnocování výkonnosti a cílenější rozhodování o investicích.

V této souvislosti se mění i role účetních a finančních pracovníků ve veřejném sektoru. Zkušenosti *Kanady* a *Islandu* poukazují na posun od tradiční kontrolní role k roli strategického partnera managementu. Účetní a finanční pracovníci jsou stále více vnímáni jako experti, kteří pomáhají převádět účetní data do srozumitelných informací pro rozhodování. Islandská praxe zároveň ukazuje, že úzké propojení účetnictví, střednědobého finančního plánování a řízení výkonnosti přispívá k vyšší stabilitě veřejných financí, a to i v podmínkách malé a otevřené ekonomiky.

Mezinárodní zkušenosti zemí, jako jsou *Švédsko, Estonsko, Velká Británie, Kanada* či *Island*, potvrzují společný směr vývoje účetnictví veřejného sektoru. Modernizace účetnictví není jednorázovým opatřením, ale dlouhodobým procesem, jehož klíčovým faktorem úspěchu není pouze technická

2) LIBERATO, M. I.; PAIVA, I. C. de S.; SERRASQUEIRO, R. (2023). Constraints and stimuli in the implementation of public accounting reform: systematic literature review and future research agenda. Journal of Accounting & Organizational Change, Emerald Publishing. DOI: 10.1108/JAOC-01-2022-0018.

úroveň účetních systémů, nýbrž především schopnost s účetními daty pracovat, interpretovat je a cíleně využívat pro řízení a rozhodování.

Současně se však ukazuje, že významnou slabinou tohoto procesu může být nedostatečné vzdělání a omezené odborné kompetence zaměstnanců veřejného sektoru, které brání plnému využití potenciálu moderních účetních nástrojů. Příklady ze zemí OECD ukazují, že účetnictví může významně přispět k transparentnosti, odpovědnosti a dlouhodobé udržitelnosti veřejných financí pouze tehdy, je-li vnímáno jako strategický nástroj a integrální součást řízení veřejného sektoru, nikoli jen jako zákonná povinnost vykazování. Pro účetní jednotky veřejného sektoru tak tyto zahraniční zkušenosti představují nejen inspiraci pro další rozvoj účetnictví a finančního řízení v českém prostředí, ale také výzvu k systematickému posilování vzdělávání a odborného rozvoje pracovníků.

PŘEHLED VYBRANÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ OD KONCE PRVNÍHO ČTVRTLETÍ A ZAČÁTKU TŘETÍHO ČTVRTLETÍ ROKU 2026

Částka (Akt) č. 16/2026 Sb. obsahuje

Nařízení vlády č. 16/2026 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 304/2014 Sb., o platových poměrech státních zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů, a nařízení vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů

Poznámka: Toto nařízení nabývá účinnosti dnem 1. dubna 2026.

Částka (Akt) č. 35/2026 Sb. obsahuje

Zákon č. 35/2026 Sb., kterým se mění zákon č. 151/2025 Sb., o dávce státní sociální pomoci, ve znění zákona č. 360/2025 Sb., zákon č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Poznámka: Tento zákon nabývá účinnosti dnem 31. března 2026.

Částka (Akt) č. 38/2026 Sb. obsahuje

Zákon č. 38/2026 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2026

Poznámka: Tento zákon nabývá účinnosti dnem následujícím po dni jeho vyhlášení.

Částka (Akt) č. 48/2026 Sb. obsahuje

Vyhláška č. 48/2026 Sb., kterou se mění vyhláška č. 438/2006 Sb., kterou se upravují podrobnosti výkonu ústavní výchovy a ochranné výchovy ve školských zařízeních, ve znění pozdějších předpisů

Poznámka: Tato vyhláška nabývá účinnosti dnem následujícím po dni jejího vyhlášení, s výjimkou ustanovení čl. I bodu 4, čl. I bodu 7 a čl. I bodu 10, která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2028.

UMÍME ČÍST NEBO ROZUMÍME STÁTNÍMU ROZPOČTU?

HANA BŘEZINOVÁ

Všichni jsou odborníci na všechno. Jako je velký rozdíl mezi uměním číst a rozumět, tak je velký rozdíl mezi státním rozpočtem a účetnictvím státu a státním závěrečným účtem a účetní závěrkou. Pokud to pochopíme, pak se nebudeme osočovat z účetních triků a budeme sobě i státnímu rozpočtu rozumět.

1. ZÁKLADNÍ POJMY

Jednou ze zásadních součástí majetku jsou **peníze**. Pokud peníze vydáváme, vzniká **výdaj**, pokud peníze přijímáme, vzniká **příjem**.

Státní rozpočet obsahuje očekávané příjmy a odhadované výdaje od 1. ledna do 31. prosince. Rozpočet se člení na kapitoly, většina rozpočtových kapitol je cílena na konkrétní ministerstvo (resort) nebo státní instituci. Kapitoly slouží k přehlednému rozdělení finančních prostředků pro různé oblasti veřejné správy, mezi klíčové kapitoly patří také všeobecná pokladní správa, státní dluh a rozpočtová rezerva. Lze mít za to, že členění na kapitoly vymezuje subjekty, které jsou odpovědné za hospodárné rozdělení a využití peněžních prostředků. V rozpočtech organizací napojených na státní rozpočet se uplatňuje jednotné třídění příjmů a výdajů, rozpočtová skladba.

Jak je uvedeno v kapesní příručce Ministerstva financí „Státní rozpočet v kostce 2025“[1)], státní rozpočet představuje plán finančního hospodaření státu na daný rozpočtový rok, kterým se zajišťuje plnění ekonomických, sociálních a politických funkcí státu. Prostřednictvím státního rozpočtu vláda realizuje hospodářskou politiku a uskutečňuje své programové priority.

Státní rozpočet je centralizovaným peněžním fondem a představuje **bilanci příjmů a výdajů státu na daný rozpočtový rok**. Rozpočtový rok je shodný s rokem kalendářním (od 1. 1. do 31. 12.). Příjmová strana rozpočtu obsahuje informace o tom, z jakých zdrojů vláda plánuje tyto aktivity státu financovat, tj. z jednotlivých daní, poplatků či jiných příjmů. Výdajová strana rozpočtu informuje o tom, kolik stát vydává na financování jednotlivých aktivit (služeb) státu jako například na školství, zdravotní péči, důchody, obranu aj.

Způsob financování kapitol státního rozpočtu vymezuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. Státní rozpočet plní především alokační, redistribuční a stabilizační funkci.

[1)] www.mfcr.cz

Účetnictví subjektů napojených na státní rozpočet, tj. přerozdělující a využívající rozpočtované příjmy, upravují zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 410/2009 Sb. a české účetní standardy č. 701 až 710. Účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru je stanoveno na **akruální bázi**.

2. AKRUÁLNÍ PRINCIP

Stejně jako je státní rozpočet sestavený na kalendářní rok, tak i subjekty napojené na tento peněžní fond mají svoje rozpočtové, ale také účetní období stanovené na **kalendářní rok**. Ve svých **rozpočtech** si stanoví ministerstva, finanční úřady, Úřad prezidenta republiky, Akademie věd ČR, nemocnice, školy, policie, hasiči a jiné subjekty veřejného sektoru předpokládané **příjmy** (peněz) a plánované **výdaje** (peněz). Od prvního dne roku začíná daná účetní jednotka vynakládat přidělené peníze na stanovené úkoly.

Některé peníze slouží k zaplacení určité aktivity (úhrada mezd), nákupu zásob, investování do hmotného a nehmotného majetku, jiné k zaplacení záloh (na obranný hmotný majetek), předfinancování (dotací z EU). Jsou-li zaplacené aktivity, nakoupený majetek, zaplacené zálohy a předfinancování spotřebovány, opotřebovány, vyfakturovány a přijaty v rámci kalendářního roku, lze konstatovat, že výdaje peněz se časově shodují s **náklady** (osobními, materiálními, odpisy) a **výnosy** (získání dotací).

Mezi výdajem a nákladem, příjmem a výnosem však může vzniknout **časový rozdíl**. Naprosto srozumitelné je, že osobní **náklady** za prosincové mzdy jsou zaplaceny (**výdaj**) v následujícím roce, stejně jako v závěru roku nakoupený **majetek** na fakturu se splatností až v dalším roce. I studenti znají časové rozlišení, když si účetní jednotka předplatí v závěru roku služby, které bude čerpat až v novém roce (**výdaj je ve starém, náklad v novém roce**). Zrovna tak lze inkasovat peníze v závěru roku od nájemců prostor ve správě veřejného sektoru (**příjem**), přičemž nájemce bude využívat prostory až v novém roce (**výnos**).

Do akruálního principu patří zásada **přiřazování nákladů k výnosům** (matching principle), kdy se náklady musí zaúčtovat ve stejném účetním období jako výnosy, které pomohly vytvořit, bez ohledu na skutečný okamžik platby nebo inkasa (např. osobní náklady za prosinec se účtují v prosinci, i když se vyplatí v lednu).

3. ROZDÍL MEZI ROZPOČTOVÁNÍM A ÚČETNICTVÍM

Informace nelze jen číst, ale je nutné jim rozumět. Dostatečného pochopení, jak byla data zpracována při sestavování rozpočtu, jak při účtování na akruální bázi, omezuje vypovídací schopnost a následné posuzování výsledků. Při celkovém rozpočtování příjmů se vychází ze simulace daňových příjmů, příjmů z pojistného na sociální zabezpečení a ostatních příjmů.

Příjmy státního rozpočtu jsou strukturovány tak, že zhruba 49 % je z daní, 39 % z pojistného na sociální zabezpečení a na ostatní příjmy zbývá cca 12 %. Jakékoliv změny v daňovém systému a v předpisech na sociální zabezpečení vytvářejí riziko, zda příjmy budou naplněny. Navíc aktualizace předpisů se nemusí projevit ihned, mají převážně odložený efekt. To platí také na propsání se dopadů do dalšího rozpočtového období, neboť výsledky daňových přiznání se projeví nejdříve v následujícím období. Nejrychlejší efekt je u daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Daň z příjmů fyzických osob a pojistné na sociální zabezpečení tvoří příjmy státního rozpočtu od okamžiku nabytí účinnosti novely zákona. U daní z příjmů právnických osob, než naběhne efekt změny, uplyne polovina rozpočtového roku.

Velká nejistota může nastat u rozpočtování příjmů z dotací EU. Může vzniknout situace, kdy se do rozpočtu dostane (opatrný) odhad příjmů, avšak ty budou připsány na účty státního rozpočtu až po 31. 12. Navíc je požadováno předfinancování těchto dotací (výdaj) ze státního rozpočtu. **Rozpočtová metodika** však není založena na akruální zásadě. V jednom roce tak může být realizován výdaj, avšak nenastane příjem.

V účetnictví díky matching principle budou výnosy přiřazeny k nákladům. K výdajům na předfinancování budou přiřazeny do stejného účetního období výnosy (fond investičních dotací), kdy příjem bude po 31. 12. buď pomocí časového rozlišení (příjmy příštích období), nebo pomocí dohadné položky aktivní.

4. STÁTNÍ ROZPOČET VERSUS ÚČETNICTVÍ STÁTU

Státní rozpočet je založený na přímé metodě toku peněžních prostředků, zahrnuje tedy očekávané příjmy peněžních prostředků a odhadované výdaje peněžních prostředků za stanovený rozpočtový interval, tedy za kalendářní rok.

Účetnictví státu vzniká specifickou metodou konsolidace účetních výkazů vybraných účetních jednotek. Je to rozsáhlý systém účetních informací, který informace sbírá i v průběhu účetního období, a umožňuje tak provádět průběžné vyhodnocování a kontrolu. Bohužel tento rozsáhlý informační systém státu není zatím dostatečně využíván.

5. STÁTNÍ ZÁVĚREČNÝ ÚČET VERSUS ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Státní závěrečný účet je komplexní dokument, který shrnuje skutečně dosažené příjmy a skutečně vynaložené výdaje, včetně výsledků rozpočtů jednotlivých kapitol a fondů, definuje schodek nebo přebytek proti plánovanému státnímu rozpočtu. Sestavení státního rozpočtu a jeho vyhodnocení – státního závěrečného účtu stanoví rozpočtová pravidla. Státní závěrečný účet však nemá do svého sestavení zakomponovány účetní metody zajišťující akruální princip.

Ty najdeme v účetních výkazech za Českou republiku. Jejich účelem vykázat k rozvahovému dni (31. 12.) stav majetku z pohledu formy (aktiva) a z pohledu vlastnictví (pasiva), pohyb majetku (náklady a výnosy) a rozdíl z něj vypočítaný, to je výsledek hospodaření za účetní období (1. 1. až 31. 12.), tok peněžních prostředků stanovený nepřímou metodou za účetní období (1. 1. až 31. 12.) a přehled o změnách vlastního kapitálu za účetní období (1. 1. až 31. 12.). Účetní závěrka (účetní výkazy za ČR) je sestavena s využitím akruálního principu. Vztah mezi konečným stavem peněžních prostředků a výsledkem hospodaření zobrazuje především rozdíl plynoucí z aplikace akruálního přístupu.

6. ZÁVĚR

Až bude k dispozici **státní závěrečný účet** a **účetní závěrka za ČR** (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu, příloha), pracujte s ní alespoň na ministerstvech před schvalováním těchto dokumentů. Je potřeba se se stejnou optikou dívat na situaci, kdy jsou vyplaceny zálohy na vojenský hmotný majetek a výpočet povinného příspěvku do rozpočtu NATO ve výši 2 % a na předfinancování dotací EU.

Ten, kdo sestavuje státní rozpočet a následně hodnotí jeho plnění, si musí být vědom přesahů informací zjištěných za kalendářní rok. Proces transferů peněžních prostředků bohužel přes veškerou digitalizaci a nastavené harmonogramy může probíhat odlišně od předpokladů. Úspěšný ekonomický růst roku 2025 přinese svoje ovoce až po zpracování daňových přiznání ke spotřebním daním a DPH za rok 2026 (v nichž se projeví výrazná spotřeba obyvatelstva v závěru roku), zpracování daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob a přijetí evropských dotací.

Ještě stojí za zmínku, že Česká republika má širokou síť územních samosprávných celků (kraje, města, obce), které mají též svoje rozpočty, jež patří do veřejného sektoru. Je jen otázka, kam započítat tyto vesměs příznivé výsledky hospodaření. Stačí se podívat do příjmů, které jsou samozřejmě také tvořené z daní, poplatků, dotací a ostatních položek. Účelem územních rozpočtů je financovat služby obce, města, kraje – potažmo České republiky fyzickým a právnickým osobám. Rozpočtové určení daní je závislé na politickém vedení státu. Je zcela legitimní, že veřejné rozpočty České republiky jsou tvořeny státním rozpočtem a rozpočty územních samosprávných celků.

Článek je převzat z portálu Daně pro lidi.

Hana Březinová,
metodik účetnictví, auditorka, akademický pracovník.



NĚKTERÉ DISKUTOVANÉ OTÁZKY VE VZTAHU K NESTÁTNÍM NEZISKOVÝM ORGANIZACÍM (ÚČETNÍM JEDNOTKÁM ÚČTUJÍCÍM DLE VYHLÁŠKY č. 504/2002 Sb.)

RNDr. PETR BERÁNEK

Ve 2. čísle roku 2025 byl zveřejněn komplexní článek Ing. Marka Jošta, Ph.D., k problémům nestátních neziskových organizací (dále jen NNO), který v otázkách řešil řadu jejich problémů souvisejících s účetnictvím. Je však řešení těchto problémů tak jasné a jednoznačné, jak z uvedeného článku vyplývá? Autor jakožto daňový poradce, který se v praxi více než 25 let zabývá NNO, o tom rozhodně přesvědčen není.

1. MOHOU NNO V NĚKTERÝCH SITUACÍCH ÚČTOVAT O ÚČETNÍCH REZERVÁCH A OPRAVNÝCH POLOŽKÁCH K MAJETKU?

Pokud bychom odpověď hledali pouze ve vyhlášce č. 504/2002 Sb.[1)], asi bychom dospěli k závěru, že NNO smí účtovat pouze o opravných položkách a rezervách, které jsou daňově účinné neboli které budou snižovat základ daně, přesně jak je uváděno nejen v citovaném článku, ale i řadě jiných odborných vyjádření. Při hledání odpovědi však nestačí se omezit pouze na příslušnou vyhlášku, ale je nutné respektovat nadřízený zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví" nebo „ZÚ"). Ten v § 7 odst. 1 určuje, že účetnictví každé účetní jednotky musí být věrné a poctivé

[1)] Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

a účetní závěrka musí dávat čtenáři dostatečné informace pro ekonomická rozhodnutí.

Vykazovat v aktivech např. pohledávku v hodnotě půl milionu korun, u které má účetní jednotka podezření, že s velkou pravděpodobností nebude inkasována, a nevytvořit k ní opravnou položku, není věrné zobrazení a neposkytne čtenáři dostatečné informace, jaké by očekával. Obdobně tak probíhající soudní spor, kde se s velkou pravděpodobností očekává budoucí dluh nezaznamenaný v pasivech v podobě rezervy, tuto podmínku nenaplňuje.

Proto hned v následujícím odstavci (§ 7 odst. 2 ZÚ) je určeno, že veškerá ustanovení vyhlášek a standardů, která by vedla k porušení věrného a poctivého obrazu, se nejenže aplikovat nemusí, ale dokonce nesmí:

(1) 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 (dále jen „uživatel"), činit ekonomická rozhodnutí.

(2) Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.

Komora auditorů ČR sice svého času k tomuto ustanovení vydala stanovisko, že výjimečnými případy zákonodárce myslel pouze individuální případy vznikající v konkrétní účetní jednotce, a nikoliv plošné odchylky týkající se obecně libovolné jednotky. V těchto obecných případech by měla být ustanovení vyhlášek chápána jako výjimky z obecného pravidla. Toto stanovisko však již bylo překonáno.

Z tohoto důvodu by účetní jednotky neměly respektovat ustanovení vyhlášky č. 504/2002 Sb., ale měly by ctít zásadu věrného a poctivého obrazu dle zákona o účetnictví. Skutečnost, že porušují ustanovení vyhlášky, by pak měly uvést v příloze v účetní závěrce.

Situace ale není tak jednoduchá. V § 36 odst. 1 ZÚ je upřesněn vztah českých účetních standardů (dále jen „ČÚS") a věrného a poctivého obrazu:

Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává české účetní standardy (dále jen „standardy"). Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od standardů a její důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Pravidla pro tvorbu a vydávání standardů může ministerstvo stanovit prováděcím právním předpisem. Vydání standardů oznamuje ministerstvo ve Finančním zpravodaji. Ministerstvo vede registr vydaných standardů.

Zde se rovněž uvádí, že pro zajištění věrného a poctivého obrazu se lze od standardů odchýlit, ale navíc je zde uvedena i varianta, že použití standardu se považuje za naplnění věrného a poctivého obrazu (a to nezávisle na tom, jak moc se účetní výsledek v podobě závěrky odchyluje od skutečného stavu v účetní jednotce). Toto ustanovení bylo do zákona přidáno z důvodů povinnosti vybraných účetních jednotek vždy dodržovat standardy, avšak právní fikce naplnění věrného a poctivého obrazu v § 36 ZÚ se neomezuje pouze na tyto vybrané subjekty, ale je platná pro všechny účetní jednotky.

Zákon o účetnictví tak definuje dva různé věrné a poctivé obrazy:

a) dle § 7, který koresponduje s reálným stavem v účetní jednotce, a
b) dle § 36, který vznikne důslednou aplikací standardů nezávisle na reálném stavu.

Jak s touto situací naložit v praxi?

Z právního hlediska si NNO (protože není vybranou účetní jednotkou) může vybrat, kterou definici užije. Z věcného hlediska je nutné doporučit účetním jednotkám, aby údaje zveřejňované ve výkazech odpovídaly (nebo se pokud možno blížily) skutečnosti, to znamená aplikovat první možnost – o opravných položkách a rezervách účtovat stejně jako podnikatelé a do přílohy tuto odchylku od vyhlášky uvést.

Pokud se však účetní jednotka rozhodne pro druhou variantu a neúčtuje o opravných položkách ani rezervách v souladu s ustanovením ČÚS č. 407, nejedná se o pochybení.

Důležité je však si uvědomit, že účetní jednotka by si měla vybrat jednu z uvedených variant a důsledně ji užívat. To znamená buď vždy nevytvářet ani nedaňové opravné položky ani rezervy s odkazem na ČÚS 407 a § 36 ZÚ a ani v jiných případech se neodchylovat od ČÚS. Anebo s odůvodněním, že by tím odporovala § 7 ZÚ vždy vytvářet i nedaňové opravné položky a rezervy a i v jiných případech, pokud by užití ČÚS kolidovalo s věrným a poctivým obrazem, se od ČÚS odchýlit. Tedy aplikovat v účetnictví jednotný postup.

Za pozornost možná stojí i detail, že § 36 zmiňuje dodržování ČÚS, nikoliv dodržování vyhlášky č. 504/2002 Sb. Pokud by aplikace konkrétní metody uvedené ve vyhlášce u účetní jednotky odporovala věrnému a poctivému obrazu a nebyla uvedena v ČÚS, účetní jednotka ji nemůže užít v žádném případě a musí účtovat tak, aby zachovala věrný a poctivý obraz.

Z právního hlediska je pak dobré si ještě všimnout přesně formulace: „Použití standardů se považuje za naplnění…“, a nikoliv „Použití standardů je naplněním…“. Jedná se tedy o vyvratitelnou domněnku neboli zákon připouští, že i při použití standardů lze prokázat, že účetnictví nepodává věrný a poctivý obraz.

Závěrem tedy lze doporučit o rezervách a opravných položkách účtovat.

2. ÚČTOVAT O PŘIJATÉ BEZÚPLATNÉ ČINNOSTI, ČI NIKOLIV?

Řada NNO často přijímá „dary“ v podobě bezúplatně poskytnuté služby nebo bezplatně vykonané práci. Slovo „dar“ je zde v uvozovkách, protože (dle občanského zákoníku) je darováním bezúplatný převod (pouze) vlastnických práv a v uvedeném případě (bezplatné činnosti) nedochází k žádnému převodu vlastnictví. Zatímco u darování (věci, ať už hmotné, nebo i nehmotné) výrazně převažuje názor, že přijatý dar je nutné zaúčtovat, v případě „darování“ služeb a práce se jedná o další otázku, kterou v souvislosti s účtováním NNO musíme často řešit.

Základem problému je pojetí, zda přijatá bezúplatná činnost, která je zároveň okamžitě spotřebována, je výnosem (a zároveň nákladem) účetní jednotky, nebo zda není výnosem (a tudíž ani nákladem). Nedostatečná definice tohoto základního pojmu v ZÚ a souvisejících vyhláškách způsobuje, že odpověď na tuto otázku v nich nenajdeme.

Pro srovnání:

A. V navrhovaném znění nového zákona o účetnictví (verze z 16. 7. 2025) je výnosem označena změna finanční situace, při které dochází ke zvýšení vlastního kapitálu, tedy okamžitě spotřebovaná bezúplatně přijatá činnost by podle tohoto zákona výnosem nebyla.

B. Zákon o daních z příjmů[2)] (dále jen „ZDP“) považuje přijaté bezúplatné plnění za příjem spadající do základu daně (pokud není vyloučeno z jiných konkrétních důvodů, např. z důvodů osvobození), a to nezávisle na tom, zda je výnosem v účetnictví (viz § 23 odst. 3 písm. a/ bod 14 ZDP).

Argumenty pro zaznamenání těchto činností (bezplatně vykonaných ve prospěch účetní jednotky) do účetnictví jsou tvrzení, že:

- účtovat se má o všech skutečnostech,
- neúčtování by znamenalo nepřípustnou kompenzaci výnosů (z přijatého „daru“) a nákladů (na spotřebované plnění) a
- neúčtování způsobí ztrátu informace o tom, že účetní jednotka náklady má – byť je nemusela hradit.

Argumentem proti účtování je pochybnost, jak jej zaznamenat (na jaký výnosový účet a do jakého řádku výkazu zisku a ztráty uvést), když dle § 27 odst. 2 písm. b) vyhlášky č. 504/2002 Sb. jsou uvedeny pouze přijaté věcné dary (a nikoliv bezúplatné příjmy z provedené činnosti).

„položka ‚B.II.3. Přijaté příspěvky (dary)‘ obsahuje dary na provozní činnost účetní jednotky, hodnotu bezúplatně nabytého dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, pokud bezúplatně nabytý majetek není určen k plnění hlavní činnosti účetní jednotky“

Opět vzniká otázka – jak se s tímto stavem vypořádat v praxi?

Problém je možné rozdělit na dvě části. Přijatá plnění, která by se v případě, že by se musela hradit, nezahrnovala do nákladů, ale do aktiv – ať už přímo (na účet pořízení majetku či zásob), nebo nepřímo (sice přes náklady, ale s následným vyjmutím z nákladů do aktivace dlouhodobého majetku nebo zásob). Dle názoru autora, pokud takováto plnění jsou přijata bezúplatně, měla by se ocenit, zaúčtovat, a pokud jsou účtována v okamžiku přijetí zároveň do nákladů, tak je i následně aktivovat.

U ostatních plnění, tedy takových, která jsou zároveň výnosem i nákladem a nákladem zůstanou, je na rozhodnutí účetní jednotky, zda o nich účtovat do výnosů a zároveň do nákladů, či vůbec neúčtovat.

Uvědomme si, že toto rozhodnutí nemá vliv na hospodářský výsledek, ani základ daně. Jedná se pouze o evidenci těchto plnění. Pokud se účetní jednotka rozhodne je evidovat v účetnictví, zvyšuje si pracnost, musí odhadnout jejich ocenění a zvyšuje si obrat pro případný audit a pro určení

[2)] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

kategorie jednotky. Pokud se rozhodne je neevidovat, vzniká jí potřeba vedle účetnictví mít další evidenci nepeněžních bezúplatných příjmů neuvedených v účetnictví pro účely ZDP. Účetní jednotka by opět po provedeném rozhodnutí měla zvolené účetní postupy dodržovat jednotně (dle stanoveného pravidla).

Autor však nevidí (z obecného účetního a daňového hlediska) potřebu rozlišovat mezi obdrženou bezúplatnou službou a obdržením bezplatně poskytnuté práce. Zavádět postupy, kdy např. o dodaných službách se účtuje a dodané práce nikoliv, nemá opodstatnění.

Rozlišení mezi dodanou službou a poskytnutou prací je důležité na úrovni jiných zákonů (zákon o dobrovolnících[3], zákon o zaměstnanosti[4], zákoník práce[5] – které omezují možnosti sjednání bezplatně poskytnuté práce) a živnostenského zákona[6], občanského zákoníku[7] (které omezují možnosti poskytnutí služby). Toto však je již nad rámec tohoto článku.

Zároveň dle názoru autora lze stejným způsobem přistoupit k účtování (tj. rozhodnout se, zda účtovat, či neúčtovat) o přijatých věcných darech, které, v případě, že by se pořizovaly úplatně, by byly účtovány přímo do nákladů. I zde přichází v úvahu o nich neúčtovat a evidovat je mimo účetnictví pro účely ZDP. Přitom § 25 odst. 5 písm. b) ZÚ určuje, jak se má tento majetek ocenit (v případě, že o něm bude účtováno), nikoliv však, zda se o něm má účtovat, popř. za jakých okolností o něm účtovat a kdy nikoliv.

Do praxe je nutné zdůraznit, že v řadě případů ocenění symbolickou cenou nemusí být na závadu, často však nepřesné ocenění může být problémem pro daň z příjmu. Pokud např. NNO prodá nebo vydraží předmět, který obdržela darem, pak dar (ve výši odhadnuté symbolické ceny) je od zdanění osvobozen, zatímco prodej (rozdíl mezi dosaženou prodejní cenou a odhadnutou cenou) bude zdaněn.

S ohledem na očekávaný nový zákon o účetnictví lze doporučit o bezúplatně přijaté službě i o bezúplatně provedené práci účtovat právě tehdy, pokud vytváří ocenitelné aktivum (tedy na straně Má Dáti použít některý aktivní účet, např. pořízení majetku nebo zásob) a v případě okamžité spotřeby (tedy v případě, kdy by na straně Má Dáti byl užit nákladový účet) pouze zvážit, zda plnění ovlivňuje základ daně, ale neúčtovat o něm.

[3] Zákon č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě a o změně některých zákonů (zákon o dobrovolnické službě), ve znění pozdějších předpisů.

[4] Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

[5] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

[6] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

[7] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

3. JE „ “ UVÁDĚNÁ V ZÚ A „VÝROČNÍ ZPRÁVA“ UVÁDĚNÁ V JEDNOTLIVÝCH ZŘIZOVACÍCH ZÁKONECH JEDEN A TENTÝŽ DOKUMENT, ANEBO SE JEDNÁ O DVA RŮZNÉ DOKUMENTY?

U řady NNO je dán požadavek na vytvoření „výroční zprávy“ v ZÚ a zároveň i v základním právním předpisu, dle kterého je NNO založeno (dále jen zřizovací zákon). Otázka je, v jakém vztahu tyto dva požadavky jsou. Teoreticky přicházejí v úvahu tři možnosti:

a) Oba právní předpisy (ZÚ i zřizovací zákon) mají na mysli tentýž dokument. Dokument pak musí splňovat požadavky obou zákonů, tedy obsahovat vše, co oba zákony požadují, je povinnost jej sestavit a zveřejnit v termínu přísnějšího z obou zákonů a podrobit auditu dle přísnějšího z nich. Tak je tento vztah povětšinou vykládán.

b) Oba právní předpisy (ZÚ i zřizovací zákon) sice mají na mysli tentýž dokument, přitom zřizovací zákon je speciálním ustanovením vůči ZÚ, a pokud něco požaduje odlišně, má před ZÚ přednost (což se často může shodovat s variantou a/, ale v některých případech však znamená rozvolnění požadavků ZÚ).

c) Každý z předpisů označuje tímto pojmem jiný dokument a určuje pravidla pro jeho obsah, termín zveřejnění a podmínky ověření auditorem.

Dle názoru autora nelze tuto otázku řešit paušálně a je potřeba se zabývat každým typem NNO samostatně. Zřizovací zákony totiž u každého typu přistupují k formulacím požadavků odlišně.

Školský zákon[8] důsledně užívá pojem „výroční zpráva“ s přívlastkem „o činnosti školy“ a v § 10 požaduje výroční zprávu vytvořit za školní rok, zatímco § 21 ZÚ určuje, že se výroční zpráva vytváří za účetní období. Pokud účetním obdobím není školní rok, jedná se o neslučitelné požadavky, které lze vyřešit jedině tezí, že uvedené zákony nemají na mysli stejný dokument. Jedná se tedy o dva zcela nezávislé dokumenty (variantu c/).

Zákon o vysokých školách[9] požaduje dvě zprávy: „výroční zprávu o činnosti“ a „výroční zprávu o hospodaření“. Přitom výroční zpráva o činnosti se vytváří za kalendářní rok a u výroční zprávy o hospodaření není určeno, za jaké období by se měla sestavovat, z obsahu však vyplývá, že za účetní období. Výroční zpráva o činnosti je evidentně jiný dokument než výroční zpráva dle ZÚ. Výroční zpráva o hospodaření má obsahovou náplň částečně shodnou a částečně odchylnou od náplně výroční zprávy dle ZÚ a je

[8] Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

[9] Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

otázka, zda zákonodárce měl na mysli stejný dokument (byť jej označil odlišně), nebo dva různé dokumenty. Dle názoru autora se jedná o dva odlišné dokumenty.

Pro nadaci, která není veřejně prospěšná (míněno veřejně prospěšná dle občanského zákoníku, nikoliv veřejně prospěšný poplatník dle ZDP), umožňuje § 360 občanského zákoníku výroční zprávu nadace neuveřejňovat (tedy neukládat do sbírky listin v rejstříku nadací), ale pouze ji zpřístupnit v sídle nadace. Pokud by se jednalo o auditovanou nadaci, pak to koliduje s § 21a odst. 4 ZÚ, kde je uvedena povinnost výroční zprávu zveřejnit. Otázka je, zda se jedná o výjimku z pravidla zveřejňování, nebo opět o dvě různé výroční zprávy.

Politické strany a hnutí sestavují „výroční finanční zprávu", která sice obsahuje účetní závěrku a zprávu auditora o jejím ověření, dle názoru autora se však nejedná o výroční zprávu dle ZÚ, což plyne jednak ze samotného názvu, jednak i z účelu jejího sestavování.

U veřejné výzkumné instituce z textu § 30 odst. 4 písm. g) zákona č. 341/2005 Sb.[10)] vyplývá, že se jedná o stejný dokument. Pokud však instituce vznikne méně než 6 měsíců před ukončením účetního období, vytváří v prvním roce výroční zprávu pouze dle ZÚ a nemusí ji zveřejňovat a teprve v dalších letech ji vytváří dle obou zákonů a zveřejňuje (popř. nevytváří dle varianty b/ vůbec).

Naproti tomu u ústavu se občanský zákoník (§ 416) odvolává na speciální zákon (míněno ZÚ) a rozšiřuje obsah výroční zprávy dle ZÚ, tedy evidentně se jedná o jediný dokument. Stejně tak zákon o obecně prospěšných společnostech[11)] (§ 21), který přímo zmiňuje zákon upravující účetnictví.

Jaké má tato nejistota praktické důsledky? Pro NNO, která nemá problém vytvořit dokument s údaji požadovanými oběma zákony, auditorem ověřit celé znění, a tak jej i zveřejnit ve sbírce listin, asi žádný problém nevzniká. Teprve v okamžicích, kdy by se mělo prověřovat, zda byly zveřejněny všechny požadované informace, proveden jejich audit, popř. dodrženy termíny a případně měly být i uděleny sankce za nesplnění některé podmínky, je vhodné mít na paměti, že zákony v tomto směru nejsou jednotné a jednoznačné.

RNDr. Petr Beránek, *daňový poradce č. 803, odsouhlaseno Metodickou radou pro neziskové organizace.*

[10)] Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů.

[11)] Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.



VEŘEJNÉ ZAKÁZKY A PROCES ZADÁVÁNÍ VEŘEJNÝCH MALÉHO ROZSAHU VE VEŘEJNÉM SEKTORU

JAN BYTEL

Tento článek se zabývá veřejnými zakázkami z hlediska jejich základních institutů a zásad, které souvisejí s procesem zadávání veřejných zakázek malého rozsahu, jako výběrového řízení ve veřejném sektoru u větších organizací, například ministerstva jako organizační složky státu a veřejného zadavatele.

VEŘEJNÉ ZAKÁZKY

Veřejné zakázky slouží k tomu, aby stát, kraje, obce a další veřejní zadavatelé mohli legálně, hospodárně a transparentně pořizovat to, co potřebují k plnění svých funkcí (zajištění fungování veřejné správy a poskytování veřejných služeb), lapidárně řečeno, aby veřejná správa mohla fungovat, tj. cílem je zajistit provoz veřejných institucí a poskytování veřejných služeb občanům.

Rozlišujeme nadlimitní veřejné zakázky (přesahující finanční limity EU, zveřejňování v evropském věstníku, platí pro ně nejpřísnější pravidla) a podlimitní veřejné zakázky (přesahující limity veřejných zakázek malého rozsahu, jsou pod limity stanovené EU, platí pro ně méně přísná pravidla). Pod těmito dvěma kategoriemi jsou veřejné zakázky malého rozsahu (neřídí se plně zákonem o zadávání veřejných zakázek pouze jeho zásadami, platí pro ně zjednodušená pravidla).

Abychom porozuměli danému tématu, je potřeba se seznámit se základními principy a pojmy veřejných zakázek obecně.

Právním základem pro zadávání veřejných zakázek, jakož i zakázek malého rozsahu, je aktuální platné a účinné znění zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů[1)] (dále jen „zákon o zadávání veřejných zakázek“).

[1)] Platným zákonem č. 469/2024 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o integračním sociálním podniku, se s účinností od 1. ledna 2027 u vyhrazených veřejných zakázek (zadávacího řízení) může účastnit pouze dodavatel se statusem integračního sociálního podniku.

Cílem zákona o zadávání veřejných zakázek je zajištění souladu tuzemské právní úpravy s evropskou právní úpravou, nastavení pravidel, která by zabránila korupci, garantovala hospodárné nakládání s veřejnými prostředky, rychlou realizaci potřebných veřejných projektů a férovou soutěž dodavatelů, přičemž si dále klade za cíl maximální možné snížení administrativní náročnosti procesu zadávání veřejných zakázek při současném zajištění transparentnosti.

Nejvýznamnější částí zákona o zadávání veřejných zakázek je úprava postupů při zadávání veřejných zakázek, včetně postupů předcházejících jejich zadání. Jde především o postupy zadavatelů veřejných zakázek a dodavatelů v jednotlivých druzích zadávacích řízení. Zákon rovněž upravuje pravidla pro průběh soutěže o návrh, rámcovou dohodu a dynamický nákupní systém, pokud tyto postupy předcházejí zadání veřejné zakázky.

ZADÁNÍ VEŘEJNÉ ZAKÁZKY

Obecně se zadáním veřejné zakázky rozumí uzavření úplatné smlouvy mezi zadavatelem a dodavatelem, z níž vyplývá povinnost dodavatele poskytnout

a) ***dodávky*** – veřejnou zakázkou na dodávky se rozumí veřejná zakázka, jejímž předmětem je
   - pořízení věcí,
   - zvířat, nebo
   - ovladatelných přírodních sil,

pokud nejsou součástí veřejné zakázky na stavební práce. Pořízením se rozumí zejména koupě, nájem nebo pacht,

b) ***služby*** – veřejnou zakázkou na služby se rozumí veřejná zakázka, jejímž předmětem je poskytování jiných činností, než jsou definovány pro veřejnou zakázku na stavební práce, nebo

c) ***stavební práce*** – veřejnou zakázkou na stavební práce se rozumí veřejná zakázka, jejímž předmětem je
   - poskytnutí činnosti uvedené v oddílu 45 hlavního slovníku jednotného klasifikačního systému pro účely veřejných zakázek podle přímo použitelného předpisu Evropské unie[2)],
   - zhotovení stavby, nebo
   - poskytnutí souvisejících projektových činností, pokud jsou zadávány společně se stavebními pracemi.

ZADAVATEL

Rozeznáváme dvě základní kategorie zadavatelů, kteří jsou povinni zadávat veřejné zakázky podle zákona o zadávání veřejných zakázek, a těmi jsou:

a) zadavatel veřejný a

b) zadavatel „dotovaný".

Veřejným zadavatelem může být:

- Česká republika – v případě České republiky se organizační složky státu považují za provozní jednotky s funkční samostatností při zadávání veřejných zakázek,
- Česká národní banka,
- státní příspěvková organizace,
- územní samosprávný celek nebo jeho příspěvková organizace.

V rámci územních samosprávných celků a územně členěných statutárních měst mohou být veřejným zadavatelem „nižší úrovně" také městské části či městské obvody.

Vedle těchto právních forem veřejných zadavatelů je za veřejného zadavatele považována také jiná právnická osoba, pokud byla založena nebo zřízena za účelem uspokojování potřeb veřejného zájmu, které nemají průmyslovou nebo obchodní povahu, a jiný veřejný zadavatel ji převážně financuje, může v ní uplatňovat rozhodující vliv nebo jmenuje nebo volí více než polovinu členů v jejím statutárním nebo kontrolním orgánu. **Veřejným zadavatelem nemůže být fyzická osoba.**

Dotovaným zadavatelem je každá osoba, jak právnická, tak fyzická, která k úhradě veřejné zakázky použije více než 200 mil. Kč, nebo více než 50 % peněžních prostředků poskytnutých z:

- rozpočtu veřejného zadavatele, s výjimkou případů, kdy je veřejná zakázka, která není nadlimitní veřejnou zakázkou na stavební práce nebo s ní související nadlimitní veřejnou zakázkou na služby, plněna mimo území Evropské unie,
- rozpočtu Evropské unie nebo veřejného rozpočtu cizího státu s výjimkou případů, kdy je veřejná zakázka plněna mimo území Evropské unie.

V případě, že peněžní prostředky poskytnuté na veřejnou zakázku z veřejných zdrojů přesahují 200 mil. Kč, je tato osoba automaticky považována za dotovaného zadavatele. V takovém případě se tedy nezkoumá, zda je zadávaná veřejná zakázka hrazena z více než 50 % z peněžních prostředků z veřejných zdrojů.

DODAVATEL

Dodavatelem se rozumí osoba, jak právnická, tak fyzická, která nabízí poskytnutí dodávek, služeb nebo stavebních prací, nebo více těchto osob společně. Podmínka podnikání není zákonem o zadávání veřejných zakázek výslovně stanovena.

[2)] Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 2195/2002 ze dne 5. listopadu 2002 o společném slovníku pro veřejné zakázky (CPV), v platném znění.

DRUHY ZADÁVACÍCH ŘÍZENÍ

Zadávacím řízením je procesní postup zadavatele směřující k zadání veřejné zakázky. Rozlišuje se základních devět různých druhů zadávacích řízení:

- zjednodušené podlimitní řízení,
- otevřené řízení,
- užší řízení,
- jednací řízení s uveřejněním,
- jednací řízení bez uveřejnění,
- řízení se soutěžním dialogem,
- řízení o inovačním partnerství,
- koncesní řízení,
- řízení pro zadání veřejné zakázky ve zjednodušeném režimu.

Vedle zadávacích řízení však umožňuje zákon o zadávání veřejných zakázek zadat veřejnou zakázku rovněž v dynamickém nákupním systému nebo na základě rámcové dohody.

Možnost použití konkrétního druhu zadávacího řízení závisí na skutečnosti, zdali jsou pro použití tohoto druhu splněny zákonem o zadávání veřejných zakázek stanovené podmínky. Ať již bude příslušným zadavatelem zvoleno použití jakéhokoliv druhu zadávacího řízení, musí beze zbytku platit, že zadavatel je vždy povinen se řídit procesními pravidly platnými pro ten který druh zadávacího řízení po celou dobu jeho průběhu.

ZÁKLADNÍ ZÁSADY (PRAVIDLA) ZADÁVÁNÍ VEŘEJNÝCH ZAKÁZEK

Významnou roli hrají obecné zásady zadávání veřejných zakázek, kterými je zadavatel povinen se řídit. Význam podtrhuje fakt, že tyto zásady se uplatní rovněž v případech, kdy zadavatel povinnost postupovat v režimu zákona o zadávání veřejných zakázek vůbec nemá, typicky při zadávání zakázky malého rozsahu.

Zadavatel není povinen zadat v zadávacím řízení veřejnou zakázku malého rozsahu. Při zadávání zakázky malého rozsahu je však povinen dodržet *zásady*, které jsou platné pro všechny veřejné zakázky podle zákona o zadávání veřejných zakázek,

- transparentnosti,
- přiměřenosti,
- rovného zacházení,
- zákazu diskriminace a
- zákazu omezovat účast na zadávacím řízení zahraničním dodavatelům.

Vedle těchto výslovně uvedených zásad jsou také tzv. *nepsané zásady* zadávání veřejných zakázek, mezi které patří

- hospodárnost,
- efektivnost a
- účelnost,

označované jako zásada 3E.

Důležitou funkcí základních zásad je funkce interpretační, kdy základní zásady slouží jako návod při výkladu všech ustanovení obsažených v zákoně o zadávání veřejných zakázek. S ohledem na smysl a účel tohoto zákona je totiž nutné k výkladu jednotlivých ustanovení vždy přistupovat tak, aby jejich výklad v co největší míře směřoval k naplnění základních zásad a byl s nimi v souladu. Nyní se na jednotlivé zásady podíváme blíže.

ZÁSADA PŘIMĚŘENOSTI

Zásada přiměřenosti nebo také proporcionality vychází z implementace evropské zadávací směrnice[3]. Zakotvení zásady vychází ze skutečnosti, že zákon o zadávání veřejných zakázek ponechává zadavatelům značnou míru volnosti ohledně volby konkrétního postupu v zadávacím řízení. V zadávacím řízení se přitom z povahy věci střetávají dva protichůdné principy, a to

- **omezení dodavatelů**, mezi nimiž může proběhnout soutěž o nejvhodnější nabídku, pouze na ty, kteří splňují kvalifikaci, u nichž je tak dán předpoklad kvalitního plnění v budoucnu, a
- **obecný zájem** na co nejširším zachování hospodářské soutěže.

Postup v souladu se zásadou přiměřenosti tedy primárně spočívá v tom, že na jedné straně zadavateli poskytuje dostatečné záruky při výběru dodavatele, který skutečně bude schopen veřejnou zakázku kvalitně a v požadovaných termínech realizovat, na druhou stranu půjde o postup, který nad rámec garance výše uvedeného cíle nebude dále nedůvodně omezovat hospodářskou soutěž.

ZÁSADA TRANSPARENTNOSTI (PRŮHLEDNOSTI)

Účelem této zásady je, aby se dodavatelé vůbec dozvěděli, že bylo zahájeno pro ně relevantní zadávací řízení, a aby na příslušnou veřejnou zakázku mohlo být, zejména z pohledu dodavatelů, nazíráno jako na čitelnou a předvídatelnou. Základním cílem je zajištění co největší průhlednosti (transparentnosti) řízení, která podstatnou měrou přispívá k přezkoumatelnosti celého řízení a k možnosti kontroly postupu v řízení. Jedná se tedy o poskytování informací o

- veřejné zakázce,

[3] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/24/EU ze dne 26. února 2014 o zadávání veřejných zakázek a o zrušení směrnice 2004/18/ES.

- osobách podílejících se na přípravě zadávací dokumentace,
- plnění povinností uveřejňování,
- povinnosti ve vztahu k uchovávání dokumentace veřejné zakázky apod.

Naplnění této zásady lze proto spatřovat v povinnosti pořizovat o všech významných úkonech písemnou dokumentaci v dostatečném rozsahu, jasně vymezit kritéria, dle kterých budou hodnoceny nabídky dodavatelů, nebo opatřit všechna rozhodnutí řádným odůvodněním.

ZÁSADA ROVNÉHO ZACHÁZENÍ

Rovným zacházením s jednotlivými dodavateli lze rozumět takový postup zadavatele, kdy je zajištěn stejný, nezvýhodňující přístup zadavatele ke všem dodavatelům, tj. zajištění stejných příležitostí pro všechny dodavatele. Z pohledu evropské rozhodovací praxe spočívá princip rovného zacházení v tom, že žádný z dodavatelů nesmí být oproti ostatním dodavatelům jakkoliv zvýhodněn či preferován, přičemž tento princip je nutno aplikovat ve všech stadiích zadávacího řízení.

To přitom platí i obráceně, tedy že žádný z dodavatelů nesmí být oproti ostatním znevýhodněn. Je přitom nutné reflektovat, že zásada rovného zacházení neplatí zcela univerzálně, ale vztahuje se toliko na případy, které jsou skutkově obdobné. Jde tedy o případy, ve kterých se jednotliví dodavatelé nacházejí v obdobném postavení. Podstatou zásady rovného zacházení tedy je, aby s dodavateli bylo ve srovnatelných situacích zacházeno obdobně, resp. aby s nimi v takových situacích nebylo zacházeno odlišně.

ZÁSADA ZÁKAZU DISKRIMINACE

Platí, že zásada zákazu diskriminace musí být zadavatelem dodržována v průběhu celého zadávacího řízení, ba i před jeho zahájením. Nejčastějším a nejtypičtějším projevem porušení této zásady je objektivní nemožnost určitého dodavatele ucházet se o účast v zadávacím řízení z důvodu toho, že požadavky na prokázání splnění kvalifikace byly zadavatelem nastaveny nepřiměřeně a z pohledu dotčeného dodavatele diskriminačně. Z uvedeného je patrné, že zásada zákazu diskriminace se v jistých případech prolíná se zásadou přiměřenosti, a ve jmenovaném případě by tak zadavatel porušil jak zásadu zákazu diskriminace ve vztahu ke konkrétnímu dodavateli, tak zásadu přiměřenosti ve vztahu k zadávacím podmínkám a jejich dopadu.

Právě v případě nastavování kvalifikačních předpokladů má zmíněná zásada předcházet případům veřejných zakázek, u nichž jsou zadávací podmínky formulovány tak, aby skrytě preferovaly určité dodavatele na úkor jiných, kteří by však objektivně mohli příslušnému zadavateli poskytnout srovnatelné plnění ve srovnatelné kvalitě.

ZÁSADA ZÁKAZU OMEZOVÁNÍ ÚČASTI ZAHRANIČNÍCH DODAVATELŮ

Tato zásada zadavateli ukládá zákaz omezení účasti v zadávacím řízení dodavatelům z členských států Evropské unie[4] a dodavatelům ze států, jež mají s Českou republikou či EU uzavřenu mezinárodní dohodu, která jim zaručuje přístup k zadávané veřejné zakázce. Nastavuje se tak základní právní rámec, který prostřednictvím této zásady přináší právní jistotu také pro zahraniční hospodářské subjekty a představuje základ pro další otevření mezinárodních trhů s veřejnými zakázkami a posílení mezinárodního obchodu. Tuto zásadu lze formulovat jako zákaz diskriminace zahraničních dodavatelů a je možné ji posoudit jako speciální k zásadě zákazu diskriminace. Zároveň však zadavatelům umožňuje omezovat účast dodavatelů ze zemí, v nichž nemají tuzemští dodavatelé zajištěnu reciprocitu, co se týče přístupu k veřejným zakázkám.

DALŠÍ ZÁSADY NEBO POSTUPY

Kromě výše uvedených zásad by měla být dodržována i další pravidla související s veřejnými zakázkami.

STANOVENÍ PŘEDPOKLÁDANÉ HODNOTY

Zadavatel při zadávání jakékoliv veřejné zakázky včetně veřejné zakázky malého rozsahu zjišťuje předpokládanou hodnotu veřejné zakázky. Tedy stanoví předpokládanou výši peněžitého závazku vyplývající pro zadavatele z plnění veřejné zakázky bez DPH. Při stanovování předpokládané hodnoty veřejné zakázky zadavatel postupuje dle pravidel stanovených zákonem o zadávání veřejných zakázek a neměl by přitom rozdělit předmět veřejné zakázky tak, aby tím došlo ke snížení hodnoty veřejné zakázky, která by se stala veřejnou zakázkou malého rozsahu.

Při posouzení, zda se jedná o jednu či více veřejných zakázek, měl by zadavatel dodržovat princip věcné a časové souvislosti jednotlivých plnění[5]. Není povinen sčítat předpokládané hodnoty dodávek, které budou pořizovány „nahodile" dle zcela aktuálních potřeb zadavatele, jejichž hodnota je v průběhu kalendářního roku nebo časově souvisejícího období proměnlivá, a které nelze objektivně dopředu vůbec předvídat. Příkladem může být pořizování potravin, jízdenek či letenek, pohonných hmot nebo léků.

[4] Pojmem „členský stát" se rozumí stát, jenž je členem Evropské unie, Evropského hospodářského prostoru nebo Švýcarské konfederace.

[5] V případě, že jednotlivé výsledky činností naplňují stejné ekonomické a technické funkce, jedná se o předmět jedné veřejné zakázky.

UCHOVÁVÁNÍ DOKUMENTACE

Zadavatel uchovává veškerou dokumentaci, kterou tvoří všechny dokumenty v listinné nebo elektronické podobě, vzniklou v souvislosti se zadáváním veřejné zakázky po dobu minimálně 10 let od ukončení zadávacího řízení (uzavření smlouvy, případně vystavení objednávky) nebo od změny závazku ze smlouvy na veřejnou zakázku, nestanoví-li jiný právní předpis[6] lhůtu delší. Zadavatel je povinen pořizovat dokumentaci o zadávacím řízení takovým způsobem, aby byl schopen v případě potřeby doložit dokumentaci k aktuální fázi zadávacího řízení.

Tento požadavek se sice ze zákona o zadávání veřejných zakázek nevztahuje na veřejné zakázky malého rozsahu, které nejsou zadávány v zadávacím řízení, ale doporučuje se tento požadavek stanovit interními předpisy zadavatele také pro veřejné zakázky malého rozsahu z důvodu prokazatelnosti postupu a finančních kontrol.

Jinak všechny výše uvedené zásady (transparentnost, přiměřenost, rovného zacházení, zákaz diskriminace a zákaz omezovat účast na zadávacím řízení zahraničním dodavatelům) včetně stanovení předpokládané hodnoty podle zákona o zadávání veřejných zakázek se promítají rovněž do veřejných zakázek malého rozsahu v míře odpovídající zjednodušení jejich administrace a jejich účelu.

VEŘEJNÉ ZAKÁZKY MALÉHO ROZSAHU

Veřejná zakázka malého rozsahu (dále i „VZMR“) je definována prostřednictvím finančních limitů. Pro veřejné zakázky malého rozsahu na dodávky a služby předpokládaná hodnota nepřevyšuje 3 mil. Kč, resp. nepřevyšuje 9 mil. Kč pro veřejné zakázky malého rozsahu na stavební práce[7]. Předpokládaná hodnota veřejných zakázek malého rozsahu je pro účely zákona o zadávání veřejných zakázek a u jednotlivých finančních limitů rozhodná ve své podobě bez DPH.

Veřejné zakázky malého rozsahu jsou de facto podskupinou ostatních veřejných zakázek s nižším finančním limitem předpokládané hodnoty veřejné zakázky bez DPH, ať už jsou předmětem veřejné zakázky

- dodávka, služba (pro obě zakázky finanční limit 3 mil. Kč), nebo
- stavební práce (finanční limit 9 mil. Kč),

čímž bychom mohli pracovně rozdělit veřejné zakázky na „velké veřejné zakázky“ nad uvedený stanovený limit 3 mil. Kč, resp. 9 mil. Kč, a „malé veřejné zakázky“, resp. veřejné zakázky malého rozsahu podle zákona o zadávání veřejných zakázek do uvedeného stanoveného limitu.

[6] Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

[7] Do 2. dubna 2025 byl limit 2 mil. Kč, resp. 6 mil. Kč.

VYMEZENÍ A STANOVENÍ ZÁKLADNÍCH PROCESŮ VZMR

V případě organizační složky státu, resp. veřejný zadavatel, například ministerstvo jako zadavatel, prostřednictvím vnitřních předpisů, jako jsou vnitřní směrnice a metodické pokyny, upraví proces administrace VZMR[8] v následujících oblastech:

- vymezení rolí,
- organizační zajištění zadávání VZMR,
- postup zadávání VZMR podle finančních limitů,
- pořizování a uchovávání dokumentů,
- uveřejňování.

VYMEZENÍ ROLÍ

V rámci nastavené organizační struktury zadavatele, která zahrnuje rovněž útvar pro metodiku a realizaci veřejných zakázek včetně VZMR, je důležité stanovit alespoň základní vymezení rolí a s tím související pravomoci a odpovědnost v oblasti VZMR:

- **vedoucí administrátor** – vedoucím administrátorem se rozumí útvar ministerstva nebo jiného veřejného zadavatele, který vykonává roli příkazce operace[9]. Vedoucí administrátor by měl být zodpovědný za stanovení metodiky celého procesu, a to od samotného zadání VZMR až po její konečnou realizaci včetně administrace VZMR od stanovené předpokládané hodnoty[10],
- **zadavatelský útvar** – organizační útvar ministerstva nebo jiného veřejného zadavatele, jehož vedoucí zaměstnanec vykonává roli příkazce operace ve vztahu k výdajům souvisejícím s plánovanou VZMR,
- **správce** – správce položky rozpočtu zodpovědný za předání správných rozpočtových podkladů příkazci ke schválení,
- **příkazce** – příkazce operace odpovědný za věcnou správnost, účelnost, hospodárnost a soulad operace s právními předpisy, tj. vedoucí nadřízený správci položky rozpočtu.

ORGANIZAČNÍ ZAJIŠTĚNÍ ZADÁVÁNÍ VZMR

Zjištění VZMR podle výše předpokládané hodnoty veřejné zakázky může být v rámci ministerstva zajišťováno takto:

- vedoucí administrátor u veřejné zakázky, jejíž předpokládaná hodnota v průběhu jednoho roku dosáhne nebo přesáhne 750 tis. Kč bez DPH

[8] Vnitřními předpisy se upravují procesy administrace všech veřejných zakázek.

[9] Podle § 26 odst. 1 písm. a) zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů, je příkazce operace vedoucí orgánu veřejné správy nebo jím pověřený vedoucí zaměstnanec, který má oprávnění nakládat s veřejnými prostředky.

[10] VZMR lze členit na kategorie podle maximální výše předpokládané hodnoty bez DPH z hlediska organizačního zajištění VZMR viz bod Organizační zajištění zadávání VZMR.

a nedosáhne v případě veřejné zakázky na dodávky nebo veřejné zakázky na služby 3 mil. Kč bez DPH, nebo v případě veřejné zakázky na stavební práce 9 mil. Kč bez DPH, s výjimkou veřejné zakázky na komodity ICT,

- správci zadavatelského útvaru u veřejné zakázky na dodávky, služby a stavební práce, jejíž předpokládaná hodnota v průběhu jednoho roku nedosáhne 750 tis. Kč bez DPH,
- správci zadavatelského útvaru u veřejné zakázky na komodity ICT, jejíž předpokládaná hodnota u jednotlivých veřejných zakázek nedosáhne 3 mil. Kč bez DPH, a jsou realizovány prostřednictvím e-tržiště.

Pro určení ceny VZMR je rozhodující předpokládaná celková cena předmětu veřejné zakázky neobsahující DPH. Pro určení předpokládané hodnoty veřejné zakázky rozdělené do částí je rozhodující součet předpokládaných hodnot všech jejich částí v průběhu jednoho roku. Nabídkovou cenu uvádí uchazeči v nabídce bez DPH i s DPH kvůli zamezení možnosti nesrovnalostí. Zadavatel může VZMR zrušit až do doby uzavření smlouvy, pokud si to v podmínkách vyhradí. Zadavatel VZMR může po uchazeči požadovat čestné prohlášení o jeho finanční a odborné způsobilosti k VZMR.

POSTUP ZADÁVÁNÍ VZMR DLE FINANČNÍCH LIMITŮ

U veřejné zakázky, jejíž předpokládaná hodnota v průběhu jednoho roku nedosáhne 300 tis. Kč bez DPH, při zadání veřejné zakázky přímo kvalifikovanému dodavateli, pokud nedojde k překročení ceny v místě a čase obvyklé, správce zadavatelského útvaru:

- zadává veřejnou zakázku při dodržení transparentnosti, přiměřenosti, rovného zacházení, zákazu diskriminace a zákazu omezovat účast na výběrovém řízení zahraničním dodavatelům za cenu obvyklou v místě plnění na základě své informovanosti o trhu,
- nechá odsouhlasit zadání veřejné zakázky příkazci zadavatelského útvaru ministerstva,
- eviduje a archivuje kopie smluv (objednávek) na realizované veřejné zakázky po dobu 10 let,
- kontroluje a nese odpovědnost za to, aby v případech opakujících se dílčích zakázek na stejné dodávky, služby nebo stavební práce v průběhu jednoho roku součet peněžitých závazků, vyplývajících pro ministerstvo z uzavřených smluv (objednávek), nedosáhl u těchto VZMR 300 tis. Kč bez DPH, a to při dodržení zásad transparentnosti, přiměřenosti, rovného zacházení, zákazu diskriminace a zákazu omezovat účast na výběrovém řízení zahraničním dodavatelům.

U veřejné zakázky, jejíž předpokládaná hodnota v průběhu jednoho roku dosáhne 300 tis. Kč bez DPH a nedosáhne 750 tis. Kč bez DPH, při oslovení alespoň 3 dodavatelů, správce zadavatelského útvaru:

- zajistí ověření informace o cenách na trhu alespoň u tří zájemců (fax, e-mail, ceníky, telefon apod.) a ověření (výběr nejvhodnější nabídky) doloží písemným záznamem, který předá k odsouhlasení a podpisu příkazci zadavatelského útvaru ministerstva,
- eviduje a archivuje podklady k veřejné zakázce (záznam o ověření cen, kopie smluv objednávek) po dobu 10 let,
- členové výběrové komise podepíšou čestné prohlášení o své nepodjatosti k zakázce,
- kontroluje a nese odpovědnost za to, aby v případech opakujících se dílčích zakázek na stejné dodávky, služby nebo stavební práce v průběhu jednoho roku součet peněžitých závazků, vyplývajících pro ministerstvo z uzavřených smluv (objednávek), nedosáhl u těchto veřejných zakázek malého rozsahu 750 tis. Kč bez DPH, a to při dodržení zásad transparentnosti, přiměřenosti, rovného zacházení, zákazu diskriminace a zákazu omezovat účast na výběrovém řízení zahraničním dodavatelům.

U veřejných zakázek, jejichž předpokládaná hodnota v průběhu jednoho roku dosáhne nebo přesáhne 750 tis. Kč a nedosáhne nebo je rovna v případě veřejné zakázky na dodávky nebo veřejné zakázky na služby 3 mil. Kč bez DPH, nebo v případě veřejné zakázky na stavební práce 9 mil. Kč bez DPH (nedosahuje limitu pro podlimitní veřejné zakázky), lze zadat pouze formou výzvy k podání nabídky nejméně pěti zájemcům. K tomu:

- **správce předá** zpracovaný návrh zadání výzvy schválené a podepsané příkazcem zadavatelského útvaru ministerstva a případně další podklady (např. zadávací dokumentace v příslušném počtu výtisků) vedoucímu administrátorovi.

  Průvodní dokument k předávanému návrhu zadání výzvy musí obsahovat rozdělovník s obchodními názvy a sídly příslušného počtu adresátů, text výzvy a odůvodnění, které musí obsahovat:

  - předmět (specifikaci) veřejné zakázky,
  - předpokládanou hodnotu veřejné zakázky bez DPH,
  - potvrzení finančního krytí,
  - účel realizace zakázky,
  - návrh nejméně dvou členů z řad útvaru navrhovatele výzvy (zadavatelského útvaru) do výběrové komise pro otevírání, posouzení a hodnocení nabídek;
- **vedoucí administrátor posoudí** návrh zadání výzvy, hodnoticí kritéria, a rovněž návrh na členy výběrové komise, a souhlasí-li s ním, návrh schválí.

Současně určí jedním z členů výběrové komise zaměstnance svého útvaru a zajistí odeslání výzvy na požadované adresy s uvedením lhůty pro podání nabídek přiměřené charakteru veřejné zakázky. Útvar vedoucího administrátora může po uchazečích ve výzvě požadovat čestné prohlášení o jejich ekonomické způsobilosti;

- **výběrová komise zhodnotí** nabídky podle zadaných kritérií či kritéria (cena) a vedoucí administrátor na základě doporučení výběrové komise rozhodne o výběru nejvhodnější nabídky. Členové výběrové komise podepíšou čestné prohlášení o své nepodjatosti k zakázce;
- **správce zadavatelského útvaru vyzve** po obdržení rozhodnutí vedoucího administrátora o výběru nejvhodnější nabídky vítěze výběrového řízení k podpisu smlouvy. V případě, že nedojde k podpisu smlouvy ze strany vítěze, správce zadavatelského útvaru vyzve k podpisu smlouvy druhého v pořadí. V případě, že nedojde k podpisu smlouvy druhým v pořadí, správce zadavatelského útvaru může vyzvat k podpisu smlouvy třetího v pořadí. Výsledek výběrového řízení správce zadavatelského útvaru sdělí vítězi. Ostatním uchazečům se výsledek výběrového řízení nesděluje;
- **správce zadavatelského útvaru předá** po podpisu smlouvy její kopii neprodleně vedoucímu administrátorovi spolu s obálkou s nabídkou vítězného uchazeče, pokud mu byla vedoucím administrátora před podpisem smlouvy poskytnuta k pracovnímu využití;
- **vedoucí administrátor archivuje** veškeré podklady k zakázce po dobu 10 let;
- **správce zadavatelského útvaru nese zodpovědnost** za to, že veřejné zakázky, u kterých se předem dá předpokládat, že jejich plnění bude probíhat déle než jeden kalendářní rok, budou vždy zadávány oprávněnými způsoby (ne například účelové rozdělování veřejné zakázky stejného druhu), a to na základě předpokládané hodnoty v Kč bez DPH za celou dobu plnění veřejné zakázky nebo za čtyři roky plnění veřejné zakázky v případě, že smlouva bude uzavírána na dobu neurčitou.

Při zadání VZMR nejsou přípustné námitky uchazečů.

POŘIZOVÁNÍ A UCHOVÁVÁNÍ DOKUMENTŮ

Všechny organizační útvary ministerstva nebo jiného veřejného zadavatele zapojené do procesu VZMR by měly být schopny zajistit přezkoumatelnost své činnosti podle rozdělených kompetencí prostřednictvím tzv. auditní stopy, kterou se rozumí trvalé záznamy dokumentující úkony v rámci příslušné veřejné zakázky malého rozsahu.

Povinnost zadavatelů dokumentovat úkony ve výběrovém řízení vyplývá ze zvláštních právních předpisů. K této povinnosti může být zadavatel zavázán také smlouvou nebo rozhodnutím o poskytnutí dotace.

Uchovávání dokumentů je vhodné pro účely případné kontroly prováděné dle zákona o finanční kontrole nebo vzhledem k pravomocem Nejvyššího kontrolního úřadu dle zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů.

Uchovávání dokumentů zajišťuje ten útvar, který organizuje a provádí zadávání veřejné zakázky malého rozsahu, tj. zadavatelský útvar nebo útvar vedoucího administrátora, určený podle konkrétního zadávacího řízení.

UVEŘEJŇOVÁNÍ

Uzavřená smlouva na veřejnou zakázku včetně příloh a dodatků, u které cena přesáhne 750 tis. Kč bez DPH a na kterou se nevztahuje povinnost uveřejnění v registru smluv, se uveřejní na profilu zadavatele podle zákona o zadávání veřejných zakázek. Bylo-li výběrové nebo zadávací řízení provedeno zadavatelským útvarem, uveřejní smlouvu na veřejnou zakázku zadavatelský útvar, v opačném případě vedoucí administrátor. V případě povinnosti uveřejnit výši skutečně uhrazené ceny za plnění smlouvy podle zákona o zadávání veřejných zakázek se postupuje obdobně.

U výběrových nebo zadávacích řízení, které zajišťuje vedoucí administrátor, předá zadavatelský útvar vedoucímu administrátorovi podklady k uveřejnění výše skutečně uhrazené ceny do 75 dnů od splnění smlouvy a u smlouvy, jejíž doba plnění přesahuje 1 rok, nejpozději do 15. března následujícího kalendářního roku za plnění smlouvy v předchozím kalendářním roce.

Uzavřenou smlouvu na veřejnou zakázku malého rozsahu, včetně příloh a dodatků, u které cena přesáhne 50 tis. Kč bez DPH a na kterou se vztahuje povinnost uveřejnění v registru smluv, uveřejní zadavatelský útvar podle příslušného vnitřního předpisu ministerstva[11)] nebo jiného veřejného zadavatele[12)].

[11)] Uveřejnění smlouvy v registru smluv. Zadavatel odešle smlouvu v elektronické podobě (PDF) prostřednictvím datové schránky do datové schránky Registru smluv. Odeslání probíhá na elektronickém formuláři zveřejněném na portálu veřejné správy. Společně se smlouvou se zasílají povinná metadata (např. smluvní strany, předmět, datum uzavření, cena). Smlouva je automaticky zveřejněna na stránkách registru smluv: https://smlouvy.gov.cz. Zadavateli přijde potvrzení o uveřejnění do datové schránky.

[12)] Např. vnitřní předpis ministerstva nebo jiného veřejného zadavatele upravující jednotnou evidenci smluv, dodatků a objednávek uzavíraných mezi ministerstvem nebo jiným veřejným zadavatelem a externími subjekty a upravující jejich uveřejnění v souladu se zákonem o registru smluv.

ZÁVĚR

V rámci právního rámce, který je dán zákonem o zadávání veřejných zakázek, jsou pro „velké veřejné zakázky“ (nadlimitní a podlimitní veřejné zakázky) v plné šíři a detailně upravena procesní pravidla včetně povinností jak zadavatele, tak dodavatele při zadávání veřejných zakázek pro jednotlivé druhy zadávacích řízení.

Veřejné zakázky malého rozsahu takovou detailní právní úpravu nemají, avšak zákon o zadávání veřejných zakázek je zcela neopomíjí vzhledem k tomu, že stanoví jejich horní hranice finančního limitu předpokládané hodnoty veřejné zakázky bez DPH, ale především výslovně stanoví, že se na ně také vztahují základní zásady zadávání veřejných zakázek, to je zásada

- transparentnosti,
- přiměřenosti,
- rovného zacházení,
- zákazu diskriminace a
- zákazu omezovat účast na zadávacím řízení zahraničním dodavatelům, jako na všechny veřejné zakázky.

Zadavatel ať už veřejný, nebo obecný si vnitřními předpisy upraví proces administrace veřejných zakázek malého rozsahu při respektování stanoveného finančního limitu a jeho zjišťování a uplatňování základních zásad zadávání veřejných zásad v míře odpovídající zjednodušení jejich administrace a jejich účelu. Věřím, že tento článek přispěl k orientaci v právním rámci základních zásad veřejných zakázek a procesů veřejných zakázek malého rozsahu. Pro podrobnější znalost jednotlivých druhů zadávacích řízení doporučuji prostudovat si komplexně zákon o zadávání veřejných zakázek.



OTAZNÍKY KOLEM DELŠÍ DOVOLENÉ A PRACOVNÍHO VOLNA V PRAXI MZDOVÉ ÚČETNÍ

JUDr. LADISLAV JOUZA

Zákoník práce[1)] vytváří legislativní předpoklady k tomu, aby zaměstnavatelé poskytli zaměstnancům více odpočinku nejen v průběhu pracovního výkonu (např. bezpečnostní přestávky v práci), ale i po jeho skončení. Platí zásada, že zaměstnavatel může poskytovat nároky, které zákoník práce nezakazuje. Jedná se například o

- delší dovolenou,
- prodloužení odpočinku mezi směnami,
- rozšíření pracovního volna při překážkách v práci,
- samorozvrh pracovní doby zaměstnancem apod.

Všechny nové a reálné pracovněprávní výhody v oblasti odpočinku po práci musí ve své mzdověprávní praxi uplatňovat mzdové účetní. O jaké právní možnosti se může jednat?

VE PROSPĚCH ZAMĚSTNANCE

Smluvní volnost v personální praxi není bezbřehá. Její hranice jsou uvedeny v § 4a zákoníku práce. **Odchylná úprava práv nebo povinností v pracovněprávních vztazích nesmí být nižší nebo vyšší, než je právo nebo povinnost, které stanoví zákoník práce nebo kolektivní smlouva jako nejméně nebo nejvýše přípustné.** Zákoník práce dále uvádí formy právního jednání, které může práva a povinnosti upravovat odchylně. Může to být provedeno

a) smlouvou – například pracovní smlouva, manažerská smlouva nebo dohoda o pracovní činnosti, nebo
b) vnitřním předpisem – § 305 zákoníku práce.

Výjimka je v úpravě povinností zaměstnance, která může být **provedena jen smlouvou mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem**.

Odchylnou úpravu není možné sjednat ani tehdy, jestliže v příslušném ustanovení jsou zapracovány předpisy EU, pokud by „odchýlení“ **nebylo ve prospěch zaměstnance (viz § 363 zákoníku práce)**.

ZÁKONNÁ DÉLKA DOVOLENÉ

Jedním z významných práv, kterým může zaměstnavatel zvýhodnit zaměstnance, je delší dovolená. Podle § 213 odst. 1 zákoníku práce výměra dovolené činí **nejméně** 4 týdny v kalendářním roce. Delší dovolená v rozsahu 5 týdnů v kalendářním roce náleží zaměstnancům tzv. subjektů uvedených v § 109 odst. 3 zákoníku práce, jako jsou například zaměstnanci

- státu,
- územních samosprávných celků,

[1)] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

- v určitých případech i příspěvkových organizací a dalších subjektů.

Delší dovolená náleží i pedagogickým pracovníkům.

SMLUVNÍ VOLNOST

Zákoník práce zněním „nejméně" neomezuje delší výměru dovolené u zaměstnanců zaměstnavatelů, kteří jsou podnikatelského charakteru. Mohou stanovit (sjednávat) dovolenou v delším rozsahu, než jsou 4 týdny. Umožňuje jim to zásada „co není zakázáno, je dovoleno," která je opakem dřívější praxe, podle níž bylo možné sjednávat v pracovněprávních vztazích jen to, co bylo dovoleno.

Zákoník práce umožňuje, aby každý zaměstnavatel tzv. podnikatelského typu prodloužil dovolenou, a bude záležet jen na něm, jaký rozsah podle svých finančních i výrobních možností zvolí. Dovolená může být v rozsahu pěti nebo třeba i osmi týdnů, zákoník práce ji neomezuje. Zaměstnancům ostatních zaměstnavatelů než těch, kteří jsou tzv. nepodnikatelského charakteru, může tedy být dovolená prodloužena bez jakéhokoliv omezení. Na rozdíl od dřívější právní úpravy současná právní úprava nezakazuje sjednání podmínek pro prodloužení dovolené. Není vyloučeno, aby zaměstnavatel prodloužil dovolenou pouze určitým skupinám zaměstnanců, např. delší dovolenou přiznal zaměstnancům pracujícím u zaměstnavatele delší počet let, nebo zaměstnancům konajícím práce fyzicky nebo duševně náročné. Zaměstnavatel však musí při takovém prodloužení dovolené respektovat úpravu rovného zacházení.

Zaměstnavatel může diferencovat například podle věku zaměstnanců, podle druhu nebo obtížnosti práce či pracovního prostředí. Stanovená délka dovolené je pak závazná pro všechny zaměstnance. Jednotná délka dovolené je i pro pedagogické a akademické pracovníky vysokých škol, a to 8 týdnů v kalendářním roce.

Zaměstnanci podnikatelských subjektů tak mohou mít dovolenou v délce několika týdnů nad základní limit 4 kalendářních týdnů, zaměstnanci nepodnikatelských subjektů vždy 5 kalendářních týdnů.

Delší dovolenou je možné sjednat

- v pracovní nebo manažerské smlouvě,
- v kolektivní smlouvě, nebo
- stanovit ve vnitřním předpisu podle § 305 zákoníku práce.

Zaměstnavatel může stanovit nebo sjednat delší dovolenou i v dohodě o pracovní činnosti nebo v dohodě o provedení práce, což v personální praxi nebývá častým jevem.

DELŠÍ DOVOLENÁ PŘI PŘESČASECH

Dovolená se neodvíjí od počtu odpracovaných dní, ale spravedlivě od počtu odpracovaných hodin. Spojuje se tak s týdenní pracovní dobou.

PŘÍKLAD

Zaměstnanec, jehož stanovená týdenní pracovní doba činí 40 hodin a výměra dovolené u zaměstnavatele je 5 týdnů, konal u téhož zaměstnavatele za nepřetržitého trvání pracovního poměru práci po dobu 52 týdnů v příslušném kalendářním roce. Během této doby odpracoval celkem 2 080 hodin (52 x 8). V průměru tedy 40 hodin připadajících na jeden týden. Přísluší mu proto dovolená nekrácená, v celkovém rozsahu za kalendářní rok v počtu 200 hodin

(40 hodin x 5 týdnů) = 200 hodin.

V zákoníku práce je ustanovení, které zvyšuje počet dní dovolené pro zaměstnance, kteří odpracovali větší množství přesčasů.

PŘÍKLAD

Pokud by zaměstnanec v rozvržených směnách odpracoval např. v přesčasech během 52 týdnů v kalendářním roce více hodin, například 2 160 hodin, tedy o 80 hodin více, ***bude mít delší dovolenou****. Postupuje se podle § 213 odst. 5 zákoníku práce. Odpracoval-li zaměstnanec v kalendářním roce podle rozvrhu směn více než dvaapadesátinásobek stanovené týdenní pracovní doby nebo kratší týdenní pracovní doby, prodlouží se mu délka dovolené vždy o jednu dvaapadesátinu dovolené za kalendářní rok za každou další odpracovanou stanovenou týdenní pracovní dobu nebo kratší pracovní dobu.* ***Podle tohoto vzorce získá jeden den dovolené navíc.***

PŘÍKLAD

Kdyby zaměstnanec u téhož zaměstnavatele v rámci 52 týdnů v kalendářním roce pracoval ***v kratší týdenní pracovní době*** *30 hodin týdně a odpracoval celkem 1 566 hodin (tedy 52násobek jeho kratší týdenní pracovní doby), vznikne mu právo na dovolenou za kalendářní rok v délce 150 hodin (30 x 5 = 150). K odpracovaným 6 hodinám nad celé násobky kratší týdenní pracovní doby se nepřihlíží.*

PRODLOUŽENÍ DOVOLENÉ A „SICK DAYS"

S prodloužením dovolené nepřímo souvisí i tzv. sick days. Není to nic jiného než poskytování pracovního volna **k odpočinku po práci**. S dovolenou má toto volno společný účel: odpočinek. **Po jeho dobu poskytuje zaměstnavatel náhradu mzdy nebo platu.** Jedná se o významný zaměstnanecký benefit, kterým zaměstnavatelé zvýhodňují zaměstnance. Jeho rozsah může být sjednán v kolektivní smlouvě nebo stanoven ve vnitřním předpisu

zaměstnavatele. **Zpravidla se jedná o 3 až 5 dnů v průběhu kalendářního roku.**

Možnost sjednání pracovního volna v kolektivní smlouvě je podmíněno existencí odborové organizace u zaměstnavatele. Kolektivní smlouva, kterou jménem zaměstnanců sjedná zaměstnavatel s odborovou organizací, se pak vztahuje na všechny zaměstnance, i když nejsou odborově organizováni. To platí i o pracovním volnu v podobě „sick days", které bylo do kolektivní smlouvy zařazeno.

Výhodu v podobě „sick days" může zaměstnavatel rovněž uvést do vnitřního předpisu, který vydá podle § 305 zákoníku práce. Tento právní nástroj je pro zaměstnavatele výhodnější, neboť jde o jednostranné opatření, bez součinnosti a souhlasu jiných subjektů. Zaměstnavatel může pak práva a nároky ve vnitřním předpisu měnit na základě svého rozhodnutí.

PRAVIDLA PŘEDEM

Zaměstnavatel by měl předem nastavit pravidla ohlašování čerpaného zdravotního volna v podobě „sick days". Volno je poskytováno k vyřešení náhlé zdravotní indispozice zaměstnance, nedá se plánovat předem. Přesto by mělo být jasno, s jakým předstihem, komu a jakým způsobem se čerpání zdravotního volna hlásí, tak aby nedocházelo k jeho zneužívání. Protože se nejedná o dočasnou pracovní neschopnost, jejíž existenci uvádí lékař v potvrzení, nemůže zaměstnavatel v době volna zaměstnance kontrolovat. **Přesto by v případě zjištění zneužití tohoto zdravotního volna mohlo dojít podle předem nastavených pravidel k neposkytnutí nebo snížení náhrady mzdy.** Tyto dny pracovního volna (sick days) nejsou určeny k relaxaci, sportovním činnostem, nakupování či vyřizování nejrůznějších záležitostí na úřadech.

BRIDGE DAYS

V poslední době se i bez opory v právní úpravě uplatňuje poskytování pracovního volna s náhradou mzdy nebo platu **ve dnech mezi svátkem (svátky) a víkendovým volnem (tzv. bridge days)**. V roce 2026 se jedná např. o situace, kdy 28. říjen jako státní svátek připadá na středu, a 17. listopad na úterý. Zaměstnavatel může poskytnout pracovní volno na 26. a 27. října (pondělí a úterý) nebo na 16. listopad na pondělí. Tím by zaměstnancům vzniklo, včetně svátku, souhrnné pracovní volno. Takový postup je možné považovat za významný benefit pro zaměstnance. Zaměstnavatel by ho mohl zařadit do vnitřního předpisu nebo sjednat v kolektivní smlouvě.

ROZVRH PRACOVNÍ DOBY A OCHRANA ZDRAVÍ PŘI PRÁCI

Zákoník práce v § 87a umožňuje, aby si zaměstnanec rozvrhl pracovní dobu do směn sám. Tím si může vytvořit účinnější podmínky a předpoklady pro další a delší odpočinek. Podmínkou je, že zaměstnavatel se zaměstnancem o tom uzavřou písemnou dohodu. Může být sjednána samostatně nebo v pracovní smlouvě či v dohodě o práci konané mimo pracovní poměr.

V zákoníku práce nejsou stanoveny podmínky, které budou umožňovat zaměstnanci rozvrhnout si pracovní dobu do směn. Zaměstnanec by si měl směnu rozvrhnout tak, aby například

- byl zajištěn minimální nepřetržitý denní odpočinek a nepřetržitý odpočinek v týdnu,
- byly zajištěny přestávky v práci na jídlo a oddech,
- byly zajištěny bezpečnostní přestávky podle nařízení vlády č. 361/2007 Sb.[2)] atd.

V dohodě může být rovněž sjednáno, že si zaměstnanec nesmí rozvrhnout pracovní dobu v noci, v sobotu a v neděli, ve svátek apod. **Je to z toho důvodu, že zaměstnavatel je oprávněn kontrolovat dodržování plnění těchto zákonných nebo dohodnutých podmínek a musí je také dodržovat.**



[2)] Nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, ve znění pozdějších předpisů.

KŘÍŽOVÉ KONTROLY V POMOCNÉM ANALYTICKÉM PŘEHLEDU: JAK STÁT SYSTEMATICKY ZVYŠUJE KVALITU ÚČETNÍCH DAT VEŘEJNÉHO SEKTORU

Ing. JAKUB BAŽANT
Bc. KAROLÍNA BABELOVÁ

Účetnictví veřejného sektoru bývá často vnímáno především jako oblast zákonných povinností, účetních výkazů, kontrolních mechanismů a metodických pravidel. Ve skutečnosti však představuje mnohem více než pouze plnění legislativních požadavků. Účetní data dnes tvoří jeden ze základních pilířů řízení veřejných financí, ekonomické analytiky státu i celkové důvěryhodnosti veřejného sektoru. Právě kvalita účetních informací rozhoduje o tom, zda lze údaje o hospodaření státu, krajů, obcí, státních fondů nebo příspěvkových organizací efektivně využívat pro konsolidaci účetních výkazů státu, analytickou činnost, strategické řízení, vyhodnocování veřejných politik nebo mezinárodní reporting.

Význam účetních dat přitom v posledních letech výrazně roste. Veřejná správa stále intenzivněji pracuje s datovou analytikou, automatizovaným vyhodnocováním informací a konsolidovanými výstupy nad rozsáhlými datovými celky. Účetní informace tak již dávno neslouží pouze pro potřeby samotného účetnictví, ale stávají se důležitým podkladem pro hodnocení finanční stability veřejného sektoru a podporu rozhodovacích procesů na úrovni státu i územních samosprávných celků. S rostoucím významem dat proto přirozeně roste také důraz na jejich správnost, konzistenci, srovnatelnost a vzájemnou provázanost.

Jedním z důležitých nástrojů, který tuto kvalitu dlouhodobě podporuje, jsou křížové kontroly realizované v rámci *Pomocného analytického přehledu* (dále jen „PAP“) v *Centrálním systému účetních informací státu* (dále jen „CSÚIS“). Přestože jde na první pohled o technickou oblast

účetního výkaznictví, zkušenosti posledních let ukazují, že význam křížových kontrol dalece přesahuje samotnou kontrolní činnost. Ve skutečnosti představují jeden z nejdůležitějších mechanismů systematického ověřování kvality účetních dat veřejného sektoru a současně významný nástroj metodického sjednocování účetní praxe napříč tisíci účetních jednotek.

Křížové kontroly (dále také „KRK") se postupně staly důležitým prvkem metodického rozvoje, zvyšování kvality účetních dat a kultivace účetního výkaznictví veřejného sektoru. Umožňují nejen identifikovat nesoulady mezi partnerskými účetními jednotkami, ale také dlouhodobě analyzovat nejčastější problematické oblasti, sjednocovat metodické postupy a posilovat důraz na správné vykazování ekonomických skutečností. Významným přínosem je rovněž skutečnost, že podporují větší komunikaci mezi účetními jednotkami, zřizovateli, kraji, správci kapitol státního rozpočtu a Ministerstvem financí, čímž přispívají k postupnému zvyšování metodické vyspělosti veřejného sektoru jako celku.

Pro lepší pochopení fungování křížových kontrol je vhodné stručně zmínit jejich základní členění. KRK se z hlediska zpracování a publikace výsledků dělí na **interní a externí.** **Interní KRK** mají převážně informativní charakter a slouží zejména pro potřeby významných uživatelů účetních dat. Naproti tomu **externí KRK** mají přímý dopad na stav zpracování výkazu z pohledu KRK, přičemž jejich výsledky jsou účetním jednotkám oznamovány prostřednictvím Portálu CSÚIS nebo krajských úřadů.

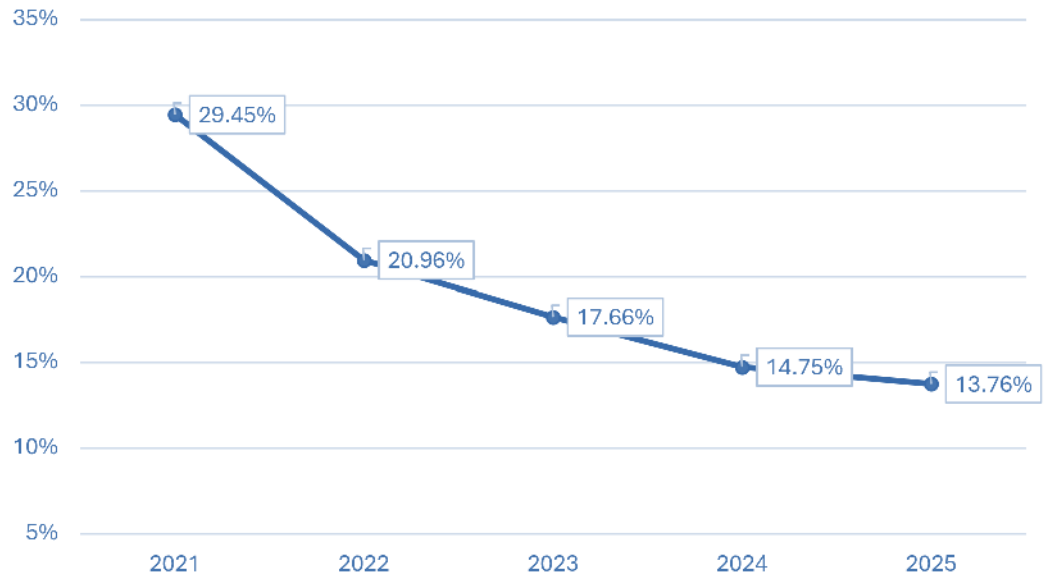
V případě zjištěných rozdílů se očekává buď oprava vykázaných údajů v PAP, nebo poskytnutí vysvětlení prostřednictvím ServiceDesku IISSP. Účetní jednotky přitom čtvrtletně aktivně řeší a komentují **pouze** externí KRK.

Analýza externích křížových kontrol za období 2021–2025 současně ukazuje velmi pozitivní trend – podíl rozdílných vazeb se během tohoto období snížil přibližně z 30 % na méně než 14 %. Jinými slovy, během pěti let došlo k více než poloviničnímu poklesu rozdílných vazeb mezi účetními jednotkami veřejného sektoru. O to významnější je tento vývoj vzhledem k tomu, že objem vykazovaných dat i rozsah prováděných kontrol zůstávají dlouhodobě velmi vysoké a účetní operace veřejného sektoru jsou svou povahou často mimořádně komplexní.

Nejde přitom pouze o statistický údaj, ale o potvrzení, že se dlouhodobě zvyšuje kvalita účetního výkaznictví veřejného sektoru a že systematická analytická a metodická práce přináší konkrétní výsledky. Významnou roli v tomto vývoji sehrála nejen analytická a metodická činnost Ministerstva financí, ale také metodická podpora poskytovaná kraji, správci kapitol státního rozpočtu a dalšími metodickými pracovišti. Současně je patrné, že samotné účetní jednotky věnují v posledních letech výrazně větší pozornost nejen správnému vedení účetnictví, ale i kvalitě účetního výkaznictví a správné interpretaci vykazovaných údajů.

Právě kombinace systematické analytické práce, metodické podpory a aktivního přístupu účetních jednotek postupně zvyšuje kvalitu účetních dat státu. Křížové kontroly se tak dnes neukazují pouze jako technický nástroj identifikace rozdílů, ale především jako jeden z pilířů budování kvalitního, důvěryhodného a analyticky využitelného datového prostředí veřejného sektoru.

Graf 1 – Vývoj podílu rozdílných vazeb externích KRK v letech 2021–2025



CO JSOU KŘÍŽOVÉ KONTROLY A JAK FUNGUJÍ

Princip křížových kontrol je v zásadě jednoduchý. Smyslem KRK je prověřit, zda účetní jednotky vykazují v rámci PAP stejné hodnoty na jednotlivých kombinacích položek (případně typů změn) jako jejich partnerské účetní jednotky, které ve výkazu vykázaly. V případě, že účetní jednotka vykáže v rozpadu partnera (účetní jednotku), který PAP nepředává, **není tento vztah předmětem KRK**. Do běhu KRK vstupují Části X, XI, XII a XIII PAP.

Pokud mezi dvěma účetními jednotkami veřejného sektoru vznikne účetní vztah, měly by obě účetní jednotky vykázat stejnou ekonomickou skutečnost odpovídajícím způsobem.

Pokud například jedna účetní jednotka vykáže bezúplatný převod dlouhodobého majetku, měla by druhá účetní jednotka vykázat odpovídající nabytí majetku. Stejně tak u návratných finančních výpomocí musí být na jedné straně správně vykázána pohledávka a na druhé odpovídající závazek.

Křížové kontroly proto automatizovaně porovnávají údaje vykázané partnerskými účetními jednotkami a zaměřují se zejména na:

- soulad vykázaných částek,
- správnost typu změny,
- návaznost vykázání mezi oběma stranami vztahu,
- nebo správnost vykázání ve stejném účetním období.

Smyslem kontrol přitom není „hledání chyb za každou cenu“. Hlavním cílem je ověřit, zda obě účetní jednotky vykazují stejnou ekonomickou realitu stejným nebo metodicky odpovídajícím způsobem.

Pokud systém identifikuje rozdíl, vzniká tzv. rozdílná vazba, která je následně analyzována a ze stran účetních jednotek komentována prostřednictvím ServiceDesk IISSP. Tyto komentáře představují důležitý analytický vstup, který mimo jiné umožňuje rozdíly klasifikovat podle jejich příčiny vzniku, posoudit jejich opravitelnost a porozumět důvodům, které vedly k jejich vzniku, a tím poskytují prostor pro poskytnutí metodické podpory účetním jednotkám tam, kde je potřeba.

Je přitom důležité zdůraznit, že samotná existence rozdílu automaticky neznamená chybu v účetnictví. Praxe ukazuje, že rozdíly často vznikají například:

- časovým nesouladem mezi účetními jednotkami,
- rozdílnou interpretací metodiky,
- nesprávným použitím typu změny,
- odlišným vykázáním stejné ekonomické skutečnosti,
- nebo chybným přiřazením partnerské účetní jednotky.

Právě proto je následná analytická práce a komunikace s účetními jednotkami mimořádně důležitá.

ÚČETNÍ DATA JAKO ZÁKLAD MODERNÍ VEŘEJNÉ SPRÁVY

Účetní data dnes nepředstavují pouze nástroj pro vedení účetnictví, ale tvoří významnou součást širšího datového prostředí veřejné správy. Veřejný sektor dnes pracuje s mimořádně rozsáhlým objemem účetních a finančních informací, které jsou prostřednictvím CSÚIS zpracovávány napříč tisíci účetních jednotek veřejného sektoru – od ministerstev a organizačních složek státu přes kraje, obce a dobrovolné svazky obcí až po příspěvkové organizace nebo státní fondy.

Takto rozsáhlý datový celek by však bez kvalitních kontrolních mechanismů jen obtížně poskytoval spolehlivý a využitelný obraz o hospodaření veřejného sektoru.

Jejich význam přitom v posledních letech dále roste. Veřejná správa stále více využívá:

- datovou analytiku,
- automatizované zpracování informací,
- konsolidované účetní výstupy,
- pokročilé analytické modely,
- nebo automatizované kontrolní mechanismy.

Bez kvalitních, konzistentních a metodicky správně vykázaných dat by přitom nebylo možné tyto nástroje efektivně využívat.

Význam kvalitních účetních dat dnes výrazně přesahuje oblast účetnictví jako takového. Účetní informace veřejného sektoru jsou využívány například:

- při konsolidaci účetních výkazů České republiky,
- pro analytickou činnost Ministerstva financí,
- pro potřeby hodnocení hospodaření veřejného sektoru,
- při přípravě ekonomických analýz a strategických materiálů,
- pro mezinárodní reporting,
- nebo jako podklad pro rozhodování veřejné správy na různých úrovních.

Každé zvýšení kvality účetních dat se proto pozitivně promítá také do kvality následných analytických výstupů a celkové důvěryhodnosti veřejných financí. Ta je ze stran účetních jednotek komentována prostřednictvím ServiceDesk IISSP. Tyto komentáře představují důležitý analytický vstup, který mimo jiné umožňuje rozdíly klasifikovat podle jejich příčiny vzniku, posoudit jejich opravitelnost a porozumět důvodům, které vedly k jejich

vzniku, a tím poskytují prostor pro poskytnutí metodické podpory účetním jednotkám tam, kde je potřeba.

PAP A CSÚIS JAKO KLÍČOVÉ NÁSTROJE KONTROLY KVALITY DAT

Pomocný analytický přehled (PAP) představuje jednu z nejdetailnějších částí účetního výkaznictví veřejného sektoru. Obsahuje podrobnější analytické informace o účetních operacích a umožňuje sledovat vztahy mezi účetními jednotkami v mnohem větší detailnosti než standardní účetní výkazy.

Data z PAP jsou shromažďována prostřednictvím CSÚIS, který kromě sběru účetních dat zajišťuje také:

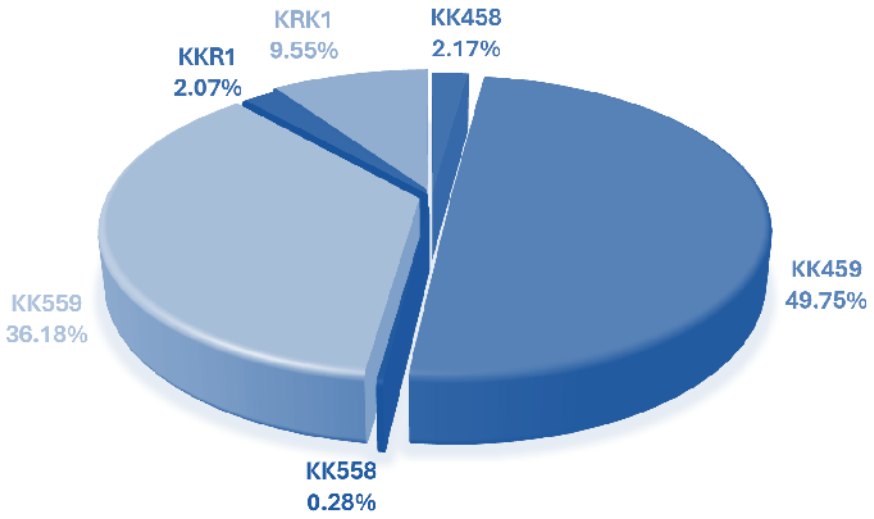
- automatizované kontroly,
- analytické zpracování,
- konsolidaci účetních informací,
- metodické vyhodnocování kvality dat,
- a identifikaci problematických oblastí účetního výkaznictví.

Metodické informace ke křížovým kontrolám, PAP a fungování systému jsou veřejně dostupné na portálu CSÚIS – Státní pokladna a v metodice Křížové kontroly PAP a PKP.

NEJVÝZNAMNĚJŠÍ OBLASTI ROZDÍLŮ V KŘÍŽOVÝCH KONTROLÁCH

Z dostupných dat vyplývá, že za období 2021–2025 bylo v CSÚIS evidováno celkem 10 638 rozdílných vazeb, jak je znázorněno v členění v grafu dále.

Graf 2 – Struktura rozdílných vazeb podle typu KRK v letech 2021–2025



Graf názorně ukazuje dominantní postavení bezúplatných převodů majetku a zásob mezi rozdílnými vazbami.

Jednotlivé typy KRK představují:

- KRK1 – krátkodobé a dlouhodobé návratné finanční výpomoci;
- KKR1 – úrokové náklady a výnosy ze swapových operací, ostatní nákladové a výnosové úroky;
- KK458 – bezúplatný převod nebo nabytí dlouhodobého majetku (organizační změny);
- KK459 – bezúplatný převod nebo nabytí dlouhodobého majetku (jiné změny);
- KK558 – bezúplatný převod nebo nabytí zásob (organizační změny);
- KK559 – bezúplatný převod nebo nabytí zásob (jiné změny).

BEZÚPLATNÉ PŘEVODY MAJETKU

Analýza externích křížových kontrol za období 2021–2025 ukazuje, že nejvýznamnější oblast rozdílných vazeb dlouhodobě představují bezúplatné převody dlouhodobého majetku, a to zejména z jiného titulu než z titulu organizačních změn. Tyto kontroly tvořily téměř polovinu všech rozdílných vazeb sledovaných v analyzovaném období.

Nejčastěji se jednalo o:

- pozemky,
- nebytové budovy,
- ostatní stavby,
- stroje a zařízení,
- nebo dopravní prostředky.

Nejde přitom o překvapivý výsledek, protože bezúplatné převody majetku představují v prostředí veřejného sektoru velmi častou a současně metodicky náročnou oblast.

Typicky se jedná například o:

- převody mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací,
- převody mezi organizačními složkami státu,
- předávání majetku mezi obcemi a jejich organizacemi,
- nebo další specifické majetkové operace veřejného sektoru.

Rozdíly zde často nevznikají pouze „běžnou účetní chybou“, ale například:

- rozdílným okamžikem zaúčtování,
- chybným vykázáním typu změny,
- rozdílným oceněním,
- nesprávným použitím analytického členění,
- nebo metodicky odlišným zachycením stejné ekonomické skutečnosti.

Praxe například ukazuje, že jedna účetní jednotka může převod vykázat jako „jinou změnu“, zatímco druhá strana stejnou operaci vykáže jako organizační změnu. Z ekonomického pohledu jde o stejnou transakci, systém však identifikuje nesoulad, neboť každá strana vykazuje odlišný charakter přírůstku a úbytku.

Rozdíly mohou vznikat také chybným vykázáním majetku, kdy je vyřazen z evidence na jiném syntetickém nebo analytickém účtu, než je u partnerské účetní jednotky zařazen.

V případě, že je majetek zatříděn na jiný analytický účet, který však neodporuje ekonomické podstatě daného majetku, nemusí se vždy nutně jednat o chybu. Pokud však účetní jednotka zaúčtuje majetek na jiný syntetický účet v rámci položek rozvahy, nesmí toto zatřídění odporovat obsahovému vymezení dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 410/2009 Sb.“).

Právě tyto situace potvrzují, že kvalitní účetní výkaznictví dnes vyžaduje nejen znalost účetnictví, ale také velmi dobrou orientaci v metodice vykazování.

NÁVRATNÉ FINANČNÍ VÝPOMOCI

Specifickou oblastí křížových kontrol jsou návratné finanční výpomoci.

Na rozdíl od bezúplatných převodů majetku zde rozdíly nejsou soustředěny pouze do několika dominantních vazeb, ale jsou rozloženy relativně rovnoměrně mezi jednotlivé kontrolní vazby.

V této oblasti systém sleduje například:

- počáteční a konečné stavy,
- správnost obratů,
- návaznost pohledávek a závazků,
- nebo členění krátkodobých a dlouhodobých částí.

Rozdíly v této oblasti bývají často způsobeny:

- rozdílným okamžikem zaúčtování splátek,
- nesprávným vykázáním obratů,
- chybným přeúčtováním,
- nebo metodicky odlišným vykázáním stejné operace.

I v této oblasti analýza potvrzuje postupné zlepšování kvality vykazovaných dat.

VÝZNAM METODICKÉ PODPORY A SPOLUPRÁCE NAPŘÍČ VEŘEJNÝM SEKTOREM

Velmi důležitým zjištěním posledních let je skutečnost, že pokles rozdílných vazeb nelze vysvětlit pouze samotným fungováním automatizovaných kontrol.

Významnou roli sehrála především systematická analytická a metodická práce realizovaná Ministerstvem financí. Rozdílné vazby byly detailně analyzovány a účetní jednotky byly vyzývány:

- k vysvětlení rozdílů,
- k opravám výkazů,
- k doplnění metodických komentářů,
- nebo ke sjednocení vykazovacích postupů.

Současně je však potřeba zdůraznit význam metodické podpory na úrovni prvního stupně, tedy zejména:

- krajských úřadů,
- správců kapitol státního rozpočtu,
- a dalších metodických pracovišť veřejného sektoru.

Právě tato úroveň představuje pro mnoho účetních jednotek nejbližší metodickou podporu a její role se v posledních letech jednoznačně posílila.

Významnou roli sehrávají rovněž samotné účetní jednotky veřejného sektoru. Praxe ukazuje, že se výrazně zvyšuje důraz nejen na správné vedení účetnictví, ale i na samotné účetní výkaznictví a kvalitu vykazovaných údajů.

Účetní jednotky dnes stále častěji:

- aktivně analyzují vzniklé rozdíly,
- komunikují s partnerskými účetními jednotkami,
- opravují identifikované nesoulady,
- a věnují větší pozornost správnému vykazování údajů v PAP.

Právě kombinace metodické podpory, analytické práce a aktivního přístupu účetních jednotek stojí za výrazným zlepšením výsledků v posledních letech.

KŘÍŽOVÉ KONTROLY JAKO NÁSTROJ KULTIVACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Význam křížových kontrol dnes dalece přesahuje samotnou kontrolní činnost. Ve skutečnosti představují velmi důležitý nástroj:

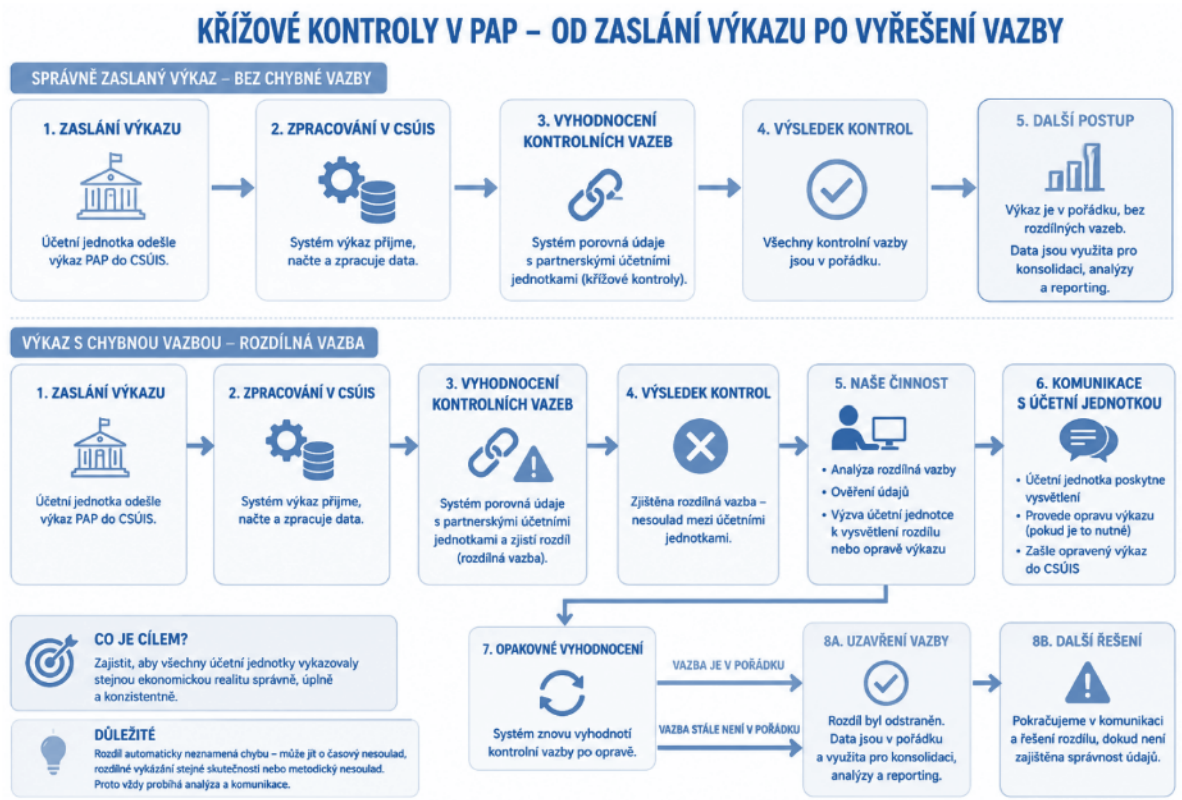
- metodického sjednocování veřejného sektoru,
- identifikace problematických oblastí,
- zvyšování kvality účetních dat,
- rozvoje analytické práce,
- a postupné profesionalizace účetního výkaznictví.

Výsledky kontrol umožňují sledovat například:

- kde účetní jednotky nejčastěji chybují,
- které oblasti metodiky jsou nejobtížnější,
- kde vznikají opakované nesoulady,
- a jak se v čase vyvíjí kvalita účetního výkaznictví veřejného sektoru.

Křížové kontroly tak nepředstavují pouze technický mechanismus kontroly správnosti vykazování, ale stávají se jedním z důležitých pilířů budování kvalitního, důvěryhodného a analyticky využitelného datového prostředí veřejného sektoru.

Skutečnost, že podíl rozdílných vazeb během pěti let poklesl o více než polovinu, představuje velmi silný signál, že systematická práce v této oblasti přináší konkrétní výsledky.



BUDOUCNOST: KVALITNÍ DATA JAKO PŘEDPOKLAD EFEKTIVNÍHO STÁTU

Význam kvalitních účetních dat bude v následujících letech dále růst. Veřejná správa stále intenzivněji pracuje s datovou analytikou, automatizovaným vyhodnocováním informací a lze očekávat, že pro futuro poroste ještě více i s využitím umělé inteligence.

Bez kvalitních, konzistentních a metodicky správně vykázaných údajů však nelze tyto nástroje efektivně využívat.

Křížové kontroly proto představují důležitou součást moderního řízení veřejných financí. Pomáhají nejen identifikovat rozdíly mezi účetními jednotkami, ale především dlouhodobě zvyšovat kvalitu účetního výkaznictví a důvěryhodnost účetních informací veřejného sektoru.

Zkušenosti z posledních let současně potvrzují, že kombinace systematické analytické práce, metodické podpory, aktivního přístupu účetních jednotek, vzájemné spolupráce a důrazu na kvalitu účetního výkaznictví vede k reálnému a měřitelnému zlepšování kvality účetních dat státu.

FINANČNÍ ANALÝZA OBCÍ: TEORETICKÁ VÝCHODISKA, METODIKA A INTERPRETAČNÍ RÁMEC

Doc. JUDr. Ing. MILAN HRDÝ, Ph.D. et Ph.D.

ÚVOD

Článek vymezuje finanční analýzu obcí jako nástroj hodnocení fiskálního zdraví a rozpočtové udržitelnosti územních samospráv. Vychází z teorie veřejných financí a zdůrazňuje rozdíl mezi rozpočtovým (hotovostním) a akruálním (účetním) pohledem. Navrhuje indikátorový rámec pro posouzení provozní rovnováhy, investiční kapacity, zadluženosti, likvidity a fiskální autonomie obce a diskutuje metodická omezení ukazatelů v prostředí veřejného sektoru, včetně vlivu transferů, investiční cykličnosti a heterogenity obcí.

Finanční analýza obcí představuje soubor analytických postupů, jejichž cílem je posoudit, zda je obec schopna

- dlouhodobě financovat poskytování veřejných služeb,
- udržovat a obnovovat svůj majetek a současně,
- plnit závazky bez nepřiměřeného přenášení břemen do budoucnosti.

V odborné literatuře veřejných financí se tato problematika často popisuje prostřednictvím konceptů fiskálního zdraví, fiskálního stresu a fiskální udržitelnosti, které akcentují mezičasové rozpočtové omezení veřejného sektoru a roli institucionálních pravidel[1)].

Toto vymezení finanční analýzy obcí se liší od vymezení finanční analýzy podniků, jejímž cílem je posouzení finančního zdraví podniku, přičemž za finančně zdravý podnik se považuje podnik, který je schopen zajistit požadovanou výnosnost při udržování přiměřené likvidity. Na rozdíl od obcí je finanční analýza podniků určena také pro potenciální investory, kteří do finančně zdravého podniku mohou investovat své peněžní prostředky. Obec naopak reprezentuje veřejný zájem, přičemž **finanční analýza obce** mimo jiné **ukazuje, jak efektivně jsou vložené veřejné prostředky využity**. I z toho důvodu je v českém prostředí finanční hospodaření obcí formováno relativně silným právním rámcem rozpočtových pravidel územních rozpočtů a účetnictví, který určuje pravidla sestavení a plnění rozpočtu, nakládání s prostředky a povinnosti ve výkaznictví[2)]. Tento rámec má rovněž význam pro interpretaci výsledků finanční analýzy obce, neboť stejné hodnoty ukazatelů mohou mít odlišný význam v závislosti na velikosti obce, její případné spádové funkci, organizační struktuře (např. rozsahu příspěvkových organizací) či investiční fázi. Finanční analýza podniku naopak není tak silně legislativně svázána a vlastní interpretace výsledků záleží mimo jiné na osobní zkušenosti finančního analytika. Probíhá časové a mezipodnikové srovnání, které poskytuje komplexní obraz o finanční situaci analyzovaného podniku.

TEORETICKÁ VÝCHODISKA: ROZPOČTOVÉ OMEZENÍ, UDRŽITELNOST A FISKÁLNÍ KAPACITA

Základní teoretickou oporou finanční analýzy obcí je **mezičasové rozpočtové omezení**, přičemž současné výdaje a dluh musí být v dlouhém období kryty budoucími příjmy reprezentovanými zejména daněmi, poplatky a transfery, jinak vzniká fiskální nerovnováha[3)]. Udržitelnost se v praxi obcí často interpretuje jako schopnost generovat stabilní provozní přebytek, který umožňuje financovat obnovu infrastruktury a spolufinancování investic bez neúměrného růstu dluhu[4)]. Obecně udržitelnost v oblasti municipalit představuje uspokojení potřeby současných obyvatel a nezhoršující se podmínky pro budoucí generace.

S udržitelností souvisí pojem **fiskální kapacity**, tj. schopnosti obce získávat zdroje při dané ekonomické základně a institucionálních pravidlech. V systémech, kde jsou klíčové příjmy obcí významně determinovány sdílenými daněmi a transfery, je fiskální autonomie omezená a větší význam získává řízení výdajů, víceleté plánování a tvorba rezerv[5)]. Z hlediska finanční analýzy to znamená, že posouzení „finančního zdraví" obce musí kombinovat ukazatele

- příjmové stability,
- výdajové rigidity a

1) Richard A. Musgrave a Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice* . New York: McGraw-Hill, 1989; Harvey S. Rosen a Ted Gayer, *Public Finance*.New York: McGraw-Hill Education, 2014.

2) Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů; zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

3) Richard A. Musgrave a Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw-Hill, 1989; Harvey S. Rosen a Ted Gayer, *Public Finance*. New York: McGraw-Hill Education, 2014.

4) Peková, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2011, 642 s.

5) Peková, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, a.s., 642 s.; Harvey S. Rosen a Ted Gayer, *Public Finance*. New York: McGraw-Hill Education, 2014.

- schopnosti absorbovat šoky (např. výpadek sdílených daní nebo skokový růst cen energií).

Jedná se o tři základní oblasti, které bude finanční analýza obce zkoumat, tj. výdajovou stránku jejího rozpočtu, příjmovou stránku jejího rozpočtu a také schopnost obce reagovat na příslušný makroekonomický vývoj i na ekonomické i legislativní změny.

SPECIFIKA OBCÍ: ROZPOČTOVÝ VS. AKRUÁLNÍ POHLED

Kromě již dříve zmíněných odlišností se u finanční analýzy obce vyskytují dva komplementární pohledy:

1. **Rozpočtový (hotovostní) pohled**, který je klíčový pro řízení likvidity, rozpočtové kázně a krátkodobé platební schopnosti.
2. **Akruální (účetní) pohled**, který lépe zachycuje ekonomickou podstatu nákladů a výnosů a umožňuje analyzovat majetkovou pozici, opotřebení, rezervy a závazky.

Rozpočtový a účetní obraz podrobený finanční analýze se mohou v krátkém období významně lišit, což jen podtrhuje význam obou pohledů. Jedná se zejména o časování transferů, investičních dotací a kapitálových výdajů. Proto je při provádění finanční analýzy obcí vhodné metodicky explicitně uvést, z jakých dat analýza vychází, a oddělit závěry o likviditě od závěrů o dlouhodobé udržitelnosti zejména týkající se akruální nákladovosti a majetkové obnovy. Právní rámec účetnictví a rozpočtových pravidel zároveň určuje minimální standardy evidence a vykazování, které jsou pro odborně korektní analýzu výchozím bodem[6]. Trochu to připomíná analýzu klasických podniků, kde jsou rovněž stanoveny vykazovací standardy, mimo jiné v závislosti na tom, jakými účetními standardy se podnik řídí či zda je kótován na burze apod.

METODIKA FINANČNÍ ANALÝZY OBCE: INDIKÁTORY, ČASOVÁ ŘADA A BENCHMARKING

V odborném pojetí je vhodné chápat finanční analýzu obce jako vícekriteriální hodnocení, které kombinuje

a) deskriptivní analýzu struktury příjmů a výdajů,

b) indikátorový systém a

c) srovnání v čase a prostoru.

Investiční aktivita obcí je cyklická a často skoková, proto musí být podobně jako u klasického podniku hodnocení prováděno v delším časovém horizontu. Doporučuje se pracovat alespoň s pětiletou časovou řadou a zvláštní pozornost věnovat také mimořádným položkám, které by neměly zásadně ovlivnit provozní rovnováhu. Jedná se např. o prodej strategického majetku, jednorázové dotace, mimořádné kompenzace apod.[7] Metodicky korektní je oddělit výsledky provedené analýzy „včetně" i „bez" mimořádných vlivů, případně provést analýzu jednotlivých vývojových scénářů.

Benchmarking zvyšuje vypovídací schopnost ukazatelů, ale vyžaduje transparentní výběr srovnávací skupiny. Obce se liší spádovostí, turistickou zátěží, majetkovou vybaveností i organizační strukturou. Často používané srovnání „na obyvatele" je nejvhodnější, ale ne vždy postačující. Proto je vhodné uvést kritéria podobnosti, kterými jsou nejčastěji velikost, region, funkce obce, a také explicitně popsat a identifikovat omezení srovnatelnosti[8]. Nalezení srovnatelných podniků pro mezipodnikové srovnání bývá také problémem při provádění finanční analýzy klasických podniků, kde je třeba brát do úvahy oborová specifika.

INDIKÁTOROVÝ RÁMEC: DIMENZE FISKÁLNÍHO ZDRAVÍ OBCE

Dále je navržen indikátorový rámec, který pokrývá pět dimenzí:

1. provozní rovnováha
2. investiční kapacita
3. zadluženost a dluhová služba
4. likvidita a závazky
5. fiskální autonomie a stabilita příjmů

Důraz je kladen na interpretaci a vzájemné vazby ukazatelů.

Provozní rovnováha (běžné hospodaření) bere do úvahy provozní saldo (běžné příjmy minus běžné výdaje), které je základním indikátorem, protože **ukazuje, zda obec dokáže financovat běžný provoz z běžných zdrojů**. Dlouhodobě kladné provozní saldo je předpokladem tvorby rezerv a spolufinancování investic. Naopak dlouhodobě záporné saldo signalizuje strukturální problém, který bývá řešen odkládáním údržby, omezením služeb nebo růstem dluhu[9]. To jsou záležitosti, které se projevují především v dlouhodobém časovém horizontu a případné nové vedení obce pak má problém zjednat nápravu. Doplňkově lze sledovat **provozní přebytek na obyvatele**, který umožňuje srovnání mezi obcemi a identifikaci trendů fiskální kapacity.

Investiční kapacita a kapitálové hospodaření jsou důležitým faktorem finanční analýzy obcí. Investice obcí jsou často financovány kombinací provozního přebytku,

[6] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví; zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

[7] Peková, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR.* Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2011, 642 s.

[8] Ochrana, František. Veřejný sektor a veřejné finance. Praha: Grada, a.s., 2016. 360 s.

[9] Peková, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR.* Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2011, 642 s.

dotací a dluhu. Pro posouzení investiční kapacity je užitečná **míra samofinancování investic**, která poměřuje vlastní zdroje (typicky provozní přebytek a stabilní kapitálové příjmy) vůči kapitálovým výdajům[10]. Samotná výše kapitálových výdajů však neříká nic o udržitelnosti, neboť investice mohou generovat budoucí provozní náklady (energie, údržba, personál). Proto je vhodné doplnit analýzu o posouzení „provozních dopadů investic" a propojit finanční analýzu s víceletým rozpočtovým výhledem.

Zadluženost a dluhová služba jsou dalším velmi důležitým parametrem finanční analýzy obcí. Ukazatele zadluženosti je třeba interpretovat v kontextu příjmové stability a provozního přebytku. **Dluh na obyvatele** je vhodný pro benchmarking, ale bez doplnění o schopnost dluh obsluhovat může být zavádějící. Proto je klíčový ukazatel **dluhové služby** (splátky jistiny a úroky) ve vztahu k běžným příjmům. Vysoká dluhová služba omezuje rozpočtovou flexibilitu a může vést k vytlačování běžných výdajů na služby a údržbu[11].

Likvidita a závazky jsou další důležitou součástí této analýzy. Likvidita zachycuje krátkodobou platební schopnost. Vedle účetních ukazatelů, kam patří např. okamžitá likvidita, je v praxi obcí důležité sledovat i časování příjmů a výdajů, zejména u transferů a investičních akcí. Růst krátkodobých závazků může indikovat skryté napětí v hospodaření, i když rozpočet formálně vychází vyrovnaně.

Důležitá je rovněž **fiskální autonomie a stabilita příjmů**. Fiskální autonomie se často měří podílem vlastních příjmů na celkových příjmech a mírou závislosti na transferech. Vysoká transferová závislost může zvyšovat nejistotu plánování (časování, účelovost) a podporovat investiční cykličnost vázanou na dotační programy[12]. V českém kontextu je však nutné interpretovat autonomii s vědomím, že klíčové daňové příjmy jsou z velké části sdílené a obec má omezený prostor je krátkodobě ovlivnit.

Jednotlivé dimenze velmi silně připomínají příslušné skupiny ukazatelů, které známe z oblasti klasických podniků, tj. např. ukazatele rentability, aktivity, likvidity, zadluženosti, popřípadě ukazatele kapitálového trhu.

DISKUSE: METODICKÁ OMEZENÍ A INTERPRETAČNÍ RIZIKA

Indikátorový přístup je srozumitelný a umožňuje benchmarking, avšak má několik omezení:

a) **Jednorázové položky a účetní/rozpočtové rozdíly** mohou zkreslit závěry, pokud nejsou explicitně identifikovány.

b) **Investice a budoucí provozní náklady**: finanční analýza musí hodnotit nejen „kolik obec investuje", ale i to, zda investice nezhorší budoucí provozní saldo.

c) **Heterogenita obcí**: srovnání bez kontroly spádovosti, organizační struktury a majetkové vybavenosti může vést k chybným závěrům.

d) **Politicko-institucionální dimenze**: rozpočtová rozhodnutí jsou výsledkem politických preferencí a institucionálních pravidel; finanční analýza proto nemůže být hodnotově neutrální ve smyslu „jediného správného" optima, ale může transparentně ukázat trade-off mezi službami, investicemi a rizikem[13].

ZÁVĚR

Finanční analýza obcí je v odborném pojetí nástrojem hodnocení fiskálního zdraví a udržitelnosti, který musí respektovat institucionální rámec veřejných financí a specifika územních samospráv. Robustní analýza kombinuje rozpočtový a akruální pohled, pracuje s časovou řadou, využívá benchmarking a doplňuje ukazatele o kontext, který zahrnuje především investiční cyklus, transferovou závislost a organizační strukturu. **Výsledkem finanční analýzy obce by neměl být pouze soubor čísel a ukazatelů, ale finální, odborně fundované a argumentačně podložené posouzení schopnosti obce dlouhodobě financovat služby a obnovu majetku při přiměřené míře rizika zadlužení**[14]**.** To je velmi podobné jako při finanční analýze podniku, kdy vypočtené ukazatele zdaleka nestačí k posouzení finančního zdraví podniku, ale je nutné provést odborné a komplexní posouzení jeho finančního zdraví. V případě obce by měla být posouzena i její schopnost obce naplňovat svůj záměr zajistit spokojený a kvalitní život svých obyvatel.

Příspěvek byl zpracován jako odborný článek recenzovaný v rámci výzkumného úkolu Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze č. IP 100040.

Článek prošel recenzním řízením redakční rady.

Autor působí na Katedře financí a oceňování podniku Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze

[10] Ochrana, František. Veřejný sektor a veřejné finance. Praha: Grada, a.s., 2016. 360 s.

[11] Zákon č. 250/2000 Sb.; Peková, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR.* Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2011, 642 s.

[12] Harvey S. Rosen a Ted Gayer, *Public Finance*. New York: McGraw-Hill Education, 2014, Peková, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR.* Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2011, 642 s..

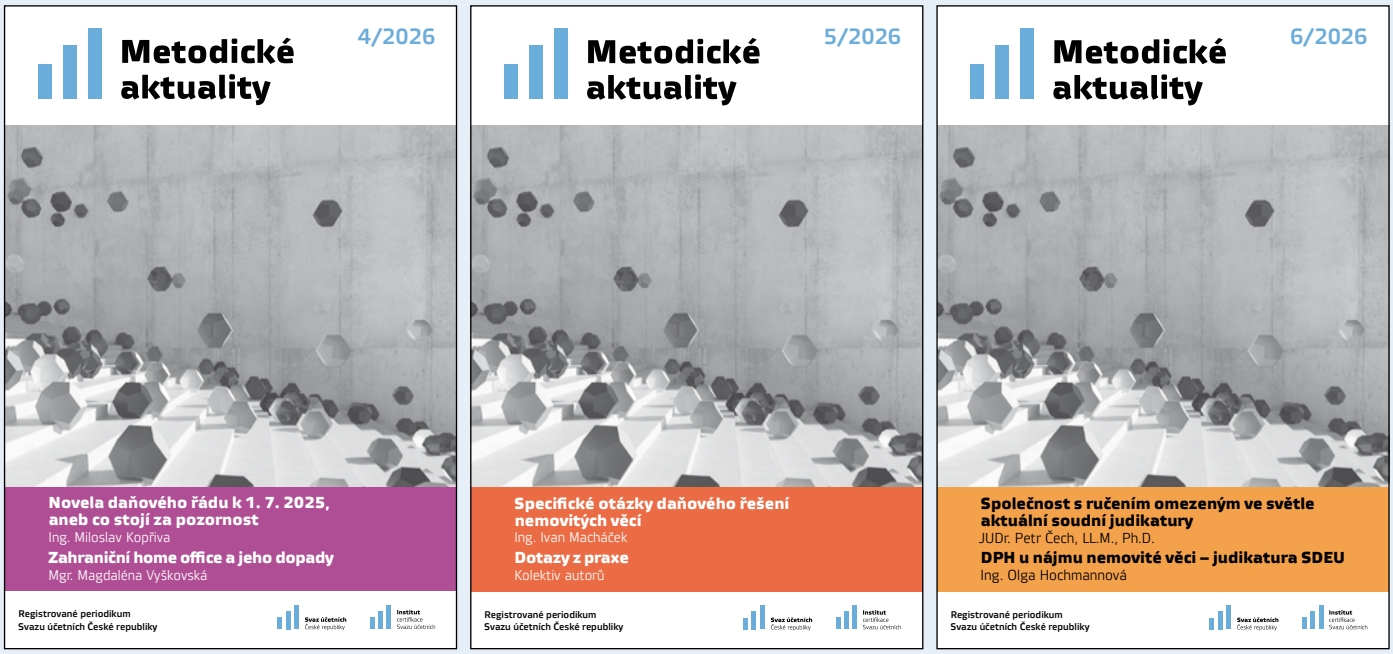
[13] Richard A. Musgrave a Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw-Hill, 1989; Harvey S. Rosen a Ted Gayer, *Public Finance*. New York: McGraw-Hill Education, 2014.

[14] Ochrana, František. Veřejný sektor a veřejné finance. Praha: Grada, a.s., 2016. 360 s.

Vždy aktuální informace, výklady a stanoviska

ČASOPIS
METODICKÉ AKTUALITY

SVAZU ÚČETNÍCH



OBJEDNEJTE SI CELÝ ROČNÍK 2026

Časopis obsahuje odborné výklady a ucelené komentáře z oblasti účetnictví, daní, sociálního a zdravotního pojištění, pracovního práva a navazujících oblastí, které reagují na aktuální legislativní změny či judikaturu a které jsou doplněny o názorné příklady, praktické tabulky a přehledy. Pravidelně přináší také odpovědi na odborné dotazy, které pomáhají řešit praktické účetní a daňové problémy.

BONUS

Každý předplatitel Metodických aktualit Svazu účetních získává možnost bezplatných odpovědí na své dotazy, jak zaúčtovat konkrétní účetní případ či jak postupovat při řešení konkrétní situace z daňového hlediska.

Svaz účetních
České republiky

VYDÁVÁ Svaz účetních České republiky, z. s.
Vinohradská 2022/125, 130 00 Praha 3
www.svaz-ucetnich.cz



Svaz účetních České republiky, z.s.
(svazový spolek)

Komora certifikovaných účetních, z.s.
Svaz účetních České Budějovice, z.s.
Svaz účetních Hradec Králové, z.s.
Svaz účetních Jablonec nad Nisou, z.s.
Svaz účetních Jihlava, z.s.
Svaz účetních JM, z.s.
Svaz účetních Nový Jičín, z.s.
Svaz účetních Pardubice, z.s.
Svaz účetních Plzeň, z.s.
Svaz účetních Praha, z.s.
Svaz účetních Severní Morava, z.s.
Svaz účetních Střední Morava, z.s.
Svaz účetních Ústí nad Labem, z.s.

Institut certifikace Svazu účetních

Vzdělávací agentura SÚ ČR **www.icu-praha.cz**

Svaz účetních České republiky, z.s.
Vinohradská 2022/125, 130 00 Praha 3
www.svaz-ucetnich.cz

9 771213 349002 02