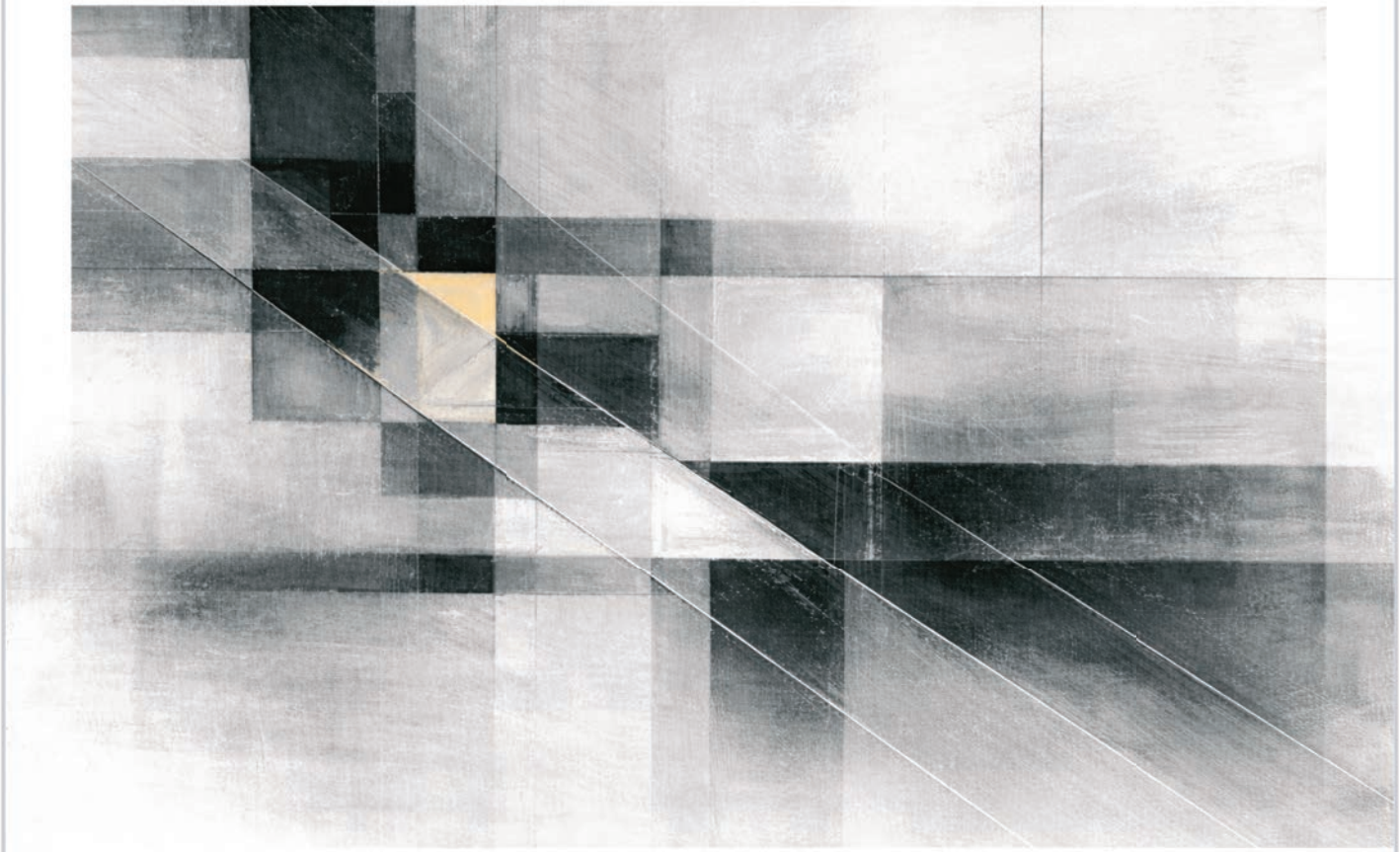
AUDITING

Časopis Komory auditorů České republiky

Účetnictví, kontrola a audit ve veřejném sektoru

3
2025

Audit.
Jeden systém.
Jedno řešení.



Centrální místo pro řízení a dokumentaci auditu

Inteligentní cloudový systém pro řízení a dokumentaci auditu.

Podporuje týmovou spolupráci, dává přehled o stavu zakázek, umožňuje přístup odkudkoliv a zvyšuje kvalitu řízení i řízení kvality.

iAuditing

www.iAuditing.cz

Editorial

Veřejný sektor představuje významnou část ekonomiky, jak naznačuje úvodní přehledový článek Jana Pavla. Kvalita účetních informací připravovaných touto částí účetních jednotek (v podmínkách ČR se jedná o téměř 20 tisíc jednotek) je zásadní pro ekonomická rozhodování nejen externích uživatelů, ale všech úrovní veřejné správy. Touto perspektivou byly zvoleny články, které tvoří náplň tohoto čísla a jsou zaměřeny na veřejný sektor a související otázky z oblasti účetnictví, auditingu, přezkoumání hospodaření či finanční kontroly.



David Procházka, editor tohoto čísla

Význam účetních dat veřejného sektoru pro statistické účely popisuje článek Heleny Houžvičkové, Jaroslava Kahouna a Ludmily Vebrové. Kvalita rozhodování závisí na kvalitě vstupních dat a ta úzce souvisí s efektivním řízením a funkčními kontrolními mechanismy. Změnám, které v této oblasti přinese nový zákon o řízení a kontrole veřejných financí, se věnuje článek autorů z Ministerstva financí ČR. Nezastupitelnou roli v procesu efektivního fungování veřejného sektoru mají i kontroly Nejvyššího kontrolního úřadu. Z rozhovoru s viceprezidentem NKÚ Janem Málkem se dozvíte, na co NKÚ klade hlavní důraz, mj. i v oblasti

Obsah

Role veřejných rozpočtů v ekonomice – teoretická východiska a historický vývoj
Jan Pavel 3

Využití účetních dat veřejného sektoru pro statistické účely
Helena Houžvičková, Jaroslav Kahoun, Ludmila Vebrová 9

Nový zákon o řízení a kontrole veřejných financí – posílení odpovědnosti a prevence rizik
Jiří Fojtík, Juraj Brigant, Barbora Janíčková, Jana Czudek Kranecová 18

Kontrola musí mít dosah a dopad
Rozhovor s Janem Málkem, viceprezidentem Nejvyššího kontrolního úřadu 31

Kdo je uživatelem účetnictví státu?
Luboš Rokos, Jarmila Schmidtová, Michala Stefanović 36

Formálně zveřejněno, fakticky zapomenuto? O komunikaci odborných výstupů ve veřejném sektoru
Martin Smetana, Václav Kešner 46

Jak na ověření dotací z rozpočtu Evropské unie?
Ondřej Hartman 56

Specifika ověřovací zakázky přezkoumání hospodaření obcí – identifikace rizik a přijetí zakázky
Martina Smetanová 58

Podrozvaha vybraných účetních jednotek – informace, pouhé údaje nebo snad misinformace?
Vladimír Zelenka 65

účetnictví státu tak, aby poskytovalo užitečné informace uživatelům.

Otázku, kdo jsou uživatelé účetnictví státu a jaké mají informační potřeby, zkoumal společný projekt NKÚ a FFÚ VŠE v Praze. Výsledky projektu prezentuje článek Luboše Rokosa, Jarmily Schmidtové a Michaly Stefanović. Účetní a auditoři často čelí výzvě, jak komunikovat relativně složité ekonomické problémy a jejich účetní dopady. Příklady „jak na komunikaci odborných výstupů ve veřejném sektoru" prezentují Martin Smetana a Václav Kešner z NKÚ. Jejich několikastupňový přístup, pomocí kterého odlišují různé příjemce a různou úroveň detailu, lze bez nadsázky označit za velmi vydařený příklad dobré praxe a je v mnohém inspirativní i pro naše profese.

Následují tři články, které se věnují vybraným auditorským a účetním otázkám. Článek Ondřeje Hartmana představuje možnosti, které se auditorům nabízejí při ověřování dotací z rozpočtu EU. Martina Smetanová se zabývá specifiky ověřovacích zakázek při přezkoumávání hospodaření obcí. Článek Vladimíra Zelenky řeší problematické oblasti podrozvahy u vybraných účetních jednotek.

Věřím, že předložené číslo vás seznámí s méně či více známými aspekty účetnictví veřejného sektoru a s jeho širšími ekonomickými souvislostmi a bude užitečným zdrojem inspirace pro výkon auditorské praxe v této významné části národní ekonomiky.

Doporučené zdroje informací:

» https://monitor.statnipokladna.gov.cz/
» https://statnipokladna.gov.cz/cs/csuis/portal-csuis
» https://mf.gov.cz/cs/rozpoctova-politika
» https://www.dotaceeu.cz/cs/uvod

AUDITING Č. 3/2025

ročník 2

Toto číslo vyšlo 26. 10. 2026
VYDÁVÁ: Komora auditoru České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1,
tel.: 224 212 670, 224 222 178, IČ 70901473, www.kacr.cz
Vydávání povoleno MK ČR E 24525, ISSN 3029-5106 (3029-5114)
Vychází 4x ročně.
REDAKCE: Ing. Lenka Zouharová, Ph.D., redakce@kacr.cz
REDAKČNÍ RADA: doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., předseda, Ing. Jiří Pelák, Ph.D., místopředseda, Ing. Jan Molín, Ph.D., doc. Ing. David Procházka, Ph.D.,Ing. Michal Šindelář, Ph.D., Ing. Michal Štěpán, Ing. Petr Vácha, Ph.D.
Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero).
Články prochází recenzním řízením.
TISK, DISTRIBUCE: dhMedia, s.r.o.
© Komora auditorů ČR

Role veřejných rozpočtů v ekonomice – teoretická východiska a historický vývoj



Prof. Ing. Jan Pavel, Ph.D.
je profesorem v oboru finance, dlouhodobě působí na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze a zaměřuje se na výuku a výzkum v oblasti veřejných financí. Ve své odborné práci se věnuje zejména rozpočtové a fiskální politice, efektivnosti fungování veřejného sektoru, veřejným zakázkám, transakčním nákladům veřejných politik a interakci daňového a dávkového systému. V letech 2018–2026 byl členem Národní rozpočtové rady, kde se podílel mimo jiné na zprávách o dlouhodobé udržitelnosti veřejných financí, vyhodnocování plnění fiskálních pravidel a sledování hospodaření sektoru veřejných institucí. Je autorem či spoluautorem více než 100 publikací, podílel se na řadě národních i mezinárodních výzkumných projektů.

Státní zásahy, jejichž intenzita se do značné míry promítá do velikosti rozpočtové soustavy, významně ovlivňují ekonomické procesy v rozvíjejících se i vyspělých ekonomikách. Jejich rozsah během posledních 200 let postupně narůstal, přičemž podíl veřejných výdajů na HDP v zemích EU se aktuálně pohybuje kolem 49 %. Ne všechny ekonomické školy však považují takovýto rozsah státních zásahů za žádoucí a otázka role státu v ekonomice tak stále patří k fundamentálním problémům ekonomické teorie i hospodářské politiky. Rozhodování o jejich velikosti, formě a intenzitě je zároveň otázkou posuzování ekonomické efektivnosti, institucionální kvality i společenských hodnot. Lze také říct, že neexistuje univerzálně platný model „optimálního státu“, neboť jeho fungování je vždy podmíněno historickým kontextem, úrovní ekonomického rozvoje, preferencemi obyvatelstva a kvalitou institucí.

Cílem tohoto článku je objasnit, jaké důvody vedou ke státním zásahům, posoudit jejich vztah k ekonomické efektivnosti a na historickém vývoji demonstrovat vazbu ekonomické teorie a institucionálního nastavení státu na velikost a strukturu veřejných výdajů. Jde o přehledový text, jehož účelem je seznámení čtenáře se základním historickým a teoretickým kontextem vývoje veřejných financí.

Typologie státních zásahů

Literatura věnující se veřejným financím, kterou lze zařadit do ekonomie hlavního proudu (např. Maaytová a kol. 2015), zpravidla pracuje s rozlišením tří, resp. čtyř základních důvodů pro ingerenci státu do ekonomických procesů.

Alokační zásahy

Prvním jsou tzv. alokační neboli mikroekonomické státní zásahy, které jsou vyvolány existencí tzv. mikroekonomických tržních selhání. Jedná se o situace, kdy nejsou všeobecně naplněny

předpoklady dokonale konkurenčních struktur na nabídkové či poptávkové straně. Důsledkem je pak situace, kdy trh sám o sobě nezaručuje paretoefektivní alokaci zdrojů. Podstatou státního zásahu je snaha upravit mikroekonomické podmínky tak, aby se co nejvíce přiblížily dokonale konkurenčním strukturám. Následkem této „opravy" dojde již dalším působením tržních mechanismů ke zvýšení ekonomické efektivnosti. Mezi hlavní příčiny nenaplnění předpokladů dokonalé konkurence patří nehomogenita produktu, trvale klesající mezní náklady, nezohledňování všech informací o nákladech a přínosech realizovaných aktivit v rozhodování ekonomických subjektů a také nemožnost vyloučit neplatící spotřebitele ze spotřeby. V literatuře se jako typické příklady mikroekonomických selhání trhu označují existence veřejných statků (problém nevyloučitelnosti ze spotřeby), externality (ekonomické subjekty neberou v potaz všechny informace o nákladech či přínosech svých aktivit) a nedokonalá konkurence na nabídkové straně (nehomogenita produktu, klesající mezní náklady), případně i problém asymetrie informací. V širším pohledu můžeme pod alokační funkci zařadit i taková opatření, kdy stát svou činností snižuje transakční náklady v ekonomice. Uvolněním dosud do přímé produkce nezapojených zdrojů je možné zvýšit objem vstupu, což bude mít pozitivní dopady na objem výstupu.

Stabilizační zásahy

Druhým typem státních zásahů jsou zásahy stabilizační, jejichž základní východiska můžeme najít v teorii J. M. Keynese. Jejím předpokladem je, že se ekonomika na makroúrovni může odchylovat od své optimální úrovně (zpravidla vyjádřeno hodnotou potenciálního produktu) a trh nedisponuje dostatečným automatickým korekčním mechanismem, který by zajistil návrat na optimální úroveň. Problematické je to zejména v případě tzv. záporné produkční mezery, kdy ekonomika nevyužívá optimálně dostupné zdroje, což se projevuje mimo jiné dlouhodobou nedobrovolnou nezaměstnaností. Koncept stabilizační politiky vychází z předpokladu, že důvodem tohoto stavu je nedostatečná agregátní poptávka, kterou by měl doplnit stát s využitím expanzivní fiskální politiky. To znamená, že stát zvýší buď přímo svou poptávku po investicích, neinvestičních statcích a službách, nebo navýší obyvatelstvu disponibilní příjmy (růstem sociálních dávek nebo snížením daní), přičemž tato opatření bude krýt dluhovým financováním.

Na rozdíl od alokačních státních zásahů, kde se většina ekonomických škol shodne na jejich potřebnosti, je využívání stabilizační funkce předmětem větších debat, kdy zejména některé směry neokonzervativní makroekonomie poukazují na důsledky v podobě dlouhodobých deficitů veřejných financí, které se následně kumulují ve vysokých dluzích.

Redistribuční funkce

Fiskálně nejvýznamnější funkcí je funkce redistribuční, jejímž cílem (na rozdíl od předchozích funkcí) není zvyšování ekonomické efektivnosti (byť v některých případech může mít i na ni pozitivní dopady), ale omezení nespravedlnosti, kterou s sebou přináší rozdělení příjmů a bohatství na základě tržních transakcí. Přitom nejde ani tak o to, že by trh sám o sobě byl nespravedlivý, ale spíše o to, že toto rozdělování je vázáno na řadu faktorů, které jednotlivé osoby nemohou svou aktivitou významně změnit. Pokud je člověk v důsledku určité vlastnosti, kterou nemohl ovlivnit (např. tělesné postižení), odměňován významně méně než ostatní, může to společnost považovat za nespravedlivé a snažit se toto alespoň částečně napravit. Problémem je však otázka, co je schopen člověk ve svém životě skutečně ovlivnit. Názor na toto je do značné míry ovlivněn historickými zkušenostmi, kulturním a náboženským prostředím atd. Z toho vyplývá, že rozsah redistribuční funkce bude v různých státech a různých vývojových etapách ekonomiky významně odlišný.

Institucionální funkce

Poslední kategorií státních zásahů je zajištění tzv. institucionální funkce. Ta bývá někdy opomíjena, přestože je historicky nejstarší. Z ekonomického hlediska je ale klíčová. Zahrnuje zejména tvorbu, prosazování a vynucování pravidel hry – ochranu vlastnických práv, vymahatelnost smluv a zajištění vnitřní i vnější bezpečnosti. Bez kvalitního fungování institucí není možné dlouhodobě efektivní fungování trhu. Stát v této roli vystupuje jako garant základního rámce, který snižuje nejistotu a umožňuje dlouhodobou koordinaci ekonomických aktivit. Tuto funkci zároveň můžeme označit jako koncept „státu nočního hlídače". Někdy je však tato funkce řazena do funkce alokační, a to zejména pokud se na ni díváme pohledem transakčních nákladů R. Coaseho. Ten dochází k závěru, že centrální poskytování služeb jako soudnictví, ochrana majetku a národní obrana přináší významné úspory z rozsahu, a tudíž je

ekonomicky efektivním řešením jejich monopolistické poskytování státem.

Vývoj rozsahu veřejných výdajů

Jak již bylo uvedeno, aktuálně se podíl veřejných výdajů na HDP pohybuje v zemích EU značně nad 45 %. Nebylo tomu však tak vždy. Až do první světové války si většina států vystačila s prostředky pod 10 % HDP. K významné změně trendu pak došlo po první světové válce, přičemž se růst zastavil až v 80. letech 20. století.

Historický vývoj velikosti vládního sektoru je jednak navázán na rozvoj ekonomické teorie a jednak na institucionální nastavení jednotlivých států. Během 19. století převládala v ekonomické oblasti klasická politická ekonomie, případně od 70. let první fáze neoklasické mikroekonomie. Oba tyto přístupy, byť z jiných metodických pozic, dochází k závěru, že trh sám o sobě zajišťuje efektivní alokaci zdrojů, a tudíž státní zásahy jsou v principu kontraproduktivní, neboť nemohou nic zlepšit. Stát je tak odkázán do funkce „nočního hlídače", případně má velmi omezenou roli v poskytování určitých redistribučních statků (např. základní vzdělávání). Předělem je však první světová válka, po jejímž konci je ve většině států zakotveno rovné hlasovací právo. Jeho důsledkem bylo zvýšení vlivu levicově zaměřených stran a posun směrem k rozvoji fiskálně významných redistribučních programů. Navíc se v 30. letech 20. století objevuje v neoklasické mikroekonomii diskuse o mikroekonomických selháních trhu, což vede k akceptaci alokační funkce veřejných financí s dalšími dopady na růst veřejných výdajů.

Po druhé světové válce je vedle dalšího rozvoje redistribuční funkce růst veřejných výdajů tažen i širokou akceptací keynesovské teorie makroekonomického vyhlazování, která vyžaduje významné zapojení veřejných financí. Předěl přichází v 70., resp. 80. letech 20. století, kdy příchod stagflace představuje určitou krizi keynesovského konceptu, neboť zpochybňuje možnost přepínání mezi zvyšováním ekonomického růstu a snižováním inflace. Reakcí je rozvoj neokonzervativních ekonomických teorií (např. ekonomie strany nabídky, ekonomie racionálního očekávání, případně monetarismus), které jsou zpravidla skeptické ke státním zásahům a spíše tlačí na snížení role státu.

Impulsem pro další růst rozsahu veřejných výdajů byla sekvence krizí, která zasáhla zejména vyspělé ekonomiky od roku 2020 (COVID-19, energetická krize způsobená napadením Ukrajiny ze strany Ruska), což vyvolalo potřebu státních intervencí. Ačkoliv nárůst veřejných výdajů z období epidemie COVID-19 byl následován dílčím poklesem, v řadě států je však stále podíl veřejných výdajů na HDP na vyšší úrovni než v předkovidovém období. Jestli se jedná o setrvalý stav, nebo budeme svědky dalšího poklesu, zatím není jasné. Nicméně faktory, které aktuálně na veřejné rozpočty působí (potřeba zvyšování obranných výdajů, stárnutí populace atd.), na další pokles neukazují.

Veřejné finance v České republice v mezinárodním srovnání

Veřejné finance jsou v jednotlivých státech „zhmotněny" v podobě tzv. rozpočtové soustavy. V České republice do systému veřejných financí spadá přes 18 tisíc jednotek, z nichž každá má svůj vlastní rozpočet. Základním kritériem pro zařazení jednotky do soustavy veřejných rozpočtů je charakter její produkce – netržní a dále ovládání ze strany státu či jiné jednotky vládního sektoru. Celkový rozsah prostředků, se kterým česká rozpočtová soustava pracuje, se v roce 2024 pohyboval kolem 43 % HDP. V kontextu EU je to hodnota podprůměrná, neboť průměr za 27 zemí dosahuje téměř 50 %.

Aby bylo možné efektivně realizovat již uvedené funkce veřejných financí, jsou tyto jednotky vládního sektoru děleny do tří (případně čtyř) úrovní ve státech konfederačního nebo federačního charakteru: centrální vládní instituce, místní vládní instituce a fondy sociálního zabezpečení. Zatímco centrální vládní instituce, z nich nejdůležitější je stát, se soustřeďují na vykonávání institucionální funkce, stabilizační funkce a hotovostní redistribuce (sociální dávky), místní vládní instituce se koncentrují na poskytování statků a služeb na místní úrovni. Specifikem jsou pak fondy sociálního zabezpečení, což jsou samostatné jednotky, kterým stát svěřil výběr některých povinných plateb s tím, že získané výnosy mohou být využity pouze na předem definovaný účel (např. zdravotnictví, důchody).

Tabulka č. 1 ukazuje rozdělení prostředků vládního sektoru mezi jeho jednotlivé úrovně. Z hlediska mezinárodní komparace je zajímavé zejména číslo u subjektů místních vlád, kde se Česká republika pohybuje mírně nad průměrem. Srovnání údajů u centrálních vládních institucí a fondů sociálního zabezpečení je komplikováno tím, že v některých

zemích je sociální pojištění vyvedeno do tohoto subsektoru a jinde zůstává ve státním rozpočtu. Dalším problémem srovnatelnosti je existence státní úrovně v některých státech.

Tabulka 1: Rozdělení veřejných výdajů mezi jednotlivé vládní úrovně, rok 2024

Úroveň	Stát	% HDP
Vládní instituce celkem	EU27	49,2
Vládní instituce celkem	ČR	42,9
Centrální vládní instituce	EU27	25,2
Centrální vládní instituce	ČR	36,1
Státní vládní instituce	EU27	5,9
Státní vládní instituce	ČR	-
Místní vládní instituce	EU27	11,3
Místní vládní instituce	ČR	12,1
Fondy sociálního zabezpečení	EU27	18,3
Fondy sociálního zabezpečení	ČR	6,5

Zdroj: Eurostat

Zajímavější pohled přináší odvětvová struktura veřejných výdajů, kterou obsahuje tabulka 2. Z ní vyplývá, na co jednotlivé státy alokují své výdaje a v čem se Česká republika odlišuje od průměru EU. Z tabulky zaujme hned několik oblastí. Jednak v České republice prochází přes veřejné rozpočty o cca 5 % HDP nižší objem prostředků, než je průměr EU. Dále, pokud se podíváme na jejich strukturu, je patrné, že nižší výdaje jsou v odvětví obecných veřejných služeb a zejména pak v sociální ochraně. Důvody, které k tomu vedou, jsou metodické i vnitřní. Srovnatelnost čísel je narušena zejména tím, že Česká republika sociální transfery včetně důchodů nezdaňuje, zatímco většina EU ano. To vede k tomu, že vyplácené důchody ve státech, které je zdaňují, jsou v hrubé výši vyšší, protože si stát vzápětí část bere zpět. Dalším faktorem je, že ve většině velkých států EU (které významně ovlivňují průměr EU) již proces stárnutí populace pokročil a podíl osob ve věku 65+ na celkové populaci je vyšší než v ČR. A konečně posledním faktorem je vazba mezi ekonomickou vyspělostí a podílem mezd a platů na HDP. Vyšší ekonomická vyspělost totiž zpravidla znamená vyšší podíl mezd a platů na HDP, a protože jsou z platů a mezd zpravidla odvozeny důchody, je i jejich podíl na HDP vyšší.

Z položek, kde ČR vykazuje vyšší podíl, než je evropský průměr, je možné zmínit zejména zdravotnictví, kde data ukazují o cca 1,5 % HDP vyšší hodnotu. Nicméně jedná se opět o specifičnost statistického přístupu spojenou se zachycením plateb za státní pojištěnce, které jsou ve výdajích zachyceny dvakrát[1]. Po očištění o jejich velikost by se podíl veřejných výdajů na zdravotnictví na HDP snížil na úroveň průměru EU. Vyšší výdaje je také možné najít u odvětví ekonomických záležitostí, kde je to způsobeno dlouhodobě vyšší mírou investic českého vládního sektoru do infrastruktury s cílem snížit infrastrukturní mezeru.

Tabulka 2: Odvětvová struktura veřejných výdajů v roce 2023

Odvětví (COFOG99)	Stát	2023 (% HDP)
Celkem	EU27	48,8
Celkem	ČR	43,9
Všeobecné veřejné služby	EU27	5,9
Všeobecné veřejné služby	ČR	4,6
Obrana	EU27	1,3
Obrana	ČR	1,2
Veřejný pořádek a bezpečnost	EU27	1,7
Veřejný pořádek a bezpečnost	ČR	1,8
Ekonomické záležitosti	EU27	5,8
Ekonomické záležitosti	ČR	6,4
Ochrana životního prostředí	EU27	0,8
Ochrana životního prostředí	ČR	0,8
Bydlení a občanská vybavenost	EU27	1,2
Bydlení a občanská vybavenost	ČR	0,9
Zdravotnictví	EU27	7,2
Zdravotnictví	ČR	8,9
Rekreace, kultura, náboženství	EU27	1,2
Rekreace, kultura, náboženství	ČR	1,3
Vzdělávání	EU27	4,7
Vzdělávání	ČR	4,5
Sociální ochrana	EU27	19,2
Sociální ochrana	ČR	13,5

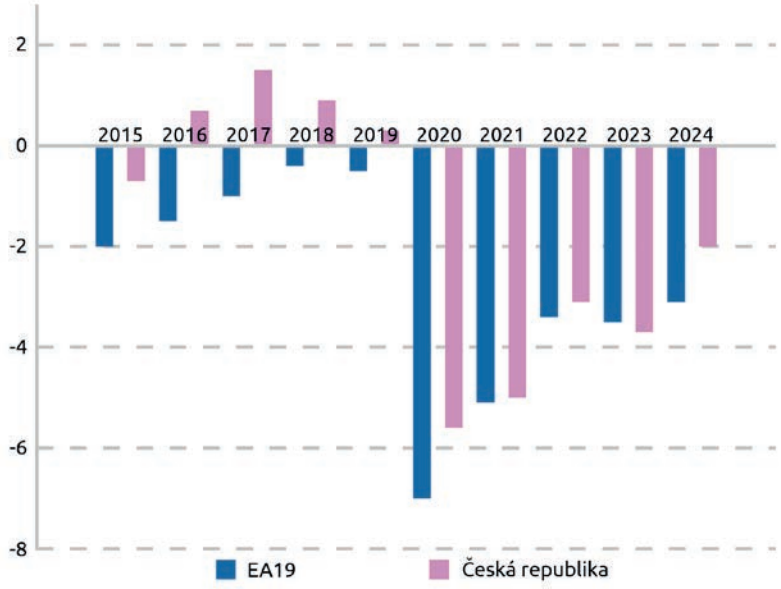
Zdroj: Eurostat

Aktuální problémy veřejných financí

Hlavním problémem, kterým se vyznačuje stav veřejných financí ve většině evropských zemí, je jejich chronická deficitnost (viz graf 1). Negativní salda, která byla v minulosti vykazována, totiž často neplynula z potřeby realizace stabilizační funkce veřejných financí, ale jednalo se o jakýsi nezamýšlený důsledek demokratického procesu vlády, kdy politici nabízí voličům (a ti to akceptují) příjmovou a výdajovou politiku jako dva odlišné a vzájemně nepropojené statky. Výsledkem je tak permanentní deficit, který se následně demonstruje ve vysokých dluhových kvótách. To značně omezuje možnosti

[1] Platba za státní pojištence je v systému národního účetnictví chápána nikoliv jako transfer ze státního rozpočtu zdravotním pojišťovnám, ale jako sociální dávka domácnostem.

Graf 1: Saldo hospodaření sektoru vládních institucí v EU27 a ČR (% HDP)



Zdroj: Eurostat

států reagovat na ekonomické problémy aktivní fiskální politikou.

Snaha o řešení problému dlouhodobých deficitů se projevuje ve dvou úrovních. Na makroúrovni jsou to fiskální pravidla, která by měla politické reprezentaci stanovit mantinely, ve kterých se zadlužení může bezpečně pohybovat. Na mikroúrovni je to snaha implementovat opatření typu povinné audity výkonnosti, cílově orientované rozpočtování atd., tedy prvky, které mají zvýšit efektivnost veřejných výdajů.

Závěr

Dlouhodobě vysoký poměr veřejných výdajů k HDP je ve vyspělých státech standardem a nelze do budoucna očekávat jeho významnější redukci. To se týká zejména redistribuční funkce, kde je celospolečenský konsenzus nastaven na poměrně vysokou úroveň. Sám o sobě však vysoký rozsah není nutně problémem. Tím je dominantně deficitnost veřejných financí, jejíž řešení je značně nepopulární (neboť vyžaduje zvyšování daní a redukci rozsahu poskytovaných služeb) a často i pomalé.

Nerovnováha veřejných financí významně narůstá v období různých krizí, na které byly poslední roky skutečně bohaté. V současné době tak většina evropských států čelí významným deficitům a u řady z nich jejich řešení již paralyzuje politický provoz. Navíc se objevují nové, fiskálně významné priority, zejména pak obrana a dekarbonizace, jakož i autonomní tlak demografické změny, které tlačí směrem k vyšším veřejným výdajům.

Jednou z cest, jak tomuto trendu (alespoň částečně) čelit je lepší práce s daty a také pravidelné hodnocení účelnosti a efektivnosti jednotlivých výdajových bloků. Klíčovým předpokladem jsou však kvalitní informace o tom, co se v systému děje. Kvalitní a důvěryhodné účetnictví a využívání informací z něj je tak důležitým předpokladem, bez jehož naplnění nebude náprava možná.

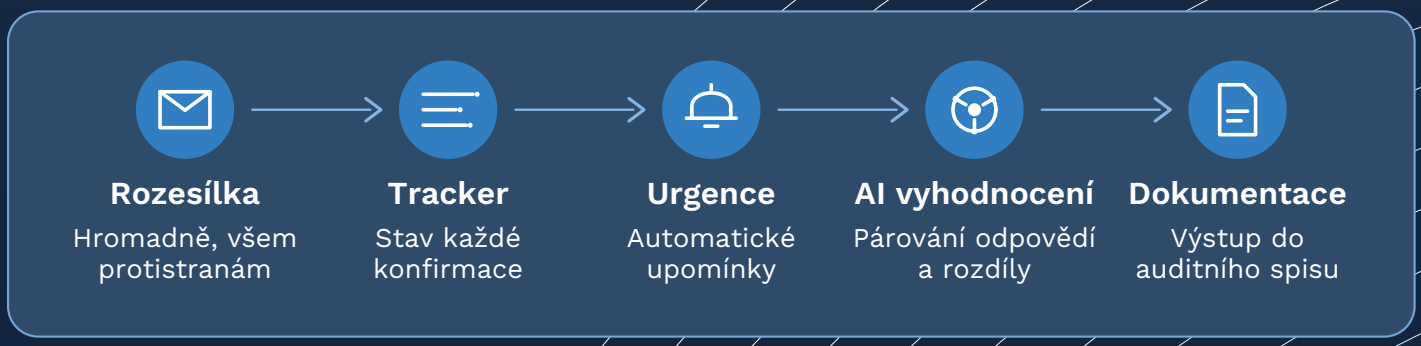
Zdroje:

- BROWN, C. V.; JACKSON, P. M. Ekonomie veřejného sektoru. Praha: Eurolex Bohemia, 2003. ISBN 80-86432-09-2.
- COASE, R. H. The Problem of Social Cost. Journal of Law and Economics, 1960, roč. 3, č. 1, s. 1–44. Dostupné z: https://sites.oxy.edu/whitney/classes/ec319/readings/lit/CoaseJLE1960.pdf (cit. 14. 4. 2026).
- HAMPL, M. Trojí přístup k veřejným statkům. Finance a úvěr, 2001, roč. 51, č. 2, s. 111–125.
- HILLMAN, A. L. Public finance and public policy: Responsibilities and limitations of government. Cambridge; New York: Cambridge University Press, 2003. ISBN 0-521-00114-5. Kapitola 2. Dostupné z: https://archive.org/details/publicfinancepub0002hill.
- MAAYTOVÁ, A.; OCHRANA, F.; PAVEL, J.; SEDMIHRADSKÁ, L.; TEPPEROVÁ, J.; VÍTEK, L. Veřejné finance v teorii a praxi. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5561-8.

INZERCE

Ztrácíte čas konfirmacemi?

Vyzkoušejte AI-native platformu **intelliAudit,** která za vás zvládne celý proces konfirmací.



- **Používá jedna z největších auditorských firem v ČR**
- **Odpovídá požadavkům ISA 505**
- **Nasazení ve vašem cloudu**
- **Vhodné i pro malé a střední firmy**

Domluvte si krátké demo

www.intelli-services.net

info@intelli-services.net

Od auditorů, pro auditory. IntelliServices s.r.o.

Využití účetních dat veřejného sektoru pro statistické účely



Ing. Helena Houžvičková
vystudovala obor Aplikovaná statistika na Vysoké škole ekonomické v Praze. Od roku 1998 působí na Českém statistickém úřadě v oblasti národních účtů a makroekonomické statistiky. Od počátku března 2026 je ředitelkou sekce makroekonomických statistik ČSÚ. Předtím 5 let pracovala na pozici ředitele odboru vládních a finančních účtů, který je primárně zodpovědný za zpracování údajů deficitu a dluhu vládních institucí a je jedním z hlavních uživatelů dat veřejného sektoru.

Ing. Jaroslav Kahoun
je vedoucím oddělení vládních účtů na Českém statistickém úřadě zabývajícím se sestavováním ukazatelů vládní finanční statistiky v pojetí evropských standardů ESA a EDP, včetně propočtu maastrichtského deficitu a dluhu vládních institucí. Vystudoval Národohospodářskou fakultu Vysoké školy ekonomické v Praze a od roku 2001 se na ČSÚ podílel na zavádění statistiky regionálních účtů v ČR, zabýval se zde později rovněž sestavováním účtů sektoru domácností a neziskových institucí.





Doc. Ing. Ludmila Vebrová, CSc.
absolvovala Vysokou školu ekonomickou v Praze v roce 1961 a je pedagogem v oblasti hospodářské politiky. Od roku 1990 se v rámci Českého statistického úřadu podílí na zavádění a rozvoji systému národních účtů se zaměřením zejména na systém účtů vládních institucí.

Český statistický úřad (ČSÚ) patří mezi hlavní uživatele účetních dat veřejného sektoru. Ta představují základní a nejdůležitější datový zdroj pro hodnocení hospodaření sektoru vládních institucí v rámci národních účtů, vládní finanční a EDP[1] statistiky. Článek obsahuje základní informace o využití výsledků vládní statistiky a představuje metodické vymezení klíčových pojmů, jako jsou institucionální sektory, použitá kritéria pro zatřídění jednotek do sektoru vládních institucí, popis využívaných datových zdrojů a přehled tabulek zasílaných v rámci notifikací deficitu a dluhu do Eurostatu. Připojeny jsou i základní dosažené výsledky hospodaření sektoru vládních institucí za posledních několik let v podobě publikované Českým statistickým úřadem včetně stručného komentáře k údajům.

[1] „Excessive Deficit Procedure" (překládáno jako „Řízení o nadměrném schodku").

Trocha historie

Každá vláda potřebuje pro své rozhodování kvalitní informace o dosaženém stavu hospodářského a sociálního rozvoje země ve formě, která je srovnatelná s výsledky ostatních zemí. Jedná se o informace, které jsou založeny na kvantitativním vyjádření výsledků hospodaření ekonomických subjektů působících v dané zemi. O první pokusy vyčíslení dosažené úrovně země se ekonomové pokoušeli již v 17. století, ale teprve v první polovině 20. století po vzniku Keynesovy obecné teorie zaměstnanosti, úroku a peněz v období světové hospodářské krize (1929–1933) byly položeny základy systému národních účtů. K jeho rozvoji přispěla též druhá světová válka, kdy vlády potřebovaly kvantifikovat zdroje a sladit je s prioritami rozvoje. Za první systémy národních účtů lze považovat účty sestavené za ekonomiku jako celek v Palestině a Nizozemsku (1936), ve Francii a Anglii (1941) a v následujících letech ve Finsku či v USA. V 50. letech minulého století pak byly položeny základy a vytvořeny dva mezinárodní standardy systému národních účtů, Systém národních účtů (SNA 1953) vytvořený v rámci OSN používaný především zámořskými státy a v rámci Evropy tzv. Evropský systém národních a regionálních účtů (ESA).

V 90. letech 20. století tyto dva standardy již byly mezinárodně srovnatelné (ESA 1995 a SNA 1993) s účetními pravidly, členěním ekonomiky na institucionální sektory, kompatibilními definicemi a klasifikací položek se systémem běžných a kapitálových účtů. Součástí systému se stal finanční účet a rozvaha. Poslední revize Systému národních účtů byla schválena v březnu 2025, v současné době probíhá revize manuálu ESA 2010, který je prozatím stále v platnosti.

Pozornost Evropské unie věnovaná makroekonomické rovnováze členských zemí se odrazila v Nařízení Rady (ES) č. 3605/1993 ze dne 22. listopadu 1993 o použití Protokolu o postupu při nadměrném schodku, připojeného ke Smlouvě o založení Evropského společenství. Po připojení řady východních zemí k Evropské unii byla provedena revize tohoto nařízení (Nařízení Rady [EU] č. 479/2009), které bylo následně revidováno Nařízením Rady (EU) č. 679/2010 ze dne 26. července 2010, pokud jde o kvalitu statistických údajů v rámci postupu při nadměrném schodku.

Federální vláda Československa se již na začátku ekonomické transformace ekonomiky (1990), v souladu s Dohodou o přidružení k Evropské unii, rozhodla o zavedení Evropského systému národních a regionálních účtů, který představuje soubor běžných, kapitálových, finančních účtů a účtů rozvahových. V rámci České republiky (po rozdělení Československa na Českou a Slovenskou republiku) byl úkolem kompletního sestavení národních účtů na čtvrtletní a roční bázi pověřen Český statistický úřad (1993) a v jeho rámci zřízený odbor národních účtů. Uvedený odbor je také zodpovědný za metodiku, což je též vymezeno zákonem č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů.

První národní účty v ČR byly sestaveny za rok 1992 a odpovídaly metodice ESA 1978. Avšak vzhledem k nově publikovanému revidovanému systému národních ESA 1995, byly tyto účty přepracovány a sestaveny v plné posloupnosti účtů včetně finančních účtů, rozvah i účtů ostatních měn za jednotlivé institucionální sektory národního hospodářství. V červnu 1998 spustil Eurostat projekt zaměřený na „Úplnost zachycení ekonomiky“ („Pilot Project on Exhaustiveness”), jehož zpracování

Obrázek 1: Mezinárodní standardy systému národních účtů



(podle stanovené struktury) bylo povinností každé z tehdejších kandidátských zemí. Závěrečná zpráva o zdrojích a metodách sestavení národních účtů se stala součástí žádosti České republiky o vstup do Evropské unie.

Klasifikace veřejných ekonomických subjektů

Nařízením (EU) č. 549/2013 se zavedl systém národních účtů ESA 2010, v němž jsou ekonomické celky, tzv. institucionální jednotky, schopné vlastnit výrobky a aktiva, vstupovat do závazků a samostatně se na svůj účet zapojovat do hospodářských činností a transakcí s ostatními jednotkami, seskupeny do pěti vzájemně se vylučujících tuzemských institucionálních sektorů:

- nefinanční podniky,
- finanční instituce,
- vládní instituce,
- domácnosti,
- neziskové instituce sloužící domácnostem.

Specifické postavení má sektor nerezidentů, který promítá transakce a transfery rezidentských jednotek s nerezidenty (zahraničím).

Kromě uvedeného zatřídění ekonomických subjektů je systém národních účtů doplněn dalšími speciálními účty, tzv. satelitními účty, které promítají pohled na činnost jednotek vybraného odvětví (např. zemědělství, cestovního ruchu, dopravy) nebo na postavení a činnost určitých jednotek v národním hospodářství (např. neziskových organizací nebo veřejných jednotek). Uvedený standard také jasně vymezil veřejný sektor a sektor vládních institucí. Jejich základem jsou veřejné institucionální jednotky, které mají charakter:

- tržních veřejně vlastněných ekonomických subjektů, které se zatřiďují do subsektorů korporací, jako jsou veřejné nefinanční podniky (např. technické služby a sportovní zařízení) nebo veřejné finanční instituce (investiční fondy, pojišťovny),
- netržních ekonomických subjektů, které se zatřiďují do sektoru vládních institucí.

Cílem korporace je snaha dlouhodobě dosahovat zisk. Proto je její produkce prodávána za tzv. ekonomicky významné ceny, tj. ceny, které zajišťují krytí vynaložených výrobních nákladů. Netržní jednotky poskytují produkci (zejména služby)



zdarma nebo za ceny, které nejsou ekonomicky významné. Jejich financování je tak závislé především na prostředcích z rozpočtu státu nebo místního orgánu (obce, kraje, města), případně na členských příspěvcích.

Rozlišení a sektorové zatřídění těchto jednotek se provádí bez ohledu na jejich právní formu a při použití kvantitativního kritéria (testu na tržní/netržní povahu jednotky) a kvalitativního kritéria.

Vymezení sektoru vládních institucí

Sektor vládních institucí se skládá ze tří subsektorů: z ústředních (S.1311) a místních vládních institucí (S.1313) a z organizací sociálního zabezpečení (S.1314). Mezi jeho základní rysy patří to, že jejich účty jsou (v návaznosti na maastrichtská kritéria) základem propočtu deficitu a dluhu vládních institucí.

Instituce vytvářející základ sektoru vládních institucí jsou ekonomické subjekty, jejichž činnost je určena pro individuální spotřebu domácností, tj. poskytují zdravotnické, kulturní, sociální služby a služby sociálního zabezpečení, a pro kolektivní spotřebu, jako je zajištění veřejné správy, obrany a bezpečnosti země včetně komunálních služeb. Jedná se především o subjekty financované z povinně odváděných prostředků od ekonomických subjektů zatříděných v ostatních sektorech (od výrobních nefinančních podniků a finančních institucí i domácností). Patří k nim:

- Rozpočtové organizace – ústřední, tj. ministerstva a ústřední úřady, jejichž pravomoc se vztahuje na celé území republiky. Svými příjmy a výdaji jsou plně spojeny se státním rozpočtem. Zajišťují daňovou správu, školský nebo zdravotnický systém, obranu, bezpečnost, legislativu a různé metodické předpisy pro chod správních orgánů. Specifickou skupinu tvoří státní fondy zaměřené



na speciální úkoly hospodářské politiky státu. Třetí skupinu rozpočtových organizací tvoří místní rozpočtové organizace, jako jsou kraje, města, obce a dobrovolné svazky obcí, jejichž pravomoc se vztahuje na administrativně vymezené území.

» Ústřední a místní příspěvkové organizace založené rozpočtovými organizacemi, které zajišťují realizaci vládních služeb zejména v oblasti kultury, školství, zdravotnictví a sociálního zabezpečení (zatříděné v S.1311 a S.1313). Vzhledem k tomu, že nemají plnou autonomii v rozhodování (např. o investičním rozvoji), nepovažují se za institucionální jednotku. Vzhledem k jejich významu a rozsahu činnosti jsou v účtech za ČR zachyceny odděleně od rozpočtových organizací.

Kromě uvedených skupin ekonomických subjektů jsou v sektoru vládních institucí zatříděny jednotky (bez ohledu na jejich právní formu) založené rozpočtovou nebo příspěvkovou organizací, případně založené přímo ze zákona, které jsou veřejnou netržní jednotkou (nebo se za ni považují). Současně jsou pod kontrolou vládních institucí a jejich zatřídění vyplývá z kvalitativního kritéria, z úlohy v hospodářské a v sociální politice vlády. Jejich úkolem je zajištění specifických funkcí vlády v oblasti:

» dopravy (Správa železnic, s.o., nebo Ředitelství silnic a dálnic, s.p.),

» finančního zprostředkování (Národní rozvojová banka, a.s., Česká exportní banka, a.s., Exportní, garanční a pojišťovací společnost, a.s.),

» vzdělávání – veřejné vysoké školy,

» výzkumu – veřejné výzkumné instituce,

» služeb souvisejících s prosazováním společných zájmů obcí v dopravě, v kultuře, školství, při správě vodního a odpadového hospodářství aj., např. Svaz měst a obcí, Asociace krajů ČR, dobrovolné svazky obcí a zájmová sdružení obcí.

Další skupinou jednotek zatříděných do sektoru vládních institucí (S.1314 – Fondy sociálního zabezpečení) jsou jednotky poskytující služby v oblasti sociálního zabezpečení, a to zdravotní pojišťovny spravující všeobecné (povinné) zdravotní pojištění, asociace zdravotních pojišťoven a kancelář pojistitelů.[2]

Specifickým případem klasifikace jednotek sektoru vládních institucí jsou veřejné jednotky:

» založené jako tržní, jejichž výrobní náklady jsou hrazeny z více než 50 % z rozpočtů vládních institucí,

» v likvidaci (zejména státní podniky).

Test na tržní/netržní charakter jednotky – kvantitativní kritérium

Test na tržní/netržní charakter veřejných jednotek spočívající v porovnání docílené tržní a netržní produkce a vynaložených výrobních nákladů, byl zakotven v metodice ESA 1995. V rámci ČR se začal provádět od roku 2010 a v současné době je založen na metodice zakotvené ESA 2010.

Propočet podle ESA 2010:

$$\frac{P.11_t + P.131_t}{P.2_t + D.1_t + P.51c_t + D.29_t + D.41net_t - P.12_t}$$

kde jsou:

$P.11_t$ výnosy za tržní produkci (produkce prodávaná na volném trhu a přinášející zisk),

$P.131_t$ výnosy za netržní produkci (produkce zdarma nebo za ceny, které nejsou ekonomicky významné),

$P.2_t$ mezispotřeba,

$D.1_t$ náhrady zaměstnancům,

$D.29_t$ ostatní daně z výroby,

$P.51c_t$ spotřeba fixního kapitálu,

$D.41net_t$ nákladové úroky minus výnosové úroky,

$P.12_t$ produkce pro vlastní konečné užití (aktivace).

Uvedený propočet se provádí každoročně a výsledky o případném přetřídění jednotek

[2] V rámci Národních účtů ČR je jednotkou spravující sociální pojištění a sociální dávky Ministerstvo práce a sociálních věcí, jehož příjmy a výdaje jsou součástí státního rozpočtu; je zatříděno v rámci ústředních vládních institucí v S.1311.

jsou zasílány pravidelně do Eurostatu. Údaje jsou přebírány z Ročního statistického výkazu ekonomických subjektů vybraných produkčních odvětví (označeného P 5-01), který obsahuje nekonsolidované výsledky za vybrané nefinanční podniky podle českých účetních standardů. Konkrétně jde o položky nákladů a výnosů, které jsou navázány na druhové členění výkazu zisku a ztrát.

Zdroje dat a problémy s tím spojené

Vládní deficit a dluh představují hlavní makroekonomické ukazatele, které jsou sestaveny dle Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 549/2013 o Evropském systému národních a regionálních účtů v Evropské unii a Manuál deficitu a dluhu (poslední verze z roku 2022), který představuje metodické upřesnění těchto ukazatelů. Tyto dva ukazatele jsou pravidelně sestavovány na čtvrtletní a roční bázi. Konkrétní termíny zveřejnění čtvrtletního Deficitu a dluhu vládních institucí a ročních Notifikací deficitu a dluhu vládních institucí jsou uvedeny v Katalogu produktů na webu ČSÚ. Tyto ukazatele jsou povinné pro všechny členské země a jsou součástí hodnocení připravenosti země pro vstup do Eurozóny. Je závazně stanoveno, že deficit nesmí překročit 3 % hrubého domácího produktu (HDP) a dluh 60 % HDP.

Výsledek hospodaření vládních institucí, tj. deficit (-) či přebytek (+) představuje rozdíl akrualizovaných příjmů a výdajů zachycených na nefinančních účtech a kapitálovém účtu. Zdrojem dat jsou především nekonsolidované údaje obsažené ve výkazu zisku a ztrát. Pro výpočet dluhu sektoru vládních institucí jsou zdrojem informací nekonsolidované závazkové položky rozvahy, jako jsou přijaté vklady, emitované dluhové cenné papíry a přijaté půjčky. K sestavení jsou kombinovány administrativní a statistické výkazy, přičemž Eurostat požaduje, aby údaje pro potřeby vládní finanční a EDP statistiky byly založeny převážně na přímých administrativních zdrojích (Nařízení Komise č. 264/2000 k postupnému zavádění čtvrtletních vládních účtů).

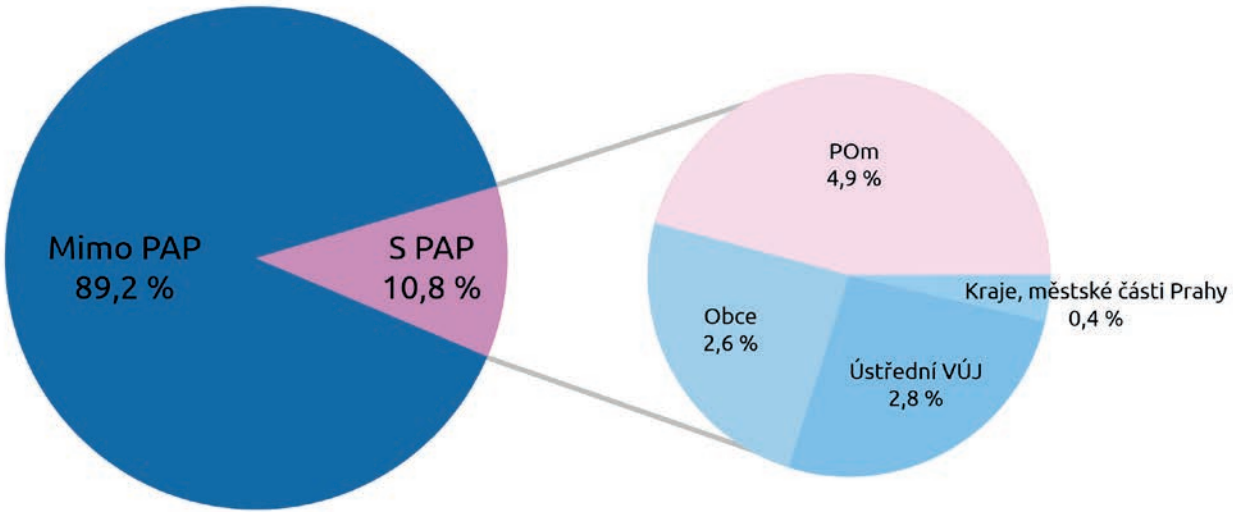
Administrativní data představují základní zdroj pro vládní sektorové účty. Patří mezi ně především:

- účetní výkazy,
- finanční výkazy ze státní poklady,
- státní závěrečné účty.

Účetní systém pro vybrané účetní jednotky stanovený vyhláškou č. 410/2009 Sb., ve znění dalších předpisů, nebyl (a není) pro národní účty a informace o plnění maastrichtských kritérií plně vyhovující. Hlavním problémem je, že některé syntetické účty (položky výkazu zisků a ztrát i rozvahy) obsahují ekonomicky rozdílné operace (jako např. zachycení plateb souvisejících s finančním leasingem, nebo nájemné – renta z pozemků) vykazované na jiných položkách národních vládních účtů. Dále neposkytují dostatek informací pro konsolidaci. Z uvedených důvodů byl v roce 2012 zaveden Pomocný analytický přehled (PAP).

Pomocný analytický přehled je povinný pro část vybraných účetních jednotek, které povinně reportují do Integrovaného informačního systému státní

Graf 1: Podíl výběrového souboru PAP v rámci IISSP



pokladny (IISSP). Do IISSP povinně reportuje převážná část jednotek zatříděných v sektoru vládních institucí (S.13), což představuje zhruba 17 tisíc subjektů. Z nich má povinnost pravidelně vykazovat PAP 10–11 % subjektů. Jsou to organizační složky státu, ústřední příspěvkové organizace, státní fondy, vybrané územní samosprávné celky (nad 3 tisíce obyvatel) a místní příspěvkové organizace s hodnotou aktiv vyšší než 100 mil. Kč.

Český statistický úřad, který je jedním z hlavních uživatelů dat Pomocného analytického přehledu, využívá zejména informace obsažené v části I-VIII a X-XIII, což představuje podrobné informace z rozvah, včetně jednotlivých typů změn mezi počáteční a konečnou rozvahou u jednotlivých položek. Zároveň pro potřeby bilancování (transakcí s aktivy) a konsolidace se používají údaje o protistranách jednotlivých transakcí. Například odděleně se bilancují údaje o nákupu nových a použitých aktiv a bezúplatné převody majetku mezi jednotlivými stranami. Významnými doplňkovými zdroji jsou též informace obsažené v přílohách výročních zpráv.

Pomocný analytický přehled však obsahuje řadu dalších údajů, které Ministerstvo financí využívá pro potřeby sestavení Konsolidačního celku. V rámci snížení administrativní zátěže probíhají opakované diskuse o možné redukci PAP. Na základě analýzy fungování a využití jednotlivých položek PAP proběhla v roce 2021 redukce řady položek. Další redukce položek již je s ohledem na požadavek Eurostatu na přímé zjišťování téměř nemožná. Proto se diskuze přesunula k počtu vykazujících subjektů, u kterých se uvažuje o zvýšení hranice pro povinnost vykazovat PAP – u místních příspěvkových organizací a územně samosprávných celků (obcí). Je třeba upozornit na to, že výsledkem sice může být snížení počtu vykazujících subjektů PAP, ovšem vzhledem k nedostatečnosti vykazovaných údajů v účetních výkazech pro potřeby národních účtů bude těmto subjektům následně zaslán statistický výkaz ČSÚ.

Statistické výkazy ČSÚ (uváděné každoročně v Programu statistických zjišťování, dostupné na https://csu.gov.cz/vykazy/program-statistickych-zjistovani-na-rok-2026) jsou využívány pro jednotky, za které nejsou dostupné účetní výkazy ve státní pokladně (veřejné výzkumné instituce, veřejné vysoké školy, zdravotní pojišťovny). Dále obsahují data nad rámec účetních výkazů poskytovaných do IISSP (malé místní PO a obce), tj. nemají PAP. Jsou nutné i pro ostatní jednotky vládního sektoru při odlišném způsobu zachycení stejných účetních případů.

Spolehlivost a kvalita

Vytvářet kvalitní a spolehlivá data je jedním ze základních požadavků na vládní finanční a EDP statistiku, jak je uvedeno v Nařízení Rady č. 679/2010: *„Důvěryhodnost rozpočtového dohledu je zásadním způsobem závislá na spolehlivých rozpočtových statistikách. Je mimořádně důležité, aby údaje oznamované členskými státy podle nařízení Rady (ES) č. 479/2009 ze dne 25. května 2009 o použití Protokolu o postupu při nadměrném schodku, připojeného ke Smlouvě o založení Evropského společenství, byly vysoce kvalitní a vysoce spolehlivé.“*

Kvalita poskytovaných dat je pravidelně kontrolována ze strany Eurostatu v rámci procesu ověřování údajů odeslaných v rámci jarních a podzimních notifikací. Odeslaná data prochází detailní kontrolou, na jejímž základě jsou členským zemím zasílány doplňující dotazy (viz podrobněji dále). Následně jsou data zvalidována a publikována na webu Eurostatu.

Eurostat též v pravidelných intervalech organizuje pravidelné návštěvy členských států, jejichž hlavním předmětem jsou veřejné účty jednotlivých jednotek vládních institucí a rovněž veřejných jednotek zařazených mimo sektor vládních institucí, a tyto veřejné účty jsou posuzovány z hlediska jejich statistického použití. V případě, že by Eurostat měl zásadní pochybnosti o kvalitě předávaných údajů, hrozí České republice udělení výhrady, vyšetřování a pokuta.

Z již uvedených důvodů je pro Český statistický úřad zásadní mít k dispozici kvalitní a spolehlivé datové zdroje. Kvalita zdrojových dat je posuzována ze strany ČSÚ již v momentě sběru, kdy jsou nastaveny různé logické kontroly, monitorují se důvody významných meziročních změn. V případě nevysvětlitelných extrémních hodnot, jako jsou řádové chyby či špatné označení partnera transakce, ČSÚ komunikuje přímo



s příslušnou jednotkou. Důležitým indikátorem kvality je též posuzování tzv. statistické diskrepance, která vychází při přenosu zdrojových dat do struktury systému národních účtů, kdy se porovnává výsledek nefinančních účtů s účtem finančním. Ke zvyšování kvality přispívá též Nejvyšší kontrolní úřad prováděním průběžných finančních auditů u organizačních složek státu, a tak jsou již v průběhu roku odhaleny případné nedostatky.

Pravidelné notifikace deficitu a dluhu vládních institucí

Na základě nařízení EU (č. 479/2009 a č. 220/2014) o použití Protokolu o postupu při nadměrném schodku a ve vztahu k Paktu o stabilitě a růstu jsou členské státy Evropské unie povinny dvakrát ročně zasílat Evropské komisi (Eurostatu) tzv. notifikace deficitu a dluhu vládních institucí, a to na konci března a na konci září. Notifikace obsahují informace o ročním deficitu a dluhu, které jsou současně ke stejnému datu publikovány i na webu ČSÚ v rámci Rychlých informací. Do Eurostatu zaslaná verze se přitom považuje za předběžnou a údaje se mohou měnit na základě intenzivního, téměř třítýdenního procesu hodnocení ze strany expertů Eurostatu, během nějž je ČSÚ ve spolupráci s dalšími národními institucemi (především odborníky z Ministerstva financí ČR) povinen odpovídat na dotazy týkající se použité metodiky, kvality použitých zdrojů dat pro akruální výpočet deficitu a dluhu a analyzovat příčiny vývoje jednotlivých ukazatelů o hospodaření vládních institucí. Hodnocení kvality údajů se týká především dodržování účetních pravidel, úplnosti, spolehlivosti, včasnosti a konzistence statistických údajů.

Notifikace deficitu a dluhu se zaměřují hlavně na výsledný přebytek/deficit a dluh vládního sektoru, přičemž Eurostatu zasílané notifikační tabulky poskytují podrobné informace k vysvětlení vazeb mezi saldy veřejných rozpočtů a národními účty a akruálním saldem a změnou dluhu, čímž se především usnadňuje zmíněný dialog mezi členskými státy a Eurostatem během procesu hodnocení. Notifikační tabulky se skládají z dílčích tzv. EDP tabulek s údaji vždy za poslední čtyři kalendářní roky (současně Ministerstvo financí ČR u vybraných údajů uvede i predikci za aktuální kalendářní rok):

- Tabulka 1 představuje hlavní ukazatele z notifikačních tabulek spolu s hlavními souvisejícími makroekonomickými údaji vymezenými klasifikačními kódy ESA 2010.
- Tabulka 2 (A–D) představuje různé kategorie rozdílů a úprav, které vysvětlují přechod od hotovostních sald (tj. deficitu/přebytku veřejných rozpočtů) na čisté půjčky / čisté výpůjčky podle metodiky ESA 2010. Tabulky A-D pak odděleně prezentují data za čtyři subsektory vládních institucí (v případě ČR za tři, bez subsektoru národních vládních institucí určeného pro federální celky členských států).
- Tabulka 3 (A–E) ukazuje různé kategorie finančních transakcí a úprav, které vysvětlují příspěvek čistých půjček / čistých výpůjček ke změně hrubého dluhu vládních institucí za konsolidovaný vládní sektor (Tabulka 3A) a čtyři subsektory vládních institucí (B–E).
- Tabulka 4 představuje další doplňkové informace, za ČR jsou relevantní v současné době pouze údaje o výši obchodních úvěrů a záloh obsažených v závazcích vládních institucí a ukazatel hrubého národního důchodu.

Členské státy by měly Eurostatu dále poskytnout doplňující informace, které si Komise může vyžádat, přičemž na pravidelné bázi je k datu odeslání notifikačních tabulek aktuálně zasíláno devět dalších souborů příloh. Nejvýznamnější je podrobný dotazník, ve kterém jsou mimo jiné vyčísleny jednotlivé revize provedené v dříve publikovaných údajích, dále ještě ve větší podrobnosti úpravy prováděné v notifikační Tabulce 2, salda hospodaření ostatních vládních jednotek nezahrnutých v saldu státního rozpočtu, detailní rozklady pohledávek a závazků vládních institucí, velmi podrobné informace o EU dotacích a zachycení vojenských výdajů, údaje o zahraničních pohledávkách a garancích, o dotacích do veřejných korporací a dividendách přijatých vládními institucemi, o PPP projektech apod.

Český statistický úřad publikuje jak údaje Komisi odeslané na konci března a na konci září, tak i o tři týdny později informace validované Eurostatem v rámci proběhlých a uzavřených notifikací. Nad rámec notifikací deficitu a dluhu dochází v přibližně dvouleté periodě k expertním misím ze strany Eurostatu (takzvaným Dialogue Visit), na základě kterých Eurostat přímo na místě prověřuje použité datové zdroje a metodické postupy a stanovuje akční body s požadavky na větší harmonizaci s platnými mezinárodními standardy. Pokud Eurostat shledá v průběhu notifikací, že zasílané údaje nesplňují požadované standardy, je členské zemi v dané věci udělena výhrada, která se zveřejní současně s publikovanými údaji o deficitu a dluhu členských států na stránkách Eurostatu.

Na samotném sestavení údajů pro notifikace deficitu a dluhu začíná Český statistický úřad intenzivně pracovat již v průběhu února. Během pouhého měsíce je třeba shromáždit nejen údaje za všechny jednotky sektoru vládních institucí, ale provést potřebné konsolidace údajů na úrovni jednotlivých subsektorů a celého sektoru, zatřídit transakce podle odpovídajících položek klasifikace ESA 2010 a posoudit jejich charakter z hlediska požadovaného akruálního zachycení. Je třeba provést vybilancování příjmů a výdajů jak na úrovni sektoru (subsektorů), tak i ve vztahu k jiným sektorům národního hospodářství. Dále je potřeba vyřešit vyskytující se diskrepance mezi finančními a nefinančními účty, resp. mezi akruálním saldem hospodaření a změnou pohledávek a závazků či jiných aktiv a pasiv vyplývajících z rozvah. Dluh vládních institucí je potřeba také konsolidovat a přepočítat do Maastrichtského pojetí, které je odlišné od pojetí metodiky ESA 2010.

Komplexnost a náročnost převodu zdrojových dat do požadovaných souborů pro notifikace deficitu a dluhu vysvětluje, proč ČSÚ potřebuje mít k dispozici účetní údaje za jednotky sektoru vládních institucí za předchozí kalendářní rok nejpozději na konci února alespoň jako předběžná data (tzn. údaje ještě nemusí projít audity na úrovni samotných jednotek), která mohou být následně zpřesněna pro druhý termín notifikací deficitu a dluhu na konci září.

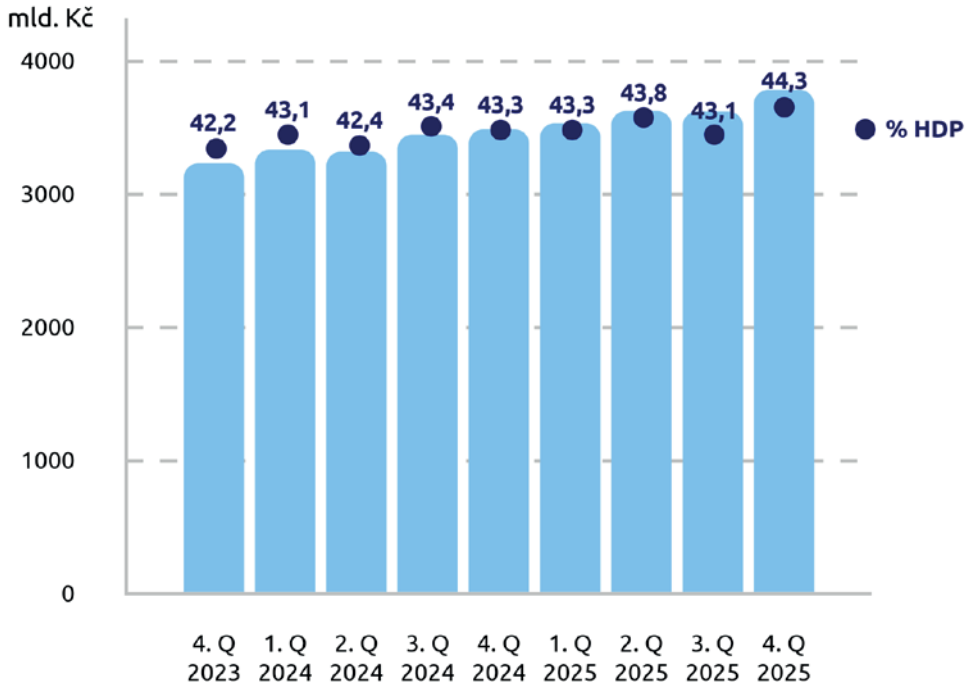
Tabulka 1 a graf 2 obsahují poslední zveřejněné údaje o deficitu a dluhu vládních institucí.

Tabulka 1 uvádí souhrnné údaje o deficitu a dluhu vládních institucí ve struktuře, v jaké jsou publikovány ČSÚ v dubnu a říjnu při pravidelných notifikacích. Pro mezinárodní porovnání slouží výhradně relativní údaje vyjádřené procenty ve vztahu k HDP ve spodní části tabulky. Dynamika nominálního HDP může mít přitom často na výsledné relativní ukazatele větší vliv než samotný nominální vývoj deficitu nebo dluhu. Zejména v období zvýšené inflace při růstu či stagnaci reálného HDP může absolutní deficit a dluh významně narůstat při současně malém nárůstu či stagnaci obou ukazatelů v poměru k HDP. Relativní zadlužení může navíc klesat při relativním prohlubování deficitu (např. v roce 2023), což je dáno skutečností, že ne všechny

Tabulka 1: Notifikační tabulka deficitu a dluhu vládních institucí (roční údaje 2022–2025)

	Měřicí jednotka	2022	2023	2024	2025
Saldo hospodaření sektoru vládních institucí	mil. Kč	-216 345	-286 066	-163 345	-183 744
Konsolidovaný hrubý dluh sektoru vládních institucí	mil. Kč	2 997 632	3 234 102	3 488 500	3 786 250
Saldo hospodaření sektoru vládních institucí v % HDP	%	-3,1	-3,7	-2	-2,1
Konsolidovaný hrubý dluh sektoru vládních institucí v % HDP	%	42,5	42,2	43,3	44,3

Graf 2: Dluh sektoru vládních institucí (čtvrtletní údaje)



položky závazků v Maastrichtském pojetí vstupují do dluhu a k nedluhovému financování deficitu hospodaření může docházet i formou čerpání aktiv (zejména vkladů). Zmíněný fakt je ještě více patrný ve čtvrtletním vývoji dluhu znázorněném v grafu 2. Ve dvou čtvrtletích v letech 2024–2025 docházelo nejen k relativnímu, ale dokonce i absolutnímu poklesu dluhu při deficitním saldu hospodaření. Dalším faktorem, který ovlivňuje čtvrtletní vývoj zadlužení jsou nerovnoměrné emise dluhu Ministerstva financí v čase.

Závěr

Jak bylo řečeno na začátku, každá vláda potřebuje pro své rozhodování o budoucím vývoji země kvalitní informace o dosaženém stavu hospodářského a sociálního rozvoje, a to ve formě, která je srovnatelná s informacemi v ostatních zemích. Jedná se o informace založené na kvantitativním vyjádření výsledků hospodaření ekonomických subjektů působících v dané zemi.

Základem kvantitativního vyjádření hospodářských výsledků jsou v ČR závazné systémy účetních informací stanovené pro podnikatele působící ve výrobě a ve finančním zprostředkování, pro neziskové organizace a pro účetní jednotky ve veřejné správě. Srovnatelnost účetních údajů na mezinárodní úrovni je zajištěna systémem národních účtů stanoveným jako mezinárodní standard, kterým je (pro členy Evropské unie) Evropský systém národních účtů, v současné době tzv. manuál ESA 2010.

Primárním datovým zdrojem pro národní účty by měly být účetní záznamy. Jejich význam a potřeba zajištění kvality narůstá u vládních institucí, u nichž saldo hospodaření a zadluženost charakterizují ekonomickou rovnováhu a určují limity hospodářské politiky vlád napříč Evropskou unií. Komise dvakrát ročně podrobně zkoumá a hodnotí kvalitu účetních údajů o výsledcích hospodaření vládních institucí (pro účely tzv. EDP notifikací, resp. pro řízení o nadměrném schodku) a v případě negativního hodnocení udělí členské zemi výhradu ke kvalitě statistických údajů. Ta se pak může promítnout i do hodnocení statistických ukazatelů o hospodaření vládních institucí na finančních trzích. Potřeba včasných a kvalitních účetních údajů pro statistické účely za veřejný sektor tak významně přesahuje požadavky běžného analytického využití.

Nový zákon o řízení a kontrole veřejných financí – posílení odpovědnosti a prevence rizik



Jiří Fojtík
má dlouholetou praxi ve vrcholovém řízení ve veřejné správě, v daňové oblasti a v oblasti veřejných financí, a to v různých manažerských pozicích. Od roku 2021 působí na ministerstvu financí, nejdříve na pozici náměstka ministra financí a později se stal vrchním ředitelem sekce Finančního řízení a auditu. Z pozice lídra komunikuje, usměrňuje a zastřešuje činnost čtyř podřízených útvarů – odboru Kontroly, Centrální harmonizační jednotku, Auditní orgán a Výkaznictví státu. Aktivně se podílí na zlepšování oblasti finanční kontroly a účetnictví veřejného sektoru.

Juraj Brigant
působí jako ředitel odboru Kontrola a současně zástupce vrchního ředitele sekce Finanční řízení a audit na Ministerstvu financí ČR. V průběhu své profesní kariéry získal zkušenosti v soukromém i veřejném sektoru, kde se věnoval auditu, kontrole a řízení rizik na výkonných, metodických i manažerských pozicích. Dlouhodobě se zaměřuje na rozvoj systému vnitřního řízení, auditu a kontroly, výkon externí kontroly hospodaření u organizací státní správy a problematiku přezkoumávání hospodaření územních celků.





Barbora Janíčková
je ředitelkou odboru Centrální harmonizační jednotka na Ministerstvu financí. V této roli má na starosti legislativu a metodiku v oblasti interního auditu, řídicí a veřejnosprávní kontroly, řízení rizik a naplňování principů 3E v orgánech veřejné správy. Řídí rovněž centrální kontaktní tým AFCOS, který provádí analýzu a hlášení nesrovnalostí souvisejících s implementací evropských fondů a Národního plánu obnovy. Je členkou Výboru pro audit Národní rozvojové banky a České exportní banky, zastupuje Českou republiku v pracovní skupině centrálních harmonizačních jednotek zemí OECD a účastní se aktivit pracovní skupiny Světové banky k řízení veřejných výdajů (PEMPAL Internal Audit Community of Practice).

Jana Czudek Kranecová
se dlouhodobě věnuje oblasti interního auditu, finanční kontroly a řízení veřejných financí ve veřejné správě. Na Ministerstvu financí ČR působí jako vedoucí oddělení Harmonizace interního auditu v odboru Centrální harmonizační jednotka, kde metodicky podporuje výkon interního auditu, komunikuje se zástupci státní správy a samosprávy a podílí se na rozvoji kontrolních a řídicích mechanismů ve veřejném sektoru. Aktivně se zapojila do přípravy návrhu zákona o řízení a kontrole veřejných financí a dlouhodobě se věnuje výkladové, vzdělávací a publikační činnosti v oblasti finanční kontroly a interního auditu. Je spoluautorkou komentáře k zákonu o finanční kontrole.



Efektivní řízení a kontrola veřejných financí je jedním z klíčových předpokladů pro důvěryhodné a transparentní fungování veřejné správy. Praxe však dlouhodobě ukazuje, že přestože jsou mnohé kontrolní mechanismy formálně zavedeny, skutečná podstata jejich fungování se vytrácí. Vnitřní kontrolní systém je často vnímán spíše jako administrativní povinnost než jako nástroj, který umožňuje organizaci předcházet rizikům, lépe rozhodovat a chránit veřejné prostředky. Podobně i řízení rizik bývá často redukováno na jednorázové formální cvičení, jehož výstupy nemají přímý vliv na řízení či strategické plánování. Tento článek proto popisuje vybrané zásadní problémy, které se v praxi řízení a kontroly veřejných financí nejčastěji objevují, a ukazuje, jak konkrétně má nový zákon o řízení a kontrole veřejných financí (zákon č. 231/2025 Sb.) přispět k jejich řešení. Zaměřuje se jak na dlouhodobé nedostatky v nastavení odpovědností, procesů a kontrolních mechanismů, tak na nové principy, které mají posílit účinnost, proporcionalitu a rizikově orientovaný přístup.

Nový zákon o řízení a kontrole veřejných financí přináší jasně vymezené odpovědnosti, posiluje roli řízení rizik, stanovuje jednotný rámec pro vnitřní kontrolní systém a významně zdůrazňuje zásadu řádného finančního řízení. Rovněž otevírá cestu k omezení přeregulovanosti, k eliminaci formálních a nefunkčních kontrol a k tomu, aby kontrolní prostředí bylo skutečně přiměřené a zaměřené na podstatná rizika.

Změny, které zákon přináší, mají zároveň přímý dopad na činnost auditorů vykonávajících přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Plnění povinností vyplývajících z tohoto zákona představuje jednu z oblastí, které jsou v rámci přezkoumání systematicky prověřovány, a to zejména ve vztahu k nastavení a funkčnosti vnitřního kontrolního systému. Nový legislativní rámec zvyšuje důraz na kvalitu kontrolního prostředí a současně klade vyšší nároky jak na kontrolované subjekty, tak na samotné auditory, kteří musí své postupy přizpůsobit důslednějšímu a více rizikově orientovanému přístupu.

Věříme, že článek přispěje k tomu, aby si lidé, kteří mají ve svých gescích řízení a kontrolu veřejných financí, uvědomili potenciál nového zákona a včas začali s přípravou a jeho aplikací do praxe. Je to možná ta nejvíce složitá, ale také nejdůležitější část náběhu nového zákona. Je nutné, aby uživatelé byli přesvědčeni o potřebě změny, aby opustili zaběhnuté kontrolní postupy a využili potenciál zákona co nejvíce.

Vnitřní kontrolní systém

Vnitřní kontrolní systém je v mnoha orgánech veřejné správy sice formálně zaveden, avšak ve skutečnosti často neplní svůj základní účel. Tím je zajistit, aby organizace byla schopna spolehlivě plnit úkoly, pro které byla zřízena, a zároveň fungovala v souladu s právními předpisy, hospodárně, efektivně a transparentně. V praxi se však často setkáváme s tím, že vnitřní kontrolní systém nepůsobí jako skutečný nástroj řízení, ale spíše jako administrativní konstrukce vytvořená primárně za účelem splnění formálních povinností.

Klíčovým problémem je skutečnost, že mnoho organizací vnímá kontrolní systém především jako soubor směrnic, formulářů a kontrolních listů, které je nutné čas od času vyplnit. Kontrolní kroky se pak provádějí mechanicky, často bez skutečné reflexe nad jejich smyslem či přínosem. Místo zajištění prevence před chybami nebo nežádoucím jednáním se tak pozornost zaměřuje hlavně na to, aby byla splněna administrativní stránka věci – aby byla dokumentace založena, podpisy doplněny a formuláře odevzdány.

Takto pojatý systém ovšem postrádá schopnost poskytovat vedení organizace skutečné ujištění o tom, že organizace funguje správně. Chybí efektivní identifikace a vyhodnocování rizik, výsledky kontrol nejsou využívány při rozhodování a odpovědnosti za jednotlivé prvky systému jsou často nejasné nebo rozptýlené. Vnitřní kontrolní systém pak běží jakoby

„vedle“ řízení organizace, místo aby byl jeho integrální součástí. Manažeři jej nevnímají jako podporu řízení, ale jako povinnost, která je zatěžuje, aniž by nabízela praktický užitek. Je na nás všech, kteří máme tyto oblasti na starosti, abychom manažery přesvědčili o smysluplnosti a užitku těchto kontrol. Jak jinak to uděláme než tím, že na příkladech ukážeme, jak se dá dle nového zákona nastavit jednoduchý a účinný systém, který bude ušitý na míru každé organizace. Jak na to, se budeme snažit popsat v tomto článku.

Jedním z problémů v oblasti vnitřního kontrolního systému ve veřejné správě je i skutečnost, že mnoho organizací nemá k dispozici jasně formulované informace o tom, co funkční vnitřní kontrolní systém vlastně musí splňovat. Tato nejistota vede k tomu, že organizace často tápou v tom, jak si systém správně nastavit. Vedení ani zaměstnanci nevědí, jaké minimální nástroje, procesy a kontrolní mechanismy mají být zavedeny vždy, aby byl vnitřní kontrolní systém považován za funkční a plnohodnotný.

Výsledkem je, že se vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy často vyvíjí do dvou opačných extrémů:

» Na jedné straně stojí instituce, které se z obavy před pochybením snaží zavést co nejvíce kontrolních mechanismů, formulářů, směrnic a postupů. Dělají to často „pro jistotu“, protože nechtějí nic zanedbat nebo čelit riziku kritiky ze strany kontrolních orgánů. Tento přístup však vede k přeregulovanosti a k nadměrné administrativní zátěži. Zaměstnanci tráví značnou část pracovní doby vyplňováním dokumentace, schvalováním formalit a vykazováním kontrol, jejichž skutečný přínos je minimální. Systém tak ztrácí dynamiku a místo nástroje řízení se stává zdrojem byrokratické zátěže.



» Na opačném pólu stojí organizace, které – často právě kvůli nejasným požadavkům – nastavují vnitřní kontrolní systém jen velmi rámcově. Zavádějí pouze základní nebo formální opatření, protože nevědí, co přesně je nutné a co lze považovat za nadbytečné. Tento minimalistický přístup však způsobuje zásadní mezery v kontrolním prostředí. Chybí systematická identifikace rizik, chybí účinné kontroly, neexistují jasné odpovědnosti a mnohdy se spoléhá na individuální praxi nebo neformální dohody. V takovém prostředí je velmi obtížné včas odhalovat chyby, nedostatky či nesoulad s právními předpisy.

Zvláště problematické je, že se tyto dva extrémy mohou objevit současně v rámci jednoho orgánu veřejné správy. Někdy může být jedna oblast činnosti přeregulovaná a zahlcená kontrolními mechanismy, zatímco jiná zůstává zcela bez alespoň minimálního rámce pravidel či metodické podpory. Dochází tak k vnitřní nerovnováze, nejednotnosti a nejasnostem, které ztěžují řízení organizace a snižují účinnost kontrolního prostředí jako celku.

Jednotné, přehledné a závazné vymezení minimálních požadavků představuje klíčový prvek pro stabilizaci a zvýšení kvality vnitřního kontrolního systému napříč orgány veřejné správy. Organizace tak mohou získat jasný orientační bod, podle kterého mohou své systémy nastavovat, hodnotit a průběžně rozvíjet.

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí by toto mohl usnadnit, protože sjednocuje a zpřehledňuje povinnosti orgánů veřejné správy v oblasti řízení a kontroly. Především explicitně definuje odpovědnost za zavedení, udržování a funkčnost vnitřního kontrolního systému a stanovuje povinné prvky systému, čímž zajišťuje, že žádná klíčová oblast nebude opomenuta.

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí může významně usnadnit orientaci orgánů veřejné správy v oblasti vnitřního řízení a kontroly, protože přináší jednotný a přehledný rámec, který dosud chyběl. Jedním z jeho hlavních přínosů je, že poprvé

systematicky sjednocuje a zpřehledňuje povinnosti orgánů veřejné správy v oblasti řízení rizik, vnitřní kontroly a odpovědnosti za správu veřejných prostředků (§ 9 a § 10).

Zachování auditní stopy

Zásada zachování auditní stopy (§ 8) vyžaduje, aby byly pořizovány a uchovávány záznamy jak o nastavení a změnách vnitřního kontrolního systému, tak o jednotlivých krocích u konkrétní operace. Dokumentace přestává být pouhou administrativní povinností a stává se klíčovým nástrojem pro zajištění transparentnosti, odpovědnosti a zpětné ověřitelnosti celého vnitřního kontrolního systému. Auditní stopa má umožnit zpětně porozumět tomu, jak rozhodovací proces probíhal, na základě čeho byla volena konkrétní řešení a jaké úvahy k nim vedly. Zákon o řízení a kontrole veřejných financí přitom záměrně nestanovuje jednotnou formu – míra detailu má být vždy přiměřená riziku a významu dané operace. Jiný rozsah dokumentace je vhodný u běžného cestovního příkazu, jiný u rozsáhlé investiční akce.

Podstatné je zachytit klíčové rozhodovací okamžiky a podklady, z nichž příkazce operace vycházel. Taková dokumentace chrání nejen veřejné prostředky, ale i samotného rozhodujícího. S odstupem času se každý rozhodovací proces jeví jednodušší a každé rozhodnutí může být hodnoceno přísněji. Férové posouzení se však musí opírat o to, co bylo v době rozhodnutí rozumně známo, jaké alternativy existovaly a jaká rizika byla reálně identifikovatelná. Auditní stopa je proto nejen požadavkem zákona, ale i základním nástrojem transparentní a odpovědné správy.

V praxi se poměrně často stává, že nejrozsáhlejší auditní stopa vzniká k úkonům, které se dělají „již historicky". Mnohdy jsou to však úkony, jejichž forma ani obsah neplní reálný účel, a někdy jsou dokonce v platnosti již jen z toho důvodu, že není zřejmé, kdo by měl jejich aktualizaci iniciovat, nebo jsou zavedeny v systémech, které nelze jednoduše nahradit. O důležitých rozhodnutích s vysokým finančním krytím či střednědobým až dlouhodobým finančním rizikem však ucelená a průkazná auditní stopa prakticky chybí. Z tohoto důvodu má zásadní význam skutečnost, že nový zákon stanovuje povinnost hospodařit s veřejnými prostředky v souladu se všemi zásadami všem – tj. nikoliv pouze některým neznámým rozhodovatelům na počátku všech procesů, ale všem, kteří se k realizaci daných procesů, operací, akcí či projektů dostanou v pozdějších fázích. V praxi si to můžeme přeložit tak, že každý článek zapojen v řetězci činností (každý zaměstnanec podílející se na realizaci činností), které jsou hrazeny z veřejných prostředků, může a má být iniciátorem pozitivních změn, optimalizací, identifikace či odvrácení rizik, a tím i propagátorem snižování byrokratické zátěže či zkvalitňování celkového řízení a kontroly veřejných financí. Přiměřený způsob vedení auditní stopy by měl zohledňovat požadavky na průkaznost celé akce pro všechny klíčové články a zároveň plnit tyto požadavky při co nejmenším nároku na byrokratickou zátěž. Cílem opět nemá a nemůže být jedno statické a plošné nastavení způsobu vedení auditní stopy pro všechny typy operací, ale agilní úprava pravidel zajišťující postupnou kultivaci celého systému v jeho dílčích částech.

Jako negativum zjištěné praxí lze vnímat například to, že o předběžných či průběžných kontrolách zpravidla vznikají spíše formální doklady, které v mnohých případech neobsahují doklady prokazující věcné splnění všech souvisejících podmínek. Tento jev je poměrně častý například u tzv. zakázek malého rozsahu, kde se některé organizace cílenou absencí auditní stopy snaží paradoxně chránit před externími kontrolními orgány. Rozhodnutí o nákupech pro výdaje do zákonné limitní částky dokumentují výhradně ve vazbě na kritéria dané zákonem o zadávání veřejných zakázek, přičemž archivace dokumentů k náležitému průzkumu trhu dokládající hospodárnost či efektivnost bývají spíše výjimečné, účelnost bývá mnohdy dovozována čistě formalisticky s odkazem na určité „zadání". Dosavadní zákon o finanční kontrole sice stanovoval povinnost vést o realizovaných kontrolách (včetně těch řídících) průkazné záznamy, nebylo však jasné, co všechno musí záznam prokazovat, tudíž se v mnohých případech auditní stopa omezila na pouhé prokázání toho, že byl určitý závazek či výdej včasně schválen oprávněným příkazcem operace. Součástí auditní stopy k zakázkám malého rozsahu tak poměrně často bývali pouze schválené

objednávky bez dokladů identifikujících vstupní potřebu zadavatele a bez detailních informací a dokladů k provedenému průzkumu trhu (pro účely prokázání hospodárnosti a efektivnosti). Nový zákon zesílením odpovědnosti příkazce operace za „řízení a kontrolu" neboli řídicí kontrolu implicitně zesiluje i požadavky na auditní stopu. Pokud bude nově odpovědností příkazce operace přímo prokázat zákonnost, účelnost, efektivnost a hospodárnost určité operace, implicitně to znamená, že součástí auditní stopy budou nově muset být právě i podklady prokazující provedení náležitého průzkumu trhu, protože bez dokumentovaného srovnání tržních možností k termínu objednávky bude velice těžké dostát odpovědnosti za zajištění hospodárného a efektivního využití veřejných finančních prostředků, a ještě náročnější bude obhájit takový postup zpětně.

Zákon požaduje, aby organizace dokumentovaly nejen samotné kontroly, ale také nastavení procesů, které vedou k jejich provádění. To znamená, že musí být jasně popsáno, jak jsou kontrolní mechanismy navrženy, jak mají fungovat, kdo za ně odpovídá a jak se vyhodnocuje jejich účinnost. Identifikovatelnost procesů a rolí tak umožňuje lépe pochopit, proč a jak byla kontrola provedena a jaké závěry z ní vyplynuly.

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí klade důraz na individuální nastavení vnitřního kontrolního systému, protože reflektuje skutečnost, že orgány veřejné správy nejsou jednotné ani svým účelem, ani strukturou. Každá organizace má jiné úkoly, jiné procesy, jinou velikost i jiné rizikové prostředí. Jednotné, plošně předepsané řešení by proto nebylo funkční a v praxi by buď přetěžovalo malé instituce, nebo naopak nedostatečně chránilo ty velké.

Řízení rizik

Mnohé organizace redukují řízení rizik na pouhé vyplnění formální tabulky či reportu, který se vyžaduje jednou ročně. Tento přístup však naprosto míjí skutečný účel řízení rizik. Když se z něj stane administrativní povinnost, lidé jej vnímají jako cvičení do šuplíku – něco, co se „musí splnit", nikoli jako nástroj, který může zásadně ovlivnit jejich každodenní rozhodování. V praxi to znamená, že pravidelně aktualizované seznamy rizik sice existují, ale reálně s nimi téměř nikdo nepracuje a nezohledňuje je při plánování, řízení projektů nebo strategických rozhodnutích.

Formální roční aktualizace navíc často vede k tomu, že zaměstnanci doplňují rizika zpětně nebo jen kosmeticky upravují ta původní, aniž by se zamysleli nad změnami v prostředí, novými hrozbami, vznikajícími příležitostmi nebo vývojem trendů. Rizika se tak stávají statickými položkami, které neodrážejí skutečný stav organizace. Pokud se riziko materializuje, bývá to pak pro vedení „nečekané překvapení", přestože signály často existovaly – jen je systém ignoroval.

Další nedostatek, který se v oblasti řízení rizik v orgánech veřejné správy hodně vyskytuje, spočívá v nejasné, nepřesné nebo přímo nesprávné definici toho, kdo je skutečným vlastníkem jednotlivých rizik. Místo aby odpovědnost nesli manažeři příslušných procesů, často se rizika „přesouvají" na řadové zaměstnance nebo na interní audit – buď formálně, nebo fakticky. Tento postup však zcela popírá principy moderního řízení rizik a vede k několika vážným problémům:

1. Když vlastníci procesů nenesou odpovědnost za rizika, která z jejich procesů vyplývají, oslabuje to celý systém řízení. Manažeři pak rizika nevnímají jako nedílnou součást své práce, ale jako něco, co má „řešit někdo jiný". Jejich motivace aktivně identifikovat hrozby, zavádět kontrolní mechanismy nebo pravidelně vyhodnocovat dopady se tím výrazně snižuje. Rizika se v takovém prostředí stávají anonymními a nikdo skutečně necítí potřebu se jimi zabývat.
2. Pokud organizace přiřadí internímu auditu roli vlastníka rizik, podkopává tím jeho nezávislost. Interní audit má být nestranným hodnotitelem systémů řízení, nikoli jejich provozovatelem. Jakmile interní audit začne nést odpovědnost za řízení rizik, dostává se do konfliktu zájmů: nemůže objektivně hodnotit opatření, která sám nastavuje nebo se jich aktivně účastní jako jejich vlastník. Tím se snižuje jeho schopnost přinášet organizaci hodnotu prostřednictvím nezávislého ujištění a souvisejících doporučení.
3. Chybné nastavení rolí vede ke zkreslenému vnímání významu řízení rizik. Odpovědnost za rizika musí být organicky propojena s tím, kdo

proces vlastní, kdo rozhoduje a kdo má možnost rizika ovlivnit. Pokud se tato odpovědnost odpojí, systém řízení rizik přestává fungovat jako nástroj podporující kvalitu rozhodování a mění se na formální kontrolu bez reálného dopadu. V konečném důsledku organizace ztrácí schopnost včas reagovat na hrozby, protože skuteční vlastníci procesů nevnímají řízení rizik jako součást své manažerské role.

Správně nastavený systém řízení rizik musí mít jasné rozdělení odpovědností:

- vlastník procesu je vlastníkem rizik,
- management zajišťuje řízení a kontrolu a
- interní audit poskytuje nezávislé ujištění, zda systém funguje.

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí přináší do oblasti vnitřního kontrolního systému výrazné zpřesnění odpovědností. Jedním z klíčových přínosů je jasné a explicitní stanovení povinností vedoucích orgánů veřejné správy i dalších osob, které se na vnitřním kontrolním systému podílejí (§ 10). Tím se významně mění dosavadní praxe, v níž často panovala nejednoznačnost ohledně toho, kdo za co fakticky odpovídá.

Posílení kultury odpovědnosti v celé organizaci

Zákon zcela opouští dřívější představu, že za vnitřní kontrolní systém, a tedy i za řízení rizik, odpovídá především úzká skupina vedoucích zaměstnanců. Místo toho ukládá povinnosti se na řízení systému rizik podílet všem osobám, které vykonávají ve vnitřním kontrolním systému nějakou činnost, ať už jde o plánování, provádění kontrol, identifikaci rizik, zavádění nápravných opatření či samotnou přípravu a realizaci finanční operace.

Zamýšleným důsledkem takového přístupu je posílení kultury odpovědnosti v celé organizaci. Jednotlivci již nevystupují pouze jako vykonavatelé pokynů, ale jako aktivní účastníci funkčního vnitřního kontrolního systému. Každý zaměstnanec je povinen nejen postupovat podle pravidel, ale také upozorňovat na nesrovnalosti, nepřesnosti nebo rizika, která mohou ohrozit řádné nakládání s veřejnými prostředky. Zákon o řízení a kontrole veřejných financí tím vytváří prostředí, v němž se odpovědnost nedá jednoduše přesouvat a kde se kontrola stává běžnou součástí práce, nikoli výlučnou doménou interního auditu nebo specializovaných útvarů kontroly, inspekce či supervize.

Dalším významným přínosem je, že jasné vymezení povinností eliminuje častý problém „slepých míst" v odpovědnostech. Pokud má každý zaměstnanec zákonnou povinnost chovat se tak, aby naplňoval tímto zákonem stanovené požadavky na přiměřený a účinný vnitřní kontrolní systém, snižuje se riziko, že některé klíčové kontroly nebudou provedeny jen proto, že „nebylo určeno, kdo je měl provést". Organizace tím získává pevnější a robustnější systém řízení a kontroly, který je odolnější vůči selháním jednotlivců či zmatkům v kompetencích.

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí přináší zásadní změnu v přístupu k řízení rizik a k fungování vnitřního kontrolního systému. Jedním z jeho hlavních přínosů je odklon od pouhé kontroly formálních pravidel směrem k prevenci rizik, tedy k systému, který aktivně předchází problémům místo toho, aby je zpětně popisoval. Tento posun představuje skutečnou změnu paradigmatu: kontrola již není chápána jako mechanické ověřování splnění náležitostí, ale jako proces, který má přímou vazbu na strategické i operativní řízení.

Zásada prevence

Každá koruna utracená včas za dobrou prevenci je obvykle méně nákladná než následná náprava – a i ta je stále výhodnější než dlouhodobá rezignace



a tolerance opakovaných chyb a nedostatků. Zásada prevence (§ 5) výslovně míří na systémové nedostatky a snahu je včas odhalit, napravit a zamezit jejich opakování. Cílem je ochrana prostředků před neúčelným, nehospodárným a neefektivním nakládáním – tentokrát skrze předcházení budoucím či opakovaným problémům.

Zákon jasně požaduje, aby kontrolní mechanismy vycházely z reálné identifikace a vyhodnocení rizik. Není ani účelné, ani možné řídit všechna rizika – takový postup by byl neefektivní a vedl by spíše k zahlcení administrativou než k ochraně veřejných prostředků. Smysl má zaměřit se na ta rizika, která jsou skutečně významná z hlediska dopadu na cíle organizace a na hospodárné nakládání s veřejnými prostředky.

Kontrola tedy nemá být plošná a formální, ale má vycházet z toho, jaká rizika jsou spojena s konkrétní činností, procesem či rozhodnutím. Takový přístup umožňuje zaměřit zdroje a pozornost na oblasti, kde existuje největší hrozba negativního dopadu na veřejné prostředky, kvalitu služeb či na dodržování zákonných povinností. Díky tomu se kontrolní prostředí stává účinnějším, přehlednějším a zároveň méně administrativně zatěžujícím.

Řídicí kontrola

Častým jevem pozorovaným v minulosti bylo vystavění zásadních procesních a odpovědnostních bariér mezi „řízením" a „kontrolou" veřejných financí. V mnoha organizacích je zavedeno striktní procesní chápání toho, co je to „řízení" a kdo jej provádí, a pak toho, co je to „kontrola" a kdo ji provádí. V mnoha případech pak tyto činnosti fungovaly zcela nezávisle, případně koexistovaly bez průběžné a praktické výměny klíčových informací, ať již vstupních, průběžných či výstupních. Ve své podstatě však toto sousloví označuje jeden komplexní proces z anglického výrazu „to control", ve smyslu „mít pod kontrolou" nebo kontrolovat ve smyslu „ovládat". Úlohou řádného „řízení a kontroly" operací či projektů je skutečně „mít pod kontrolou" veškeré dílčí aspekty a nezbytné souvislosti, které s úspěšnou, tj. zákonnou, účelnou, efektivní a hospodárnou realizací daných akcí souvisí. Izolovaným vnímáním toho, co je řízení a co je kontrola, dochází poměrně často k budování bariér mezi:

- cíli a nástroji na straně zaměstnanců odpovědných za realizaci vizí politického vedení překlopených do úkolů a cílů veřejných organizací a
- samostatnými útvary kontroly, které pak zpětně hodnotí řádnost postupů rozhodovatelů bez adekvátního zohlednění relevantních situačních okolností.

Realita „řízení a kontroly" neboli „řídicí kontroly" by však měla být o něčem trochu jiném. Měla by být o agilním propojení řízení s kontrolou takovým způsobem, aby byl odpovědný zaměstnanec v každém momentu přípravy či realizace akce schopen obhájit řádnost zvoleného a realizovaného postupu. V určitých fázích připravovaných a uskutečňovaných akcí samozřejmě převažuje využívání nástroje řízení ve smyslu vydávání příkazů či vybírání výsledků jejich splnění, v určitých fázích pak ale musí nastoupit jejich kritické zhodnocení, které je možné provést jen v důsledku náležitého využití kontroly.

> Ve výsledku by se tak mělo jednat o proces neustálého hledání, potvrzování a aplikace nejlepšího možného řešení za současného ověřování toho, že toto řešení je skutečně i naplňováno zamýšleným způsobem.

Nový zákon o řízení a kontrole zdůrazňuje skutečnost, že je to především příkazce operace, který odpovídá za „řízení a kontrolu" závazků či nároků v rámci různých druhů operací, a je tedy přímo v jeho odpovědnosti zajistit si pro své rozhodování takové kontrolní mechanismy, které mu poskytnou nezbytné informace k získání ujištění, že jeho operace či projekty plní veškeré relevantní požadavky na zákonnost, účelnost, efektivnost i hospodárnost.

Role příkazce operace

Jedním z vážných problémů současné praxe řídicí kontroly je skutečnost, že příkazci operací často přesně neznají rozsah své odpovědnosti, a jejich role je proto v organizaci nesprávně chápána. V mnoha případech jsou považováni jen za formální schvalovatele finančních operací – tedy osoby, které mají „dát podpis", aniž by skutečně posuzovali, zda je daný úkon účelný, hospodárný a efektivní. Tento omyl však zásadně odporuje podstatě jejich zákonné role.

Příkazce operace má podle zákona především posuzovat a garantovat principy účelnosti,

hospodárnosti a efektivity. Pokud si příkazci operací tuto odpovědnost neuvědomují, dochází k tomu, že jejich schvalování je pouze formální, bez hlubšího porozumění obsahu operace. V praxi se pak běžně stává, že příkazce sice formálně odsouhlasí výdaj nebo rozhodnutí, ale nepřezkoumá jeho finanční dopady, rizika, soulad s cíli organizace ani to, zda je zvolené řešení opravdu to nejlepší. Takový postup podkopává celý systém řízení a kontroly, protože zcela chybí posouzení, které má být jeho klíčovým prvkem. K tomu se přidává i problém, že v některých organizacích dochází k mylnému přesouvání zodpovědnosti na ekonomické útvary, kontrolory nebo interní audit.

Nepochopení role příkazců operací má několik negativních dopadů:

- oslabuje se příležitost pro prevenci chyb a řízení souvisejících rizik,
- schvalování ztrácí svou kvalitu a stává se rutinním úkonem,
- vznikají zbytečná finanční a právní rizika a
- celé vnitřní kontrolní prostředí je neefektivní, protože jeho klíčový článek neplní svou funkci.

Příkazci operací neznají a nechápou svoji roli často proto, že příslušné odpovědné útvary jim ji neumějí vysvětlit a na smysluplně nastaveném kontrolním systému jim ukázat její nutnost a význam při správě veřejných prostředků.

Předběžné řídicí kontroly

Další problém, který ve veřejné správě dlouhodobě přetrvává, je neefektivní zaměření předběžných řídicích kontrol. Místo toho, aby se tyto kontroly soustředily na skutečně rizikové činnosti s významným finančním dopadem nebo dopadem na plnění klíčových strategických cílů, jsou často prováděny tam, kde nemají žádný reálný význam ani přidanou hodnotu. Typickým příkladem jsou kontroly příjmů, které instituce nemůže ovlivnit – například zákonem stanovené soudní či správní poplatky nebo jiné příjmy, jejichž výši, účel ani podmínky organizace neurčuje. Předběžná řídicí kontrola těchto operací postrádá smysl: organizace nemá možnost změnit jejich výši, neexistuje alternativní varianta řešení a riziko zneužití nebo nehospodárnosti je minimální.

Na opačném konci spektra se však nacházejí činnosti, kde je riziko vysoké, složité a mnohovrstevnaté – například poskytování a čerpání dotací, zadávání veřejných zakázek, uzavírání rámcových smluv nebo rozhodování o významných investičních projektech.



Právě zde by měla předběžná řídicí kontrola sehrávat klíčovou roli:

- posoudit rizika,
- zhodnotit splnění předem stanovených podmínek,
- ověřit účelnost, hospodárnost a efektivitu a
- odstranit možné nedostatky ještě před přijetím závazku.

V praxi je však kontrola v těchto oblastech často slabá, formální nebo zcela chybí, což představuje výrazné riziko pro hospodaření s veřejnými prostředky.

Extrémní rozdíl mezi těmito dvěma přístupy ukazuje na nesprávné nastavení vnitřního kontrolního systému. Předběžná řídicí kontrola má být nástrojem prevence, nikoli rutinním administrativním úkonem. Pokud se provádí tam, kde nic neřeší, a chybí tam, kde je nejvíce potřeba, ztrácí svůj smysl a při ochraně veřejných prostředků selhává.

Tato disproporce je výsledkem historicky zakořeněného formalismu a snahy „odkontrolovat vše“ místo toho, aby se kontrolní systém řídil zásadou materiality a rizikovosti. Výsledkem je paradoxní stav: nejvíce kontrolované jsou nejméně rizikové úkony, zatímco operace s největším dopadem zůstávají kontrolované zcela nedostatečně.

Takto nastavený systém neplní svůj účel. Kapacity jsou vyčerpány administrativně náročnými, ale málo významnými úkony, což vytváří falešný pocit bezpečí. Zároveň chybí čas a odborná pozornost tam, kde je skutečně potřeba hlubší analýza, odborné posouzení a rizikově orientovaná kontrola.

Výsledkem je, že zaměstnanci nevidí reálný přínos řídicí kontroly, protože ten se v nízkorizikových

oblastech ani projevit nemůže. Kontrolní systém se v jejich očích mění na symbol byrokracie, nikoli prevence chyb. Přitom skutečný smysl kontroly – včas rozpoznat rizika, předcházet škodám a podporovat kvalitní rozhodování – jim zůstává skrytý. Ne proto, že by kontrola nebyla potřebná, ale proto, že je v praxi realizována špatně.

Skutečná náprava spočívá v rizikově orientovaném přístupu ke kontrolám. To znamená:

- omezit či zjednodušit kontroly u nízkorizikových operací,
- směrovat kapacity na složité, významné a rizikové procesy,
- zaměstnancům vysvětlovat, jak kontrola chrání je samotné i celou organizaci,
- propojit kontrolní mechanismy s identifikací rizik, nikoli s tradicí či formalismem.

Teprve když zaměstnanci uvidí, že kontrola má logiku, pomáhá předcházet škodám a podporuje kvalitní rozhodování, začne být vnitřní kontrolní systém vnímán ne pouze jako byrokracie, ale jako smysluplný nástroj řízení.

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí představuje významnou příležitost vyjasnit role, odpovědnosti a kompetence v celém vnitřním kontrolním systému. Řada dnešních problémů – formální přístup ke kontrolám, nejasné odpovědnostní linie, přetížené procesy či chybná interpretace rolí – vzniká právě kvůli tomu, že současný systém není dostatečně strukturovaný a jednotlivé úlohy nejsou jasně definovány. Nový zákon tento deficit napravuje tím, že zavádí přehledný rámec, který klade důraz na věcnou, nikoli pouze formální odpovědnost.

Klíčovým prvkem nové právní úpravy je důraz na odpovědnost příkazců operací i dalších osob vykonávajících činnosti ve vnitřním kontrolním systému. Každá z rolí má jasně stanovené povinnosti, a to takovým způsobem, aby byla zajištěna přímá odpovědnost tam, kde vzniká rozhodnutí. Tím se odstraňuje rozmělňování kompetencí a nežádoucí stav, kdy se odpovědnost v praxi přesouvá na podpůrné útvary nebo na administrativní procesy. Nový zákon také umožňuje odstranit nefunkční prvky stávajícího systému – nadbytečné kontroly, nesprávně nastavené schvalovací postupy, roztříštěné procesy či nejasná odpovědnostní schémata.

Proporcionalita kontrol

Zásadní změnou je také odklon od plošné dokladové kontroly směrem k řízení rizik a proporcionalitě kontrolních mechanismů. Kontrolní kapacity mají být přiměřené míře rizika a potenciálním dopadům dané činnosti. Proporcionalita kontrol znamená, že silnější kontrolní mechanismy se uplatní tam, kde hrozí vyšší riziko nesprávného, nehospodárného či neefektivního nakládání s veřejnými prostředky, a naopak u rutinních a nízkorizikových operací se mají procesy zjednodušit. Nový zákon poskytuje metodickou a koncepční příležitost k redesignu stávajících kontrolních postupů.

Ustanovení zákona o řízení a kontrole veřejných financí, které upravuje možné výjimky z předběžné řídicí kontroly (§ 14), představuje významnou příležitost modernizovat a zefektivnit vnitřní kontrolní systém v organizacích veřejné správy. Tento paragraf umožňuje institucím přizpůsobit své kontrolní mechanismy skutečné míře rizika, a tím odstranit mnoho dnes již nefunkčních či nadbytečných úkonů. Výjimky nejsou určeny k oslabování kontrol, ale naopak k jejich zacílení tam, kde mají největší přínos. Organizace může například zjednodušit či odstranit kontroly u nízkorizikových operací, kde jejich provádění nepřináší žádnou přidanou hodnotu, typicky u rutinních administrativních úkonů nebo technických procesů založených na automatizovaných výpočtech. Tím se uvolňují kapacity, které lze přesunout do oblastí, kde rizika skutečně hrozí – například do investičních projektů, veřejných zakázek, dotací nebo komplexních smluvních závazků.

Aby mohla organizace toto ustanovení využít, musí provést odpovídající rizikové posouzení, které prokáže, že zjednodušení kontrolního mechanismu nevede k nepřijatelnému zvýšení rizika. Zároveň musí být organizace schopna řádně odůvodnit, čím taková úprava přispívá k efektivitě a hospodárnosti vnitřního kontrolního systému, a zajistit transparentní dokumentaci takového rozhodnutí.

Zásada řádného finančního řízení

Významný přínos ke zvýšení ochrany veřejných prostředků má přinést i zásada řádného finančního řízení (§ 3). Tato zásada představuje jeden z nejzásadnějších pilířů nové právní úpravy. Veřejné prostředky jsou omezené a vzácné. O to důležitější je spravovat je tak, aby sloužily stanovenému cíli, bylo zamezeno jejich plýtvání a aby přinášely co největší hodnotu za vynaložené peníze. Nová právní úprava staví zásadu řádného finančního řízení na úroveň skutečné povinnosti a rozšiřuje osobní odpovědnost za její plnění na každého, kdo s veřejnými prostředky nakládá – od řadových zaměstnanců přes vedoucí pracovníky a kontrolory až po politické představitele. Zásada řádného finančního řízení vyžaduje, aby bylo s veřejnými prostředky nakládáno účelně, hospodárně a efektivně. Nejde o tři oddělené škatulky, ale o provázaný celek: pouze naplňování všech tří těchto aspektů zároveň chrání prostředky před neúčelným, nehospodárným a neefektivním využitím. Povinnost hodnotit 3E se uplatní u každé příjmové, výdajové i majetkové operace přiměřeně k její velikosti a souvisejícím rizikům. Drobné terminologické odlišnosti v definicích vyplývají z jejich sjednocení s finančním nařízením, nicméně praktický požadavek je jasný: bez společného posouzení všech tří principů ztrácí finanční řízení a kontrola smysl.

Ve veřejných zakázkách můžeme rozlišit dvě základní vrstvy zásad, které se sice prolínají, ale každá z nich působí v jiné fázi rozhodování a plní jiný účel:

- První vrstvu tvoří zadávací zásady – především transparentnost, rovné zacházení, zákaz diskriminace a přiměřenost, ale také zásady sociálně odpovědného zadávání, environmentálně odpovědného zadávání a podpory inovací. Tyto principy vstupují do hry zejména ve chvíli, kdy zadavatel vstupuje v interakci s trhem. Zajišťují férové a předvídatelné prostředí pro dodavatele, jasně vymezují pravidla soutěže a brání tomu, aby byl proces ovlivněn libovůlí, netransparentními postupy či skrytými preferencemi. Lze říci, že nastavují rámec komunikace zadavatele s trhem a zaručují, že výběr dodavatele proběhne na základě objektivních a legitimních kritérií.
- Druhou vrstvu představuje zásada řádného finančního řízení. Ta je však mnohem širší a neomezuje se pouze na samotný proces zadání zakázky. Její působnost začíná už v okamžiku, kdy se formuje potřeba investice či služby, kdy se hledají varianty řešení a posuzuje se jejich užitečnost a výhodnost. Tato zásada provází celý životní cyklus projektu – od úvodní úvahy, přes přípravu, volbu rozsahu a parametrů zakázky, definici hodnoticích kritérií, až po samotnou realizaci a konečné vyhodnocení.

Zásada řádného finančního řízení tedy není doplňková či nadstavbová. Je to základní rámec, bez něhož by ani transparentní a férová soutěž nevedla k dostatečné ochraně veřejných prostředků. Může být totiž zcela bezchybně uspořádána soutěž o řešení, které není potřebné, přiměřené nebo finančně udržitelné. Právě zásada řádného finančního řízení má zabránit tomu, aby veřejné prostředky byly vynakládány neúčelně, neefektivně nebo nehospodárně.

Obě vrstvy zásad se tak vzájemně doplňují. Zatímco zadávací zásady určují, jak má soutěž probíhat, zásada řádného finančního řízení se ptá proč, za jakým účelem a v jakém rozsahu má být zakázka vůbec realizována. Teprve jejich společné uplatnění vede k tomu, že veřejné zdroje jsou využívány nejen férově, ale také racionálně a odpovědně.

Úspěch nové právní úpravy v oblasti řízení a kontroly veřejných financí nestojí jen na změně pravidel, ale především na změně způsobu uvažování a kompetencí těch, kteří rozhodují. Bez systematické a dlouhodobé edukace příkazců operací, vrcholového vedení organizací, ale i ostatních zaměstnanců, nemůže nový systém efektivně fungovat.



Interní audit

V mnoha organizacích panuje dlouhodobá nejasnost v tom, jaká je skutečná role interního auditu. Tento útvar je často mylně považován za operativního kontrolora nebo dokonce za „vnitřní policii", která má odhalovat chyby zaměstnanců, lovit pochybení či dohlížet na každodenní provozní úkony. Takové vnímání je však zcela v rozporu s podstatou interního auditu a výrazně oslabuje jeho přínos pro organizaci.

Interní audit není součástí linie řízení ani neprovádí předběžnou, průběžnou či následnou kontrolu. Jeho úkolem není kontrolovat jednotlivé doklady, procesy či pracovníky. Interní audit poskytuje nezávislé a objektivní ujištění, zda je vnitřní kontrolní systém nastaven přiměřeně, zda účinně funguje a zda organizace řídí rizika takovým způsobem, aby dokázala naplňovat své cíle. Zaměřuje se tedy především na systémová a procesní pochybení, nikoli na individuální chyby jednotlivců.

Nesprávně nastavená očekávání však často vedou k tomu, že se interní audit musí zabývat operativními tématy, která patří do odpovědnosti manažerů, příkazců operací nebo kontrolních útvarů. Když je interní audit vnímán jako „záplata systému", která za management dohledá dílčí chyby, dochází ke dvěma negativním jevům:

- management se zbavuje vlastní odpovědnosti – předpokládá, že interní audit „to pohlídá", a
- interní audit ztrácí nezávislost i kapacitu pro reálnou analýzu rizik a formulaci relevantních doporučení k procesnímu zlepšování.

Ve skutečnosti by interní audit měl být chápán a využíván jako partner vedení organizace, který pomáhá posilovat řízení rizik, upozorňuje na slabá místa systému a doporučuje vhodná zlepšení. K tomu však potřebuje prostor a mandát věnovat se strategickým a procesním tématům, nikoli rutinním kontrolám. Interní audit má přinášet přidanou hodnotu v podobě hodnocení účinnosti kontrolního prostředí, identifikace systémových rizik a nedostatků, formulace doporučení ke zlepšení řízení procesů, nezávislého pohledu na fungování organizace, posilování kultury odpovědnosti a transparentnosti. Interní auditor musí ale být zejména schopen přesvědčit vedení organizace o přínosu své práce a o tom, že je pro vedení organizace jeho činnost nezbytná, protože dokáže buď najít problémy v organizaci, nebo ujistit svého „šéfa", že je vše v pořádku. Tato schopnost interního auditora je zásadní, tj. musí se umět díky svým schopnostem v oblasti interního auditu správně a sebevědomě prosadit, aby byl vnímán jako důležitá a nezbytná složka organizace.

Nový zákon o řízení a kontrole veřejných financí vytváří významnou příležitost posílit skutečnou, nikoli formální roli interního auditu. Aby ale k tomuto posílení vůbec mohlo dojít, musí organizace provést zásadní změnu v tom, jak interní audit chápe, používá a jaké úkoly mu přiděluje. Interní audit může naplnit očekávání nového zákona pouze tehdy, pokud se vyjasní jeho nezávislá pozice v organizaci.

Nový zákon klade důraz na odpovědnost managementu a vlastníků procesů – a právě zde vzniká prostor pro to, aby se interní audit naplno soustředil na svoji odbornou roli. Přináší také výrazné zpřesnění rámce, v němž interní audit působí. Tento rámec nejen vyjasňuje jeho kompetence a procesní postupy, ale zároveň zavádí mechanismy, které zvyšují kvalitu, profesionalitu a důvěryhodnost interního auditu.

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí vymezuje, co interní audit dělá (§ 19). To má zásadní význam, protože odstraňuje mylné představy, že interní auditor je operativní kontrolor či nástroj dohledu nad každodenním provozem. Potvrzuje, že jeho úkolem je nezávislé a objektivní ujištění o fungování vnitřního kontrolního systému, zdůrazňuje orientaci na systémová a procesní rizika, nikoli na kontrolu jednotlivých dokladů a chrání interní audit před tlakem vykonávat činnosti první či druhé kontrolní linie.

Na druhou stranu je nezbytné zmínit i to, že v praxi mohla být někdy potřeba zajištění nezávislosti interního auditu účelově dezinterpretována až zneužívána. Při správné aplikaci zásady nezávislosti interního auditu je nezbytné vnímat, že v rámci fungování orgánů veřejné správy může docházet k různým situacím, které mohou založit potenciální vliv na činnost interního auditu, či dokonce kritiku chování interních auditorů, kritiku výstupů či neochoty zohlednit určité argumenty, podklady či



odborná stanoviska. Tyto vlivy mohou být v mnoha případech skutečně nepatřičné, avšak je potřeba vnímat i to, že v určitých případech mohou být relevantní, tj. může se jednat o vlivy patřičné. Nezávislost je tedy potřeba vykládat v konkrétním kontextu řešené situace a rozhodně by neměla být použita na obhajobu nekompetentnosti, pochybení či nedostatečné integrity interního auditora.

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí poprvé na úrovni právní normy stanoví minimální procesní rámec, který musí interní audit dodržovat. To znamená, že interní audit již nemůže být prováděn „podle zvyku" nebo podle individuálního přístupu jednotlivého interního auditora. Mezi tato pravidla patří zejména:

- plánování interního auditu na základě analýzy rizik,
- povinnost dodržovat zásadu nezávislosti a objektivity,
- jasná pravidla pro provádění auditních zakázek,
- povinnost poskytovat ujištění a doporučení, nikoli vykonávat opatření k jejich nápravě a
- povinnost dokumentace související auditní stopy v podobě auditního spisu.

Tato pravidla podporují jednotnou a profesionální praxi v celé veřejné správě a snižují riziko nesprávných či neodborných postupů.

Nový zákon přináší i další zásadní posun spočívající v závaznosti mezinárodních Globálních standardů interního auditu. To má několik klíčových přínosů:

- standardy definují nejlepší praxi interního auditu na celosvětové úrovni,
- popisují, jak má interní audit být plánován, prováděn, dokumentován i vyhodnocován,
- posilují postavení interního auditora, protože se může opřít o mezinárodně uznávaný rámec a tím zvyšují očekávanou kvalitu a konzistentnost auditních výstupů.

Závaznost mezinárodních standardů mimo jiné znamená, že interní audit nemůže být nahodilý – musí se opírat o metodiku, postupy a principy uznávané po celém světě.

Externí hodnocení kvality interního auditu

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí také zavádí povinnost externího hodnocení kvality interního auditu, a to v pravidelných intervalech. Tento prvek je pro moderní interní audit klíčový, protože zaručuje, že interní audit skutečně naplňuje mezinárodní standardy, umožňuje nezávisle ověřit, zda interní audit je profesionální a nezávislý, poskytuje vedení organizace důvěru, že závěry interního auditu jsou spolehlivé a v neposlední řadě chrání interní audit před neodborným vedením a chybnou praxí.

Zákon přitom stanoví, že ústřední orgán státní správy, v jehož čele stojí člen vlády, požádá o provedení externího

hodnocení Ministerstvo financí nebo auditorskou společnost podle zákona upravujícího činnost auditorů.

Externí hodnocení kvality interního auditu (tzv. QAR – Quality Assessment Review) se standardně provádí v souladu s mezinárodními standardy interního auditu osobami, které mají s interním auditem přímou odbornou zkušenost. Pro auditory zapsané v Komoře auditorů České republiky se proto nejedná o zcela typický druh zakázky. Výkon těchto hodnocení vyžaduje specifickou odbornost v oblasti interního auditu, jeho metodiky, principů nezávislosti a nastavení vnitřních procesů. Z tohoto pohledu bude důležité, aby byla zajištěna odpovídající kvalifikace hodnotitelů a respektování mezinárodních standardů, jinak by mohl být přínos tohoto institutu oslaben. Správně provedené externí hodnocení kvality přitom může představovat významný nástroj pro další rozvoj interního auditu a posílení jeho role v systému řízení a kontroly veřejných financí.

Závěr

Analýza současného stavu řízení a kontroly veřejných financí ukazuje, že problémy veřejné správy nejsou nahodilé, ale strukturální. Tento článek popisuje opakující se nedostatky, jejichž společným jmenovatelem je převaha formálnosti nad skutečnou věcnou odpovědností a řízením rizik. Nový zákon o řízení a kontrole veřejných financí na tyto problémy reaguje a nabízí rámec jejich systematického řešení.

Ve stávajícím prostředí jsou kontrolní mechanismy často vnímány jako povinnost, nikoli jako podpora řízení. Absence jasného rámce vede k extrémům: některé organizace systém přeregulují, jiné jej nastavují jen formálně či vůbec. Nový zákon zde přináší klíčovou změnu:

- stanovuje povinné prvky systému a princip přiměřenosti,
- definuje jednotné minimální požadavky a
- posiluje provázanost kontroly s reálnými riziky.

Tím se otevírá cesta ke sjednocení úrovně kvality řízení a kontroly veřejných financí napříč veřejnou správou.

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí není pouze technickou novelou, ale příležitostí k zásadní modernizaci řídicího kontrolního systému orgánů veřejné správy a veřejné správy jako celku. Reaguje na reálné problémy současného stavu – na formálnost, přeregulovanost, nejasné role, nerovnoměrnou kvalitu kontrolních mechanismů i nedostatečné řízení rizik. Umožňuje propojit kontrolu s řízením, zacílit opatření tam, kde vznikají největší rizika, a odbourat neefektivní administrativní zátěž.

Pokud budou jeho principy uvedeny do praxe a podpořeny systematickým vzděláváním a změnou přístupu na všech úrovních řízení, může se česká veřejná správa významně přiblížit modernímu, transparentnímu a odpovědnému modelu nakládání s veřejnými prostředky.

Ministerstvo financí podporuje implementaci zákona o řízení a kontrole veřejných financí prostřednictvím metodických materiálů, pokynů a stanovisek k řídicí kontrole a internímu auditu doplněných o odpovědi na často kladené dotazy. Současně organizuje školení a další bezplatné vzdělávací akce zaměřené na praktické dopady zákona.

Veškeré informace a aktuální nabídka vzdělávacích aktivit jsou dostupné na webových stránkách Ministerstva financí (https://mf.gov.cz/cs/kontrola-a-regulace/rizeni-a-kontrola-verejnych-financi). Pokud si přejete být informováni o nadcházejících akcích a činnosti odboru Centrální harmonizační jednotka, můžete požádat o zařazení do mailing listu na adrese chj@mf.gov.cz. Zasláním žádosti souhlasíte se zpracováním osobních údajů; podrobnosti jsou uvedeny na webu Ministerstva financí v sekci GDPR.



Rozhovor s Janem Málkem, viceprezidentem Nejvyššího kontrolního úřadu

Kontrola musí mít dosah a dopad



Ing. Jan Málek
je viceprezidentem Nejvyššího kontrolního úřadu od roku 2023. V letech 2016 až 2023 by členem NKÚ. V období 2014–2016 působil na Ministerstvu zemědělství jako vedoucí majetkoprávního oddělení. Od roku 2004 do roku 2014 pracoval na Ministerstvu financí, nejdřív jako náměstek ministra financí a poté jako ředitel odboru kontroly MF ČR. Předtím působil několik let na Ministerstvu zemědělství jako poradce ministra zemědělství, tajemník kolegia ministra zemědělství a také jako tajemník sboru poradců ministra zemědělství. V roce 2001 byl poradcem předsedy Senátu Parlamentu ČR.

Nejvyšší kontrolní úřad náleží k institucím, které dlouhodobě formují fungování českého státu. Do jeho agendy spadá nejen prověřování hospodaření, ale také hodnocení efektivity veřejných politik a analýza celkového výkonu veřejné správy. Rozhovor se zaměřuje na to, jak se kontrolní činnost mění, jaké výzvy ji čekají a jaká je budoucnost kontroly státu.

Významnou část svého profesního života jste spojil s veřejnými financemi a jejich kontrolou, od roku 2023 jste viceprezidentem Nejvyššího kontrolního úřadu. Když se ohlédnete za svou dosavadní profesní dráhou, co vás na kontrolní práci ve státní správě zaujalo, co byste vyzvedl?

V oblasti kontroly se pohybuji od roku 2004, jako náměstek a později jako ředitel odboru na Ministerstvu financí, a to v oblasti zákona o finanční kontrole a zákona o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků, tedy ve sféře veřejnosprávních kontrol a přezkoumávání hospodaření vládních institucí, obcí a krajů. Posledních deset let se zabývám vnější kontrolou příjmů a výdajů státu podle zákona o Nejvyšším kontrolním úřadu, nejprve jako člen kolegia a dnes jako viceprezident NKÚ. Z tohoto pohledu mám poměrně hodně zkušeností s fungováním kontrolních mechanismů uvnitř veřejné správy.

Klíčová otázka je: Jak zásadní přínos může mít dobře provedená kontrola? Jde nám totiž o to, aby kontrola měla přidanou hodnotu, tj. dopad a dosah. A když mluvíme o kontrole státní správy, oceňuji především možnost zlepšovat fungování státu v čase. Naše kontrola totiž není o kritice, ale o zpětné vazbě, o nasvícení problému z jiného úhlu pohledu, o nastaveném zrcadle, které pomůže zlepšit, jak stát funguje. A to jen ten dopad.

Výkon státní správy zajišťují desítky tisíc zaměstnanců, kteří se každý den podílí na řízení celého systému. Ten má dosah do života běžných lidí. A právě proto, že máme příležitost, vlastně povinnost, odhalovat nesprávné fungování tohoto systému, nepravosti, plýtvání se zdroji, je pro mě kontrola něčím fascinujícím a zároveň velkou výzvou. A nejen pro mě, ale pro všechny, kteří se na NKÚ kontrolou zabývají. A když se podaří odhalit systémový problém a instituce ho následně napraví, je to velmi hmatatelný přínos pro veřejnost a pro nás velké zadostiučinění. A ten moment, kdy vidíte, že vaše práce něco změnila – to je dodnes motivující.

Je něco, co vám v souvislosti s kontrolní činností radost nedělá?

Ne vždy jsme vnímáni jako partner, který přináší konstruktivní zpětnou vazbu. Na to narážíme poměrně často. Potýkáme se také s tím, že naše kontrolní závěry jsou na veřejnosti bagatelizovány,

desinterpretovány nebo opomíjeny. Přitom jsou studnicí toho, co by se mohlo v našem státě dělat lépe, a tím ušetřit veřejné prostředky nebo třeba ušetřit čas lidem při komunikaci se státem. Ačkoliv se NKÚ řadí mezi instituce, které se dle průzkumů dlouhodobě a stabilně těší vysoké důvěře občanů, naše práce není vždy doceněna ze strany těch, kteří mohou zajistit pozitivní změnu.

NKÚ je často vnímán jako strážce veřejných peněz. Co ale podle Vás lidé o práci úřadu nejčastěji netuší?

Že nejde jen o hledání chyb a že nejsme vyšetřující orgán, ale nalézací. Ve skutečnosti je velká část naší práce analytická – hodnotíme, zda veřejné politiky dávají smysl, zda přinášejí výsledky a zda stát funguje efektivně, účelně a hospodárně. Že se nedíváme pouze na to, zda se něco udělalo podle předpisů, ale zda se to udělalo dobře, s rozmyslem a s přínosem pro občany. A to je rozdíl, který si mnoho lidí stále neuvědomuje.

Když se podíváme na poslední dekádu, proměnil se nějak způsob, jakým NKÚ kontroluje stát?

Právě v posunu od kontroly souladu s předpisy k hodnocení výkonnosti státu a dopadů veřejných politik. Dnes se hlavně ptáme: Funguje to a jak? Jaký to má dopad na občana, na státní rozpočet? Přináší to deklarovanou hodnotu? Má to vůbec zajišťovat stát? Naplňuje to cíle, které si stát stanovil? Jsou cíle vůbec realistické? To je zásadní proměna našeho myšlení a metodiky kontroly. Změnila se struktura kontrol, datové podklady, množství zpracovávaných informací, ale také se přizpůsobily kontrolní postupy a způsob komunikace výsledků.

Naši práci také ovlivňoval a ovlivňovat bude vývoj technologií, což přináší vysoké nároky na znalosti našich kontrolorů. Například v oblasti umělé inteligence vynakládáme velké úsilí, abychom našli cesty, jak ji proměnit ve výhodu při naší práci.

To je zajímavé. Můžete uvést nějaký konkrétní příklad využití moderních technologií ve kontrolní práci NKÚ?

Uvedu příklad z kontroly projektů na zlepšení kvality ovzduší, kde auditoři kombinovali veřejně dostupné letecké snímky, satelitní data, mapové služby a veřejné registry, aby nezávisle ověřili skutečný stav projektů. Díky této datové a geoinformační analýze odhalili příjemce dotace, který poskytl nepravdivé informace o zařízení zakoupeném z dotací. To mělo být používáno k redukci prachu. Ale díky pečlivosti našich kontrolorů a díky dostupným uvedeným datům jsme byli schopni prokázat, že tento účel neplnilo. Při standardní kontrole na místě bychom toto podvodné jednání nejspíš neodhalili.

Využívání technologií ukazuje, že moderní audit už není jen o papírech a šetřeních na místě, ale o schopnosti kombinovat různé datové zdroje, analyzovat je a přesně rekonstruovat realitu – a tím výrazně zvyšovat schopnost odhalit neefektivitu nebo podvody.

Co rozhoduje o tom, které oblasti se dostanou do plánu kontrolní činnosti?

Podle zákona o tom rozhoduje Kolegium NKÚ, které je nezávislým kolektivním orgánem. Tomuto rozhodnutí předcházejí několikaměsíční diskuse členů Kolegia úřadu a pracovníků kontrolní sekce,



podepřené analýzami oblastí veřejných politik státu, které můžeme kontrolovat. Při mapování těchto politik rozhodují data a rizika. Sledujeme vývoj veřejných politik, příjmových a výdajových stránek státu a souvisejících oblastí a posuzujeme zejména reálná rizika, aktuálnost problému, míru negativního dopadu na občany a veřejné finance.

Neustále se snažíme vyvíjet vlastní analytické nástroje, které pomáhají identifikovat rizikové oblasti, případně alespoň nám dokážou zpracovat základní data, která máme k dispozici. Máme přístup k řadě informačních systémů státu, ale ne ke všem. Nemáme například automaticky přístup k datům z vnitřních informačních systémů státních institucí, jim podřízených nebo přímo řízených organizací. K těmto datům se dostaneme zpravidla až při kontrole.

Cenným zdrojem jsou také podněty veřejnosti, kvalifikované podněty Poslanecké sněmovny, Senátu a jejich orgánů nebo vlády ČR.

Systém posuzování rizik je sofistikovaný a prochází několika koly jednání, než vznikne samotný podnět ke kontrolní akci, o jehož zařazení do plánu kontrolní činnosti rozhoduje zmíněné Kolegium NKÚ. A v neposlední řadě o tom „rozhodují" samy kontrolované osoby. Když vidíme, že nepřijímají účinná nápravná opatření k nedostatkům zjištěným naší kontrolou, můžeme se rozhodnout pro provedení následné kontroly ve stejné oblasti.

Jak moc se NKÚ změnil díky digitalizaci?

Obrovsky. Data a práce s nimi hrají prim. Od jejich sběru přes posouzení kvality a úplnosti až po jejich zpracování, vizualizaci a správnou interpretaci. Z informačních systémů státu, k nimž máme přístup, vytěžujeme data, která nám dříve nebyla v takovém rozsahu a struktuře dostupná. Podařilo se nám vybudovat datový sklad, ve kterém máme velké množství potřebných informací. Ať již pro monitoring veřejných politik, tak pro přípravu podnětů ke kontrole nebo pro samotnou kontrolní činnost.

Díky šikovným lidem na NKÚ máme dnes k dispozici prototyp nástroje umělé inteligence, který nám dokáže například roztřídit faktury a udělat nám z nich základní přehledy, případně vyhodnotit některá riziková místa. A to je velká pomoc pro kontrolory, kteří musí často pracovat s velkým množstvím dat.

Důležitou fází je pak interpretace dat, k čemuž se přidává umění jejich správné vizualizace. Ano, i vizualizace je důležitou částí naší práce, což můžete vidět na našich výstupech. Naštěstí i na tuto oblast máme mezi sebou odborníky. A někdy umí i zázraky. Nesmíme totiž usnout na vavřínech, je třeba se neustále učit, posouvat se a předávat si zkušenosti skrze celý úřad.

V kontrolních závěrech NKÚ se často objevují doporučení, která míří na systémové problémy. Změnil se nějak způsob, jakým výsledky komunikujete?

Dnes klademe důraz na srozumitelnost a dostupnost. Jak jsem již nastínil, není to jenom o tom napsat kontrolní závěr a publikovat jej. Důležité a mnohdy obtížné je umět jej jednoduchou formou přenést k jeho uživateli, kterým je poslanec, člen vlády, náměstek ministra, odborník či novinář, ale také běžný občan. Chceme, aby naše práce byla přístupná nejen poslancům a ministrům, ale i odborníkům a široké veřejnosti. A jelikož je naše cílová skupina široká, mnohdy je to těžké zadání. Jak předat stěžejní výsledek kontroly všem těmto různým skupinám tak, aby jej správně pochopily. K tomu nám často pomáhá vizualizace. Jednoduchý graf, obrázek, číslo s jednou větou, schéma nebo časová řada mnohdy pomohou pochopit podstatu problému snáze a čitelněji než odstavec kontrolorského textu. Proto každý kontrolní závěr, ale i další výstupy mají zmiňované vizuální shrnutí, tiskovou zprávu a často i krátká shrnující videa na sociálních sítích. Pokud kontrolní zjištění nejsou pochopena, jejich dopad se výrazně snižuje, v horším případě jejich dopad není dostatečný – a to nechceme.

Když sledujete reakce kontrolovaných institucí, máte pocit, že je stát dnes ochotnější se z kontrol poučit?

Toto je téma, které mě pálí. A pálí také mé kolegy. Protože nechcete mít demotivované kontrolory, kteří se dočítají, že kontrolovaná osoba jejich práci bagatelizuje nebo shazuje. Kontrolované osoby často očekávají, že je budeme chválit. Nechtějí vnímat literu zákona, kde je jasně popsána úloha NKÚ a jeho kontrolorů. Ti jsou povinni pořídit o kontrole, nyní cituji: *„… kontrolní protokol, který obsahuje zejména popis zjištěných skutečností s uvedením nedostatků a označení ustanovení právních předpisů, které byly porušeny"*. NKÚ není chválícím, ale ani kárajícím úřadem. NKÚ poukazuje na zjištěné nedostatky, dává zpětnou vazbu a přeje si, aby jeho kontroly měly dopad – aby výsledkům kontroly porozuměly osoby, které o dané oblasti rozhodují, aby mohly sjednat nápravu a minimalizovat případné negativní jevy.

NKÚ dlouhodobě upozorňuje na problémy v digitalizaci státu. Co je podle vás největší překážkou, aby digitalizace konečně fungovala tak, jak má?

Digitalizace často běží „na půl plynu". Stručně řečeno, největší překážkou digitalizace je to, že stát digitalizuje hlavně formuláře, ale ne samotné procesy.

První problém uvedu na příkladu: občan sice podá žádost online, ale státní úřad ji pak stejně musí ručně přepisovat do různých systémů. Digitalizace tak nepřináší úspory ani jednodušší fungování.

Druhý zásadní problém je roztříštěné řízení. I když vznikla Digitální a informační agentura, nemá dost pravomocí a resorty si dál budují své vlastní, vzájemně nepropojené systémy. Místo jednotné architektury vzniká další chaos.

A třetí bariérou jsou lidé. Stát nemá dost IT odborníků, týmy jsou nestabilní a řada klíčových rolí je nahrazována dodavateli. To zpomaluje projekty, zvyšuje závislost na externích dodavatelích a pochopitelně také cenu, kterou stát za tyto projekty platí.

V tomto ohledu doporučuji přečíst si *II. souhrnnou zprávu o digitalizaci veřejné správy ČR*, kterou NKÚ vydal v lednu tohoto roku.

Zabýváte se také účetním výkaznictvím, provádíte finanční audity?

Ano, účetní, ale i rozpočtové výkazy státu jsou pro nás nejen klíčovým zdrojem informací pro kontrolu hospodaření státu, ale kontrolujeme je i v rámci svých průběžných finančních auditů. Ten je zaměřen tam, kde máme mandát, tj. na ústřední jednotky státu, typicky ministerstva. Účetní a rozpočtová data samozřejmě analyzujeme a využíváme je při plánování kontrol. Pomáhají nám identifikovat rizika, a to nejen v oblasti výkaznictví, ale i v plnění úkolů státu a vládních politik.

Spatřujete v oblasti výkaznictví státu nějaké problémy?

Zmíním jeden specifický, kterým jsme se v posledních několika letech zabývali společně s Fakultou financí a účetnictví VŠE v Praze. Zjišťovali jsme, zda a jak jsou údaje z účetních výkazů státu využívány. A to údaje za ministerstva, oblast municipalit jsme nezkoumali. Ukázalo se, že i když jednotky státu sestavují akruálně založené účetní výkazy, ty mají potenciál k využití a konsolidují se do souhrnných výkazů za ČR, tak pro vlastní řízení a rozhodování se využívají velmi omezeně. Dominantní roli hrají neakruální, a to peněžní rozpočtové údaje, jež však ekonomickou realitu postihují nedostatečně. A to je škoda. Vždyť smyslem akruálního finančního účetnictví by mělo být jeho využívání pro účely řízení a rozhodování.

Můžete to rozvést či uvést, co byste doporučil, aby výkazy státu více sloužily?

Bavme se o tom, co správnému efektu z finančního účetnictví státu, tedy jeho využívání, může reálně pomoci, například: Rozumějí mu relevantní uživatelé, nebo by pomohla větší osvěta, či naopak zjednodušení? Odpovídá na potřebné otázky uživatelů, nebo se má ještě více zaměřit na ekonomickou podstatu obdobně, jako k tomu tenduje podnikatelské účetnictví? A podobně. Ve zprávě, kterou jsme vydali v listopadu 2025, jsme spolu s fakultou nastínili, co vše by mohlo pomoci.

Jsme hlídačem efektivity činností státu, a to platí ve všech oblastech, i v účetnictví a systému rozpočtování, které nás přeci jen něco stojí. Zpráva proto připustila, že tam, kde po těchto datech není poptávka, kde nevidíme reálné uživatele, tak je možné v systému účetnictví a výkaznictví provést zjednodušení a řídit se heslem „méně je více".

A když říkám „bavme se o tom", tak my se o to snažíme. Neskončilo to vydáním společné zprávy, ale v dubnu 2026 jsme k tématu využívání účetních informací státu uspořádali konferenci a zvažujeme, zda a jak v debatě pokračovat.

Zmínil jste, že účetní výkazy vám pomáhají analyzovat rizika. Můžete nám to přiblížit?

Kolegové z odboru finančního auditu vyvinuli vlastní nástroj pro identifikaci rizik účetního a rozpočtového výkaznictví. Využívá logických vazeb údajů na ustanovení právních předpisů, na jiné výkazy, na rozpočet i běžnou praxi. Neustále ho vylepšujeme a rozšiřujeme, inspirujeme se při jeho rozvoji i u kolegů např. z Českého statistického úřadu a Svazu účetních.

Účetní mluva a terminologie může být někdy problémová. Nekomunikujeme totiž pouze s účetními a odborníky na finanční oblast. Proto se i v případě těchto analýz posouváme a vytváříme analytické materiály, kterými se snažíme komunikovat poznaná rizika i kolegům neúčetním. Jde zejména o způsob

vysvětlování, použitého jazyka a stylu osobnější komunikace. Jde o to přiblížit výstupy těm, kteří je umí vhodně využít, byť to mohou být odborníci např. na zdravotnictví, a nikoliv účetní.

Jsou i další oblasti a témata, kde vidíte za NKÚ posun? Napadají mě témata, jako např. kyberbezpečnost, klimatická politika, evropské fondy.

Jak se mění doba, naše okolí, témata, tak se mění a profesně rostou i lidé na NKÚ. Myslím si, že jsme schopni se rychle adaptovat na nová témata, na nové výzvy. Úžasným příkladem byla první kontrola zaměřená na peněžní prostředky vynaložené v souvislosti s výskytem covidu na území ČR. V březnu 2020 jsme tuto oblast mapovali, v květnu Kolegium NKÚ již kontrolu zařadilo do plánu kontrolní činnosti a v červnu jsme již byli na kontrole. Mezi nejvyššími kontrolními institucemi v EU jsme byli vzorem rychlé reakce. Tato kontrola byla něco zcela nového nejen z pohledu tématu, ale i podmínek jejího výkonu. Asi toto nemusím více vysvětlovat. Díky kvalifikovaným zaměstnancům, propracovanému systému vzdělávání a dostupným technologiím a nástrojům máme velkou schopnost se adaptovat na nová témata. K tomu nám dopomáhá nejen spolupráce s vysokými školami, ale také mezinárodní spolupráce s dalšími kontrolními institucemi, v rámci které sdílíme kontrolní přístupy a metody. To vše pomáhá tomu, že naši lidé jsou rovnocennými partnery těm, které kontrolují.

Když se řekne „nezávislost NKÚ", přibližte nám, co to v praxi znamená?

Nezávislost v praxi kontrolních institucí ve světě je různorodá. Základním smyslem nezávislosti je, aby fungování kontrolní instituce bylo nezávislé na kontrolovaných osobách, a byla tak zaručena důvěra veřejnosti ve výsledky kontrolní činnosti. Ideální stav je popsán v mezinárodně uznávaných deklaracích, jako jsou Limská a Mexická deklarace (pozn.: přijaté pod hlavičkou Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí INTOSAI). Tyto deklarace popisují ideální stav toho, jak má nejvyšší kontrolní instituce v každém demokratickém státě nezávisle fungovat.

Nezávislost NKÚ je zakotvena v Ústavě ČR. V praxi to především znamená, že NKÚ je ústavní orgán, který není podřízen vládě ani parlamentu. To však neznamená, že jsme od těchto orgánů moci státu odstřiženi. Prezident NKÚ pravidelně představuje kontrolní závěry na jednáních vlády.



V Kontrolním výboru, ale i v dalších výborech Poslanecké sněmovny máme zase partnery, kteří projednávají naše kontrolní závěry a mohou požadovat po vládě vysvětlení a nápravu.

Shrnuto, pokud má být NKÚ důvěryhodným strážcem hospodaření státu, nemůže být závislý na těch, které kontroluje. A věřím, že na tomto se nic nezmění ani v budoucnu.

Jak bude podle vás vypadat kontrola státu za deset let?

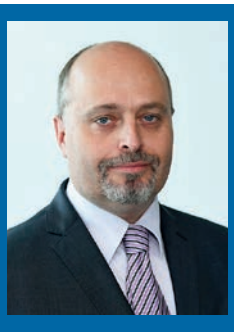
Bude mnohem více datová, automatizovaná a zaměřená čistě na dopady. Kontroly budou rychlejší, cílenější a přesnější. Kontroly budou více propojené s otevřenými daty a digitálními nástroji, které umožní veřejnosti sledovat výsledky nápravy v reálném čase. Kontrola budoucnosti bude propojením datové analytiky, umělé inteligence, ale vždy za účasti profesionálního úsudku kontrolorů.

A osobně – co byste chtěl, aby si čtenáři z tohoto rozhovoru odnesli?

Poznání, že NKÚ není úřad, který hledá viníky. Jsme instituce, která pomáhá státu fungovat lépe. Naším cílem je přispívat k tomu, aby se veřejné prostředky využívaly rozumně, odpovědně a s ohledem na budoucnost. A že kvalitní kontrola je jedním z pilířů důvěry ve veřejné instituce. Pokud si čtenáři odnesou právě toto, budu rád.

Rozhovor vedl Luboš Rokos

Kdo je uživatelem účetnictví státu?



Ing. Luboš Rokos
se věnuje účetnictví veřejného sektoru a jeho auditu, překládal Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) a za Českou republiku se účastnil auditu mezinárodních organizací vykazujících dle IPSAS i IFRS. Působí jako ředitel odboru finančního auditu NKÚ. Zapojuje se do lektorské a konferenční činnosti v oblasti účetnictví státu.

Ing. Jarmila Schmidtová, Ph.D.
se zaměřuje na oblast účetnictví veřejného sektoru a kontrolu veřejných prostředků, od roku 2005 působí na NKÚ nejprve v pozici kontrolora a metodika v oblasti finančního auditu organizačních složek státu, od roku 2018 jako vedoucí oddělení realizace finančního auditu. V oblasti účetnictví veřejného sektoru se rovněž zapojuje i do lektorské činnosti.





Ing. Michala Stefanović
se věnuje makroekonomickým ukazatelům a oblasti účetnictví veřejného sektoru. Od roku 2014 působila v resortu Ministerstva vnitra, kde se věnovala problematice účetnictví veřejné správy a hospodaření organizačních složek státu. Od roku 2023 působí jako kontrolor v oblasti finančního auditu organizačních složek státu. V rámci České zemědělské univerzity se věnuje přednáškové činnosti v oblasti mikro a makroekonomie.

Na půdě Nejvyššího kontrolního úřadu proběhla 7. dubna 2026 společná konference NKÚ a Vysoké školy ekonomické v Praze s názvem *Využívání účetních informací státu*, která navázala na zveřejnění stejnojmenné zprávy z listopadu 2025. Zprávu připravil tým odborníků z Nejvyššího kontrolního úřadu a Fakulty financí a účetnictví (FFÚ) Vysoké školy ekonomické v Praze: Luboš Rokos (NKÚ), Jarmila Schmidtová (NKÚ), Jan Prosecký (NKÚ), Michala Stefanović (NKÚ), David Procházka (FFÚ VŠE) a Vladimír Zelenka (FFÚ VŠE).

Cílem bylo identifikovat hlavní uživatele účetnictví státu, analyzovat jejich potřeby a posoudit, zda jsou tyto potřeby dostatečně naplněny.

Plné znění zprávy je dostupné na oficiálních stránkách Nejvyššího kontrolního úřadu.



Konference přinesla řadu praktických poznatků z oblasti účetnictví, makroekonomické statistiky i kontroly veřejných financí. Přestože jednotliví vystupující přicházeli z různých institucí, v jejich vystoupeních se opakovala společná témata a doporučení:

- Je třeba posílit praktické využívání účetních informací, zejména v rozpočtovém a rozhodovacím procesu.
- Ukazuje se potřeba zjednodušovat výstupy tak, aby byla usnadněna interpretace výsledků a tím posílena využitelnost účetních dat pro další rozhodování, analýzy a kontrolu.
- Zároveň se ukazuje, že zjednodušování výkaznictví je možné, ale musí být pečlivě vyvažováno s potřebami statistik, analýz a kontroly.
- Je nutné zvyšovat kvalitu, správnost a konzistenci účetních dat, protože na nich závisejí statistiky, audity, kontrola i fiskální obraz státu.
- Důležitá je větší provázanost účetnictví, rozpočtu, kontrolních a statistických systémů.
- Opakovaně zaznívá potřeba metodické podpory, vzdělávání a profesního rozvoje pracovníků, kteří s účetními daty pracují.

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. Na konferenci zazněla shoda na tom, že účetnictví státu je považováno za klíčový informační rámec pro rozhodování, kontrolu, statistiku i veřejnou odpovědnost. Český systém generuje významná data a pro makroekonomické a statistické účely funguje velmi dobře, avšak příspěvky explicitně konstatovaly, že se nepotvrdilo systematické využívání účetních výkazů jednotek státu pro rozhodování uživatelů ani pro přípravu rozpočtu. V praxi tak stále dominuje rozpočtový pohled, zatímco akruální pohled bývá uplatňován tam, kde je potřeba číst ekonomickou realitu v širším časovém a věcném kontextu.

Konference neřešila jen techniku účetnictví. Řešila kvalitu státního rozhodování. Pokud data existují, ale nejsou systematicky používána, nevzniká z nich plná veřejná hodnota.

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. Současně upozornil na skutečnost, že samotná existence účetních dat nezaručuje jejich využívání. Zpráva, představená v roce 2025, vychází z dlouhodobé analytické práce a poukazuje na potřebu posilovat využívání účetních dat při rozhodování a rozvíjet meziinstitucionální spolupráci, což má význam i pro auditorskou praxi.

Proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a prezident Komory auditorů 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. Účetnictví prezentoval jako systém produkce informací, jehož kvalita se ověřuje schopností podpořit informované rozhodování. Akcentoval důvěryhodnost dat, rozvoj kompetencí uživatelů a potřebu vzájemné provázanosti mezi předkladateli a uživateli účetních informací; poptávka uživatelů povede k tlaku na spolehlivost údajů ve výkazech.

Přehled odborných příspěvků

Využívání účetních informací státu – společný projekt NKÚ a VŠE

Autor/přednášející: Luboš Rokos a David Procházka

Již v úvodu prezentace výstupů ze společného projektu NKÚ a VŠE bylo zdůrazněno, že účetnictví je základním informačním nástrojem pro ekonomická rozhodování uživatelů a že reforma směřující k posílení akruálního účetnictví rozšířila jeho potenciál pro kvalitnější rozhodování. Cílem projektu bylo zmapovat, kdo jsou uživatelé účetních informací státu, o jaké informace se především zajímají a jakým způsobem je využívají. Projekt probíhal ve dvou etapách:

- První etapa v letech 2021 až 2022 byla zaměřena na rešerši zahraniční literatury, identifikaci skupin uživatelů a přípravu první dílčí zprávy.
- Druhá etapa v letech 2023 až 2026 zahrnovala sběr dat prostřednictvím dotazníků, rozhovorů a databází, analýzu kontrolních nálezů a zpracování závěrečné zprávy.

Z představených výsledků vyplynulo, že účetnictví státu má značný potenciál, jeho skutečné využívání je však nerovnoměrné. V podmínkách České republiky je účetnictví 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.

Obrázek 1: Peněžní vs. akruální báze



Metodologie projektu

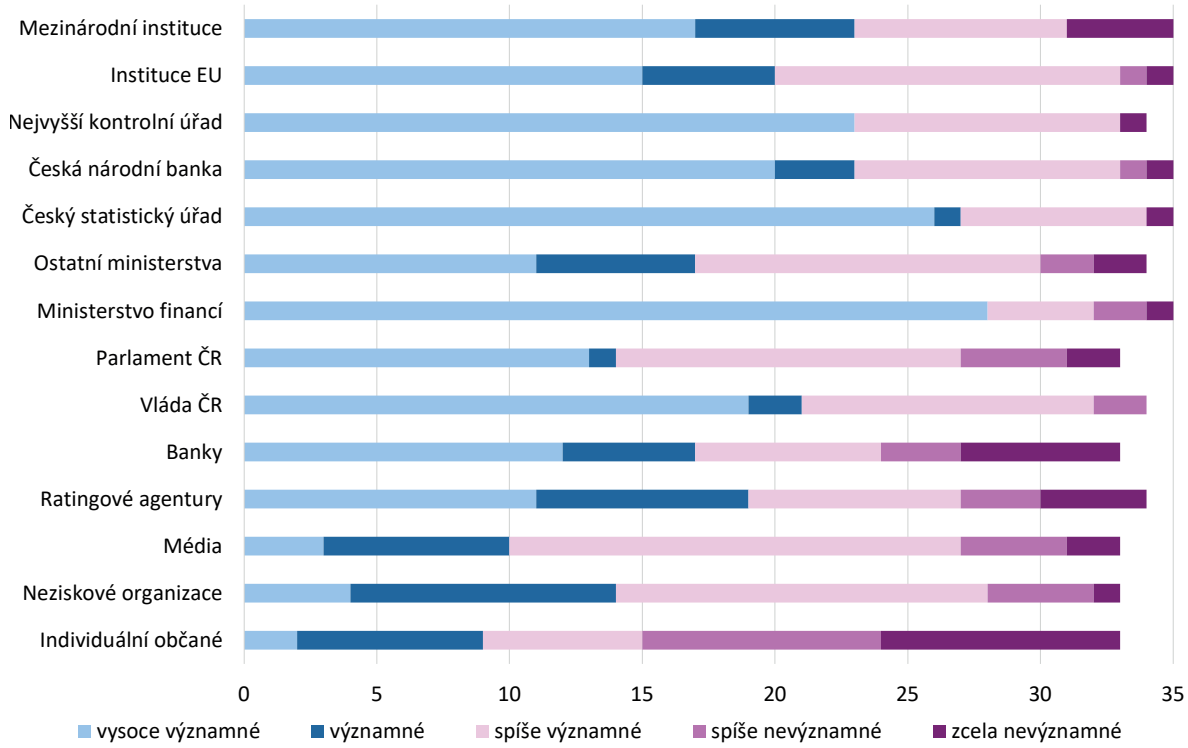
Projekt vycházel ze čtyř zdrojů empirických dat. Zahrnoval dotazníkové šetření mezi interními uživateli, tedy zejména ministerstvy, dále dotazníkové šetření mezi externími uživateli z řad politiků, analytiků a neziskového sektoru, rozhovory se specifickými uživateli, mezi něž patřily Český statistický úřad, Česká národní banka, Ministerstvo financí a Národní rozpočtová rada, a rovněž analýzu 59 kontrolních akcí NKÚ zaměřených na správnost sestavení účetních závěrek.

Závěrečná zpráva je strukturována tak, aby zachytila jak teoretická východiska, tak výsledky empirického šetření. Vedle systematické rešerše zahrnuje také statistiky přístupů do informačních systémů, výsledky dotazníkového šetření, přehled chyb v účetních závěrkách podle zjištění NKÚ a představení analytického nástroje NKÚ k detekci rizik z výkaznictví organizačních složek státu.

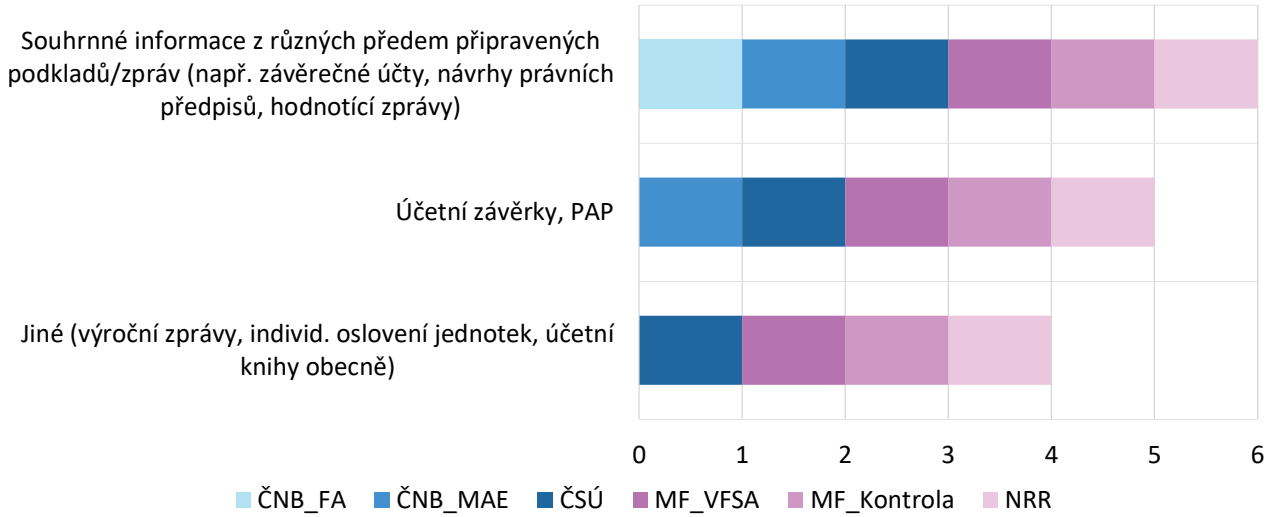
Významnost účetních informací pro skupiny externích uživatelů

S rostoucím důrazem na transparentnost ve veřejném sektoru se zvyšuje tlak na kvalitu a dostupnost účetních informací. Externí uživatelé očekávají, že tyto informace budou nejen přesné a kompletní, ale také srozumitelné a snadno přístupné. V době digitálních technologií a otevřených dat je stále více požadováno, aby byly účetní informace poskytovány

Graf 1: Význam účetních informací pro vybrané externí uživatele



Graf 2: Využívání zdrojů informací



veřejně v elektronické podobě a v reálném čase, což umožňuje efektivnější monitorování a kontrolu státního hospodaření. V grafu 1 je podrobněji zachycen význam účetních informací pro vybrané externí uživatele dle názoru respondentů.

Respondenti vnímají účetní informace jako nejvýznamnější zejména pro klíčové instituce veřejné správy a dohledu, jako jsou Ministerstvo financí (MF), ČSÚ, NKÚ či ČNB, což odráží jejich požadavky na transparentnost a kvalitu výkaznictví. Naopak za méně důležité jsou tyto informace považovány pro jednotlivce a neziskový sektor, u nichž se očekává spíše okrajové využívání. Současně pro většinu respondentů představují hlavní zdroj dat souhrnné výstupy a účetní závěrky, zatímco ostatní informační zdroje jsou využívány spíše selektivně.

Za specifickou přednost českého prostředí je označena uživatelsky přívětivá dostupnost účetních i rozpočtových informací v portálu MF – Monitor státní pokladny.

Z pohledu specifických uživatelů, jako jsou ČSÚ, MF, ČNB a NRR, jsou nejvíce využívány souhrnné informace a účetní závěrky, a to informace z výkazů rozvaha, výkaz zisku a ztráty a vybrané údaje z výkazu příloha. Ostatní zdroje, tedy přehled o peněžních tocích, přehled o změnách ve vlastním kapitálu a části přílohy (podrozvahových účtů), jsou využívány jen výjimečně.

Interní uživatelé

U interních uživatelů, zejména ministerstev a významných organizačních složek státu, z provedeného šetření vyplývá, že ačkoli jsou základní účetní výkazy formálně sestavovány, jejich praktické využívání zůstává často omezené. Současně se potvrzuje silnější využívání rozpočtových než účetních, tedy akruálních, informací. Ve větší míře jsou využívány údaje z rozvahy a výkazu zisku a ztráty, zatímco podrozvahové informace a ostatní výkazy, zejména přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích, zůstávají využívány výrazně méně, pokud vůbec.

NKÚ na problémy dlouhodobě upozorňuje

Z výsledků analýzy nálezů z kontrolních akcí NKÚ typu finančního auditu lze konstatovat, že NKÚ dlouhodobě upozorňuje na problémové oblasti účetního výkaznictví veřejného sektoru. Některé dříve identifikované nedostatky již byly odstraněny, jiné se promítly do přípravy nové účetní legislativy. Přesto nadále přetrvávají významné problémy, zejména ve vykazování specifických aktiv veřejného sektoru, v omezeném využití účetních údajů ve veřejně projednávaných dokumentech, ve vykazování některých závazků souvisejících se zahraničními transfery a v nejasných pravidlech pro podrozvahové účty. Právě podrozvahové účty přitom představují samostatnou a dlouhodobě problematickou oblast účetního výkaznictví veřejného sektoru.

Závěry a doporučení projektu

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.

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.

Mezi operace, které tyto rozdíly vyvolávají, patří zejména předepsané a neuhrazené pohledávky, přijaté refundované prostředky z EU, přijaté vratky transferů, přijaté zálohy, poskytnuté transfery a odhad jejich vyúčtování ke konci roku, výdaje na pořízení dlouhodobého majetku nebo odpisy dlouhodobého majetku.

Jako příklad rozdílu mezi peněžním a akruálním pohledem byl uveden případ problematiky církevních náhrad. Ministerstvo kultury vyplácí církevní náhrady od roku 2013 ve 30 ročních splátkách, přičemž nesplacený dluh se každoročně navyšuje o inflaci. V letech 2024 a 2025 bylo toto inflační navýšení tak vysoké, že převýšilo pravidelnou splátku, a celkový závazek státu se proto navzdory úhradám zvýšil. Ke konci roku 2025 tak dosáhl 51,9 mld. Kč, čímž jsme se, pokud jde o výši neuhrazeného závazku, v podstatě vrátili do roku 2017. Příklad ukazuje, že peněžní účetnictví zachycuje pouze roční splátku, zatímco akruální pohled umožňuje sledovat i skutečný vývoj zůstatku závazku.

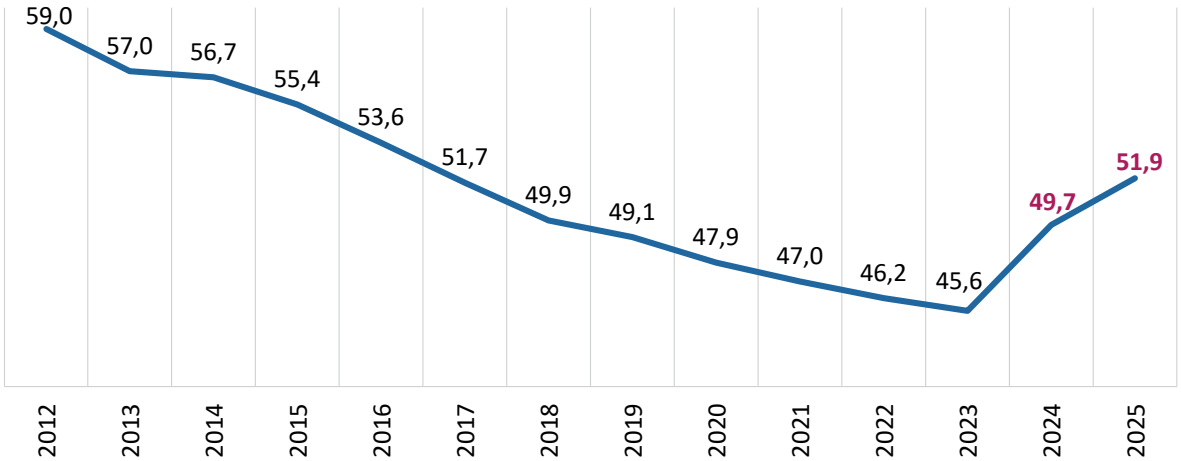
Příspěvek tak ukázal, že peněžní a rozpočtový pohled nemusí pro interpretaci hospodaření postačovat, pokud není doplněn o akruální zachycení dopadů ekonomických jevů.

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. Jeho první verze byla vytvořena již v roce 2013 a funkcionality jsou průběžně aktualizovány.

Graf 3: Vývoj zůstatku dluhu státu vůči církvím z titulu finančního vyrovnání (v mld. Kč)



Zdroj: Monitor Statní pokladna

Nástroj pracuje s logickými vazbami mezi účetními a rozpočtovými výkazy a generuje rizika za každé čtvrtletí pro všechny organizační složky státu.

Na příkladu transferů obecním a krajským nemocnicím bylo ukázáno, jaké riziko nástroj odhalil. Některá ministerstva vykazovala náklady na transfery, ale současně nulové výdaje na příslušných rozpočtových položkách. Skutečnost však byla taková, že data o plnění rozpočtu byla vykázána chybně a účetní výkaznictví je pomohlo odhalit.

Obdobný problém byl prezentován také u transferů státním podnikům, kde řada ministerstev nevykázala výdaje na nově určených rozpočtových položkách, ačkoli v letech 2024 a 2025 vykázala příslušné náklady přesahující 5 miliard korun.

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 jednotek veřejného sektoru. 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. Významnou roli při zvyšování kvality výkaznictví hraje dle ČSÚ také průběžný finanční audit NKÚ u ústředních jednotek státu, typicky organizačních složek státu.

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 (ukazatele sledující vládní deficit a dluh), jejíž nedostatky mohou vést k výhradám, vyšetřování či sankcím ze strany evropského statistického dohledu.

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 praktickému nástroji 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 a současně formulovala obecnější pohled na postavení akruálního účetnictví ve veřejném sektoru. Akruální účetnictví bylo představeno jako systémová odpověď na omezení rozpočtového pohledu, přičemž bylo zdůrazněno, že problém nespočívá v samotném konceptu, ale v jeho skutečném využívání. Dále 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.

Prezentace zároveň poukázala na rozsah metodické podpory, kterou Ministerstvo financí v této oblasti jednotkám veřejného sektoru poskytuje. Ta zahrnuje pět vyhlášek, deset českých účetních standardů, metodické dny pořádané dvakrát ročně, průměrně 900 dotazů ročně od vybraných účetních jednotek, přibližně 20 školení ročně a také publikaci metodických pomůcek, FAQ a bulletinu účetnictví veřejného sektoru. Z hlediska kontrolní a analytické praxe byly zmíněny datové zdroje jako Státní pokladna, CSÚIS, Monitor, rozpočtová data, registr smluv, profil zadavatele a data z účetnictví kontrolovaných osob.

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.

Vyhodnocení ankety

Součástí konference byla také interaktivní anketa, která mezi účastníky zjišťovala vnímanou míru využívání účetních informací státu, nejčastěji využívané zdroje těchto informací a opatření, jež by podle respondentů mohla přispět k jejich širšímu využití. Účastníky ankety byli zástupci Poslanecké sněmovny PČR a jejího institutu, zástupci ekonomických úseků ministerstev, odborní pracovníci a představitelé NKÚ, VŠE, MF, ČNB, ČSÚ, KA ČR, Svazu účetních, akademické sféry, analytiků neziskových



a dalších institucí, pracovníci Svazu měst a obcí, Asociace krajů ČR a další, jež spojoval relevantní zájem o údaje veřejného sektoru.

Do jaké míry se podle Vašeho názoru využívají účetní informace státu?

Odpovědi ukázaly spíše nízké vnímané využívání účetních informací státu. Na škále od 1 (nejméně) do 4 (nejvíce) bylo dosaženo průměrné hodnoty 2,13. Nejčastěji byla volena právě odpověď 2, kterou označilo 38 z 53 respondentů, tedy přibližně 72 %.

Pokud účetní informace státu využíváte, seřaďte jejich zdroje podle míry Vašeho využívání.

Výsledky naznačily, že účastníci při práci s účetními informacemi vycházejí především ze základních účetních výkazů. Nejčastěji byla uváděna rozvaha, kterou označilo 47 respondentů, a výkaz zisku a ztráty se 46 odpověďmi. S odstupem následovaly ostatní části přílohy s 35 odpověďmi a podrozvaha v příloze s 33 odpověďmi. Naopak nejnižší využití vykázaly přehled o peněžních tocích s 25 odpověďmi a přehled o změnách vlastního kapitálu s 23 odpověďmi.

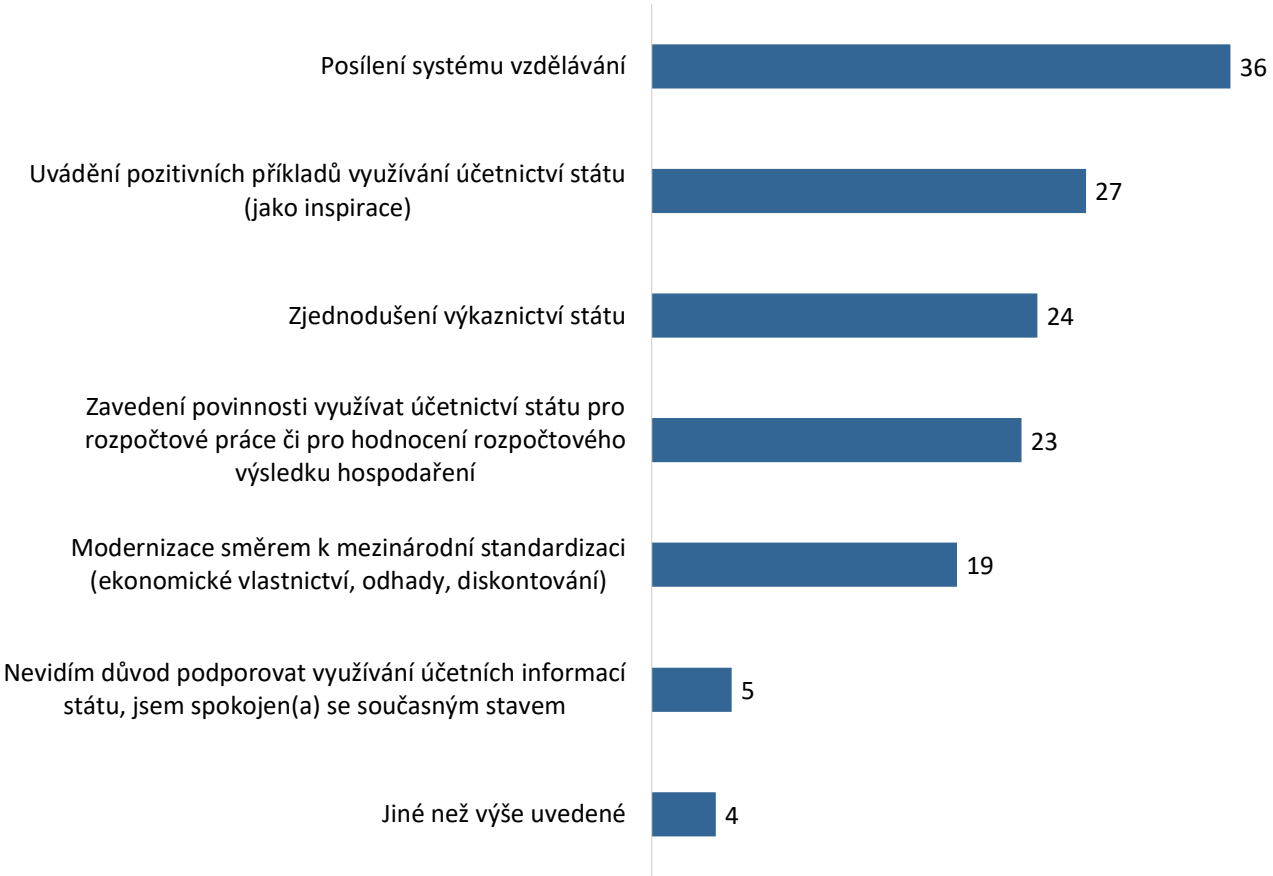
Práce s účetními informacemi se tedy soustřeďuje především na dva hlavní výkazy, zatímco doplňkové části účetní závěrky zůstávají využívány podstatně méně.

Co by podle Vás mohlo přispět k většímu využívání účetních informací státu?

Odpovědi vyzněly jednoznačně ve prospěch rozvoje kompetencí uživatelů. Nejčastěji byla zvolena možnost „posílení systému vzdělávání“ s 36 odpověďmi, s odstupem následovalo „uvádění pozitivních příkladů“ využívání jako inspirace a „zjednodušení výkaznictví“ státu. Následovala podpora povinného využívání účetních informací pro rozpočtové práce či hodnocení výsledku hospodaření a modernizace směrem k mezinárodní standardizaci. Odpověď „nevidím důvod podporovat“ zvolilo pouze 5 respondentů.

Anketa potvrzuje rozdíl mezi existencí účetních dat a jejich každodenním využíváním. Účastníci vnímají využívání účetních informací státu jako spíše nízké a v praxi se nejvíce opírají o rozvahu a výkaz zisku a ztráty, zatímco doplňkové výkazy a hlubší

Graf 4: Co by mohlo přispět k většímu využívání účetních informací státu



vysvětlující části jsou využívány méně. Za hlavní směry zlepšení jsou považovány zejména vzdělávání, lepší prezentace a zjednodušení výkaznictví, případně silnější provázání účetních informací s rozpočtovými procesy. Výsledky tak naznačují, že hlavní bariéru nepředstavuje nezájem o účetní informace, ale spíše omezené kapacity, nižší srozumitelnost a nedostatečná praktická využitelnost těchto dat.

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, jehož přínos spočívá v úplnějším zobrazení majetku, závazků a dlouhodobých dopadů rozhodnutí. Diskuse zdůraznila význam kvality a důvěryhodnosti dat, metodické jednotnosti i personální stability veřejného sektoru. Celkové vyznění bylo střízlivě optimistické – účetnictví může být účinným nástrojem řízení, pokud je aktivně a systematicky využíváno.

Rozpočet, účetnictví státu a systém národních účtů EU nejsou alternativy, ale komplementární vrstvy jednoho veřejnofinančního systému. Bez spolehlivých akruálních údajů nelze sestavit spolehlivou makroekonomickou statistiku a bez jejich využití zůstává kontrola veřejných financí jen kontrolou plateb, nikoli důsledků rozhodnutí.

Závěr

Souhrnný obraz konference je odborně jednoznačný. Akruální účetnictví není luxusní přívěsek rozpočtu, ale vrstva, bez níž nelze spolehlivě číst ekonomickou realitu státu, stavět makroekonomickou statistiku, rozlišovat skutečné náklady od okamžitých výdajů a včas identifikovat fiskální rizika. Přesto je právě tato informační vrstva v části veřejného sektoru stále využívána spíše formálně nebo selektivně. Z konference vyplývá, že další posun neleží jen v produkci dat, ale v jejich systémovém přenesení do rozhodování, rozpočtového procesu, metodické podpory, vzdělávání a propojených analytických nástrojů.

Účetnictví veřejného sektoru má v českém i slovenském prostoru velký infrastrukturní význam, ale skutečnou sílu získává až tehdy, když se stane aktivním nástrojem řízení, nikoli pouze evidencí, kterou systém odevzdá a odloží.

Během konference ať už při pokládání dotazů prostřednictvím aplikace, nebo při neformálních setkáních rovněž zazněla řada témat, k nimž by bylo vhodné se na odborné platformě všech zúčastněných aktérů pravidelně vracet. Z celé řady z nich bychom rádi vyzdvihli dotaz na možnost využívání analytického a rizikového nástroje NKÚ nad daty ze Státní pokladny směrem k externím uživatelům a dále vliv a význam průběžných finančních auditů na spolehlivost dat používaných pro makroekonomická využívání a jejich další rozvoj.

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

Informace z konference

Formálně zveřejněno, fakticky zapomenuto? O komunikaci odborných výstupů ve veřejném sektoru



Ing. Martin Smetana
je ředitelem odboru systémové podpory kontrolní činnosti na NKÚ. Je absolventem ČVUT v Praze. Zaměřuje se na transformaci auditu prostřednictvím datové analytiky, vizualizace a storytellingu. Vedle spolupráce s vysokými školami a profesními organizacemi se aktivně podílí na rozvoji inovací v rámci mezinárodní organizace EUROSAI.

Mgr. Václav Kešner
je multimediální specialista, editor vybraných textů a zástupce tiskové mluvčí na NKÚ. Je absolventem ZČU v Plzni. Ve své práci se zaměřuje na převádění komplexních odborných témat do srozumitelné a přístupné podoby pro veřejnost, tvorbu videoobsahu a rozvoj audiovizuální komunikace. Na starosti má také mediální školení.



Instituce a organizace, jejichž práce spočívá ve vytváření odborných či specifických výstupů, byly dlouho zvyklé fungovat v prostředí, kde bylo hlavním úkolem výstup vytvořit a předat – ať už jeho zveřejněním, nebo jeho předložením vedení či zadavateli. Pokud byl odborně správný, formálně precizní a dostupný příslušnému adresátovi, považovala se práce za dokončenou. Tento model dával smysl v době, kdy samotná informace představovala hodnotu a její dostupnost nebyla úplnou samozřejmostí. Dnes je však situace jiná. Informace přestaly být nedostatkovým zbožím. Nedostatkovým se stala schopnost je zachytit, vyhodnotit jejich význam a udržet u nich pozornost.

V současnosti je přístup k informacím okamžitý a každý den vzniká nespočet textů, analýz, komentářů a datových výstupů. Vedle toho se běžnou součástí veřejného prostoru staly i formáty, které byly ještě nedávno doménou spíše profesionálních produkcí. Jde například o video, audio nebo krátké vizuální formy. O pozornost tak již nesoutěží jen text s textem, ale dokument s podcastem, analytická zpráva s krátkým videem nebo tabulka dat s atraktivní a snadno pochopitelnou infografikou.

Tento článek vychází z předpokladu, že samotné zveřejnění výstupu dnes už nestačí. Ne proto, že by

jeho odborná kvalita nebyla důležitá, ale proto, že prostředí, ve kterém se s ním pracuje, se zásadně proměnilo.

Právě tato proměna zároveň otevírá otázku, jak mohou organizace zvýšit šanci, že jejich odborné výstupy budou skutečně zaznamenány, pochopeny a také využity. Jednou z odpovědí je přemýšlet o komunikaci ne jako o závěrečném kroku, ale jako o neoddělitelné součásti samotného výstupu.

Pokud tuto premisu přijmeme, vyvstává praktická otázka, jak s komunikací v prostředí veřejné instituce konkrétně pracovat. Následující text se snaží ukázat některá východiska a postupy, které se postupně formovaly a stále formují v praxi Nejvyššího kontrolního úřadu. Vychází z konkrétní zkušenosti instituce, která pracuje s odborně náročnými, komplexními a často velmi specifickými výstupy. Naším cílem je nabídnout pohled na to, jak lze k podobným výzvám přistupovat v praxi.

Pozornost jako nedostatkový zdroj

Podívejme se nejprve na prostředí, ve kterém dnes pracujeme s informacemi. Čísla hovoří sama za sebe: podle dat z Microsoft WorkLab (2025) dostává člověk v průměru 117 e-mailových zpráv denně. Průměrná doba mezi jednotlivými vyrušeními, například dalšími e-maily, schůzkami, telefonáty či zprávami, je přibližně dvě minuty.

Zároveň se zkracuje doba, po kterou se pracovníci dokážou soustředěně věnovat jedné pracovní aktivitě. Mark (2023) uvádí, že zatímco v roce 2004 činila průměrná doba soustředění na jednu pracovní aktivitu přibližně 150 vteřin, v roce 2012 to bylo již kolem 75 sekund. A v posledních letech? Trend je ještě neúprosnější. Pozornost při práci udržíme přibližně 47 vteřin.

A ani mimo pracovní prostředí není situace o mnoho lepší. Markowetz (2015) analyzoval chování více než 60 tisíc uživatelů chytrých telefonů. Ukázalo se, že lidé svůj telefon odemknou v průměru 88krát denně a jednotlivé interakce jsou přitom velmi krátké a často trvají jen desítky sekund.

Neméně výmluvný je i vývoj čtenářských návyků. Podle Zhang a Kannan (2024) se ve Spojených státech snížil podíl lidí, kteří čtou pro potěšení každý den, a to z přibližně 28 % v roce 2004 na 16 % v roce 2023. Podobný trend lze pozorovat i v dalších zemích. Clark a Picton (2025) uvádí, že ve Velké Británii čte ve volném čase každý den pouze 18,7 % dětí a mladých lidí, což je nejnižší hodnota za více než dvacet let sledování.

Jinými slovy: prostředí, ve kterém dnes odborné výstupy musí zaujmout a srozumitelně přenést hlavní myšlenky, jim není přirozeně nakloněno. A právě s tím je třeba při jejich komunikaci počítat.

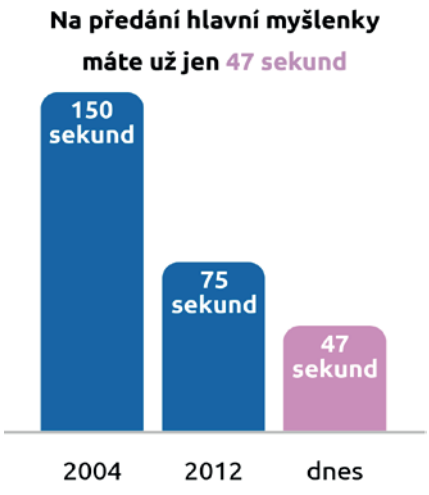
Specifika komunikace odborných výstupů

Zároveň je třeba počítat s tím, že komunikace odborných a kontrolních výstupů má svá specifika.

Odborný výstup je ze své podstaty komplexní. Vzniká na základě systematické práce s daty, informacemi, právním rámcem a metodikami. Jeho cílem je přesnost, úplnost a obhajitelnost. Primární dokument proto musí obstát při kontrole, revizi i případném sporu. To je nepochybně správné a nezbytné – odbornost je základním předpokladem důvěryhodnosti.

Zároveň právě tato komplexnost zvyšuje nároky na to, aby příjemci sdělení pochopili. Rozsah dokumentu, jazyk, terminologie i struktura nemusí být dobře pochopitelná pro adresáta, který s výstupem pracuje v jiném kontextu – například při řízení organizace

Graf 1: Průměrná doba soustředění na jednu pracovní aktivitu



nebo při rozhodování o konkrétním opatření. V případě výstupů, které vstupují i do širšího veřejného prostoru, je tato bariéra ještě výraznější. To, co je pro odborníka samozřejmostí, bývá pro širší publikum bez vhodného vysvětlení v lepším případě obtížně srozumitelné, častěji ale zcela neuchopitelné.

Zmínit lze i to, že účinek odborných výstupů bývá zprostředkovaný. Kontrolní závěr automaticky nemění systém a analytický materiál se nestává rozhodnutím. Jejich dopad vzniká až prostřednictvím interpretace a následného jednání dalších aktérů – například vedení organizací, správních orgánů, dalších subjektů odpovědných za danou oblast, případně také působením tlaku médií. Předpokladem skutečného dopadu je proto to, že se sdělení dostane ke správným adresátům, ve správný čas a v takové podobě, aby mu porozuměli a mohli na něj reagovat.

Do tohoto rámce vstupuje ještě jeden faktor, a tím je profesní kultura. Už jsme zmínili, že odborné a kontrolní instituce jsou postaveny na přesnosti a doložitelnosti. Každé tvrzení musí být podloženo, každá formulace obhajitelná. Přirozeným důsledkem je opatrnost vůči zjednodušení. Problém nastává ve chvíli, kdy se tato opatrnost promění v nesrozumitelnost. Strach ze zjednodušení se pak může stát alibi pro texty, kterým rozumí v lepším případě pouze jejich autoři. Srozumitelná komunikace dané věci přitom není opakem odbornosti. Je jejím vrcholem. Nemění obsah sdělení, jen způsob jeho předání. Jasná a jednoznačná myšlenka a sdělení jsou základem, v praxi to ale také chce vhodnou strukturu sdělení, informační hierarchii, přístupný jazyk a například i stručný rozsah manažerského shrnutí dané práce – a tam, kde to dává smysl, i vizuální podporu.

Další napětí vzniká ve chvíli, kdy má být přesný a komplexní obsah přenesen do prostředí omezeného času a pozornosti. Ať už jde o management organizací, zástupce veřejné správy nebo širší veřejnost, jen málokdo je schopen věnovat každému dokumentu detailní a soustředěnou pozornost.

Komunikace proto nemůže začínat až zveřejněním či předáním dokumentu. V ten okamžik musí být již většina klíčových rozhodnutí o jeho srozumitelnosti učiněna. Musí začínat už při jeho vzniku – konkrétně při identifikaci hlavních sdělení, strukturování argumentace a promýšlení toho, co si mají příjemci skutečně zapamatovat a pochopit. Na tento základ pak navazují všechny další komunikační roviny – shrnutí, tiskové zprávy, vizuální formáty či další vysvětlující materiály. Tento přístup se snažíme promítat i do praxe NKÚ a v tomto duchu s našimi výstupy pracujeme.

Pokud však není jasně formulováno jádro sdělení už v primárním dokumentu, jen obtížně se tato slabina dohání v následných formátech.

Komunikace výstupů veřejné instituce v praxi: zkušenost NKÚ

Jak tedy může organizace se specifickými odbornými výstupy v takto nastaveném prostředí postupovat? Jak zvýšit šanci, aby odborný výstup nebyl pouze formálně zveřejněn, ale aby jej příjemci zaznamenali, pochopili a aby měl skutečně šanci vstoupit do praxe?

Zkušenost Nejvyššího kontrolního úřadu nabízí jeden z možných přístupů, jak tuto výzvu uchopit systematicky a dlouhodobě.

V praxi pracujeme s několika komunikačními vrstvami a nástroji – od plně detailního kontrolního závěru s manažerským shrnutím, přes tiskové zprávy, interaktivní datové přílohy, až po videa nebo prostor sociálních sítí. Pokud bychom tento přístup komunikace měli pojmenovat, šlo by o vícevrstvý systém komunikace – tedy způsob, jak jeden odborný výstup zpřístupňovat různým cílovým skupinám v různých formách a míře detailu.

Vycházíme přitom z jednoduchého předpokladu: Jeden způsob komunikace nemůže zasáhnout všechny adresáty.

Odborná komunita, management organizací, média i širší veřejnost mají rozdílné potřeby, časové možnosti, schopnosti pochopit odborné sdělení i očekávání – a s tím systematicky pracujeme.

Zvláštní pozornost pak věnujeme komunikaci směrem k široké veřejnosti. Nejsme uzavřeným expertním klubem a naše činnost je hrazena z veřejných prostředků. Považujeme proto za povinnost srozumitelně zpřístupňovat naše zjištění všem, kteří o ně mohou mít zájem.

Podívejme se nyní na jednotlivé vrstvy:

» Základní vrstva (jádro auditu): Samotný kontrolní závěr. Zůstává metodicky přesný, procesně obhajitelný a také plně detailní. Představuje absolutní referenční bod a slouží primárně parlamentu a vládě, kontrolovaným subjektům, vedení organizací a odborné komunitě, a to pro

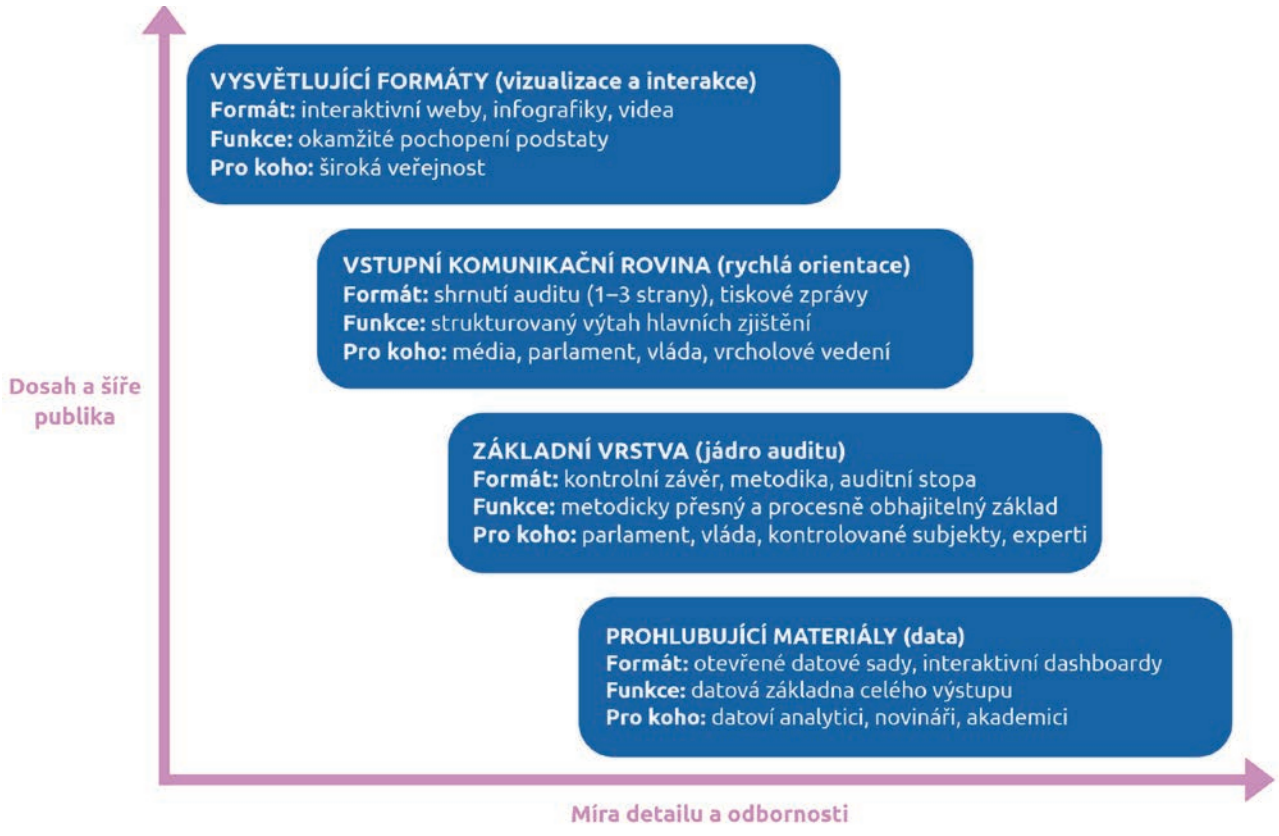
získání velmi podrobných informací. Jde o nutný předpoklad všeho dalšího.

» Vstupní komunikační rovina (rychlá orientace): Klíčovou roli na této úrovni hraje samotné shrnutí v kontrolním závěru, obvykle v rozsahu jedné až tří stran. Jedná se o základní přehled hlavních zjištění NKÚ. Tato esenciální část rozhoduje o tom, zda budou příjemci dokument dále číst a jak bude interpretován. I v tomto případě je shrnutí určeno primárně parlamentu a vládě, managementu kontrolovaných subjektů, vrcholovému vedení organizací a odborné veřejnosti. V tomto případě jde však o rychlou a srozumitelnou orientaci v hlavních zjištěních bez nutnosti studia celého textu. Jeho součástí jsou v současnosti i jednoduchá schémata nebo číselné přehledy nabízející základní informace o kontrole. Vedle toho stojí tisková zpráva, která pracuje s ještě přísnější informační hierarchií a jazykem přizpůsobeným médiím a širší veřejnosti. Jejím cílem není zjednodušovat obsah, ale strukturovaně zpřístupnit klíčová zjištění tak, aby bylo jasné, co je podstatné a jaký to má význam. Pro část adresátů – především média – tato rovina představuje první kontakt s výstupem a významně ovlivňuje, jak se bude o tématu mluvit. Zároveň je třeba počítat s tím, že média obvykle nebudou číst celý kontrolní závěr kvůli časové náročnosti, a proto potřebují jednoznačná a nepříliš rozsáhlá sdělení.

» Vysvětlující formáty (videa, vizualizace a interakce): Tyto formáty představují vrstvu, která převádí složitá zjištění do podoby rychle pochopitelné i pro příjemce mimo úzký odborný okruh. Jde o vizuální přehledy, interaktivní grafy nebo krátká vysvětlující videa umožňující rychle zachytit podstatu problému, pochopit hlavní souvislosti a v případě videí zorientovat se v tématu bez nutnosti studovat celý dokument. Pro část publika představují tyto formáty první – a někdy i jediný – kontakt s výstupem. Zvláště krátká videa a vizuální přehledy dokážou v krátkém čase sdělit základní zjištění a přivést pozornost k samotnému tématu. V prostředí, kde stále roste konzumace multimediálního obsahu, proto nejde jen o doplněk komunikace, ale o formát, jehož význam bude v budoucnu dále posilovat.

» Prohlubující materiály (surová data): Tvoří nejhlubší analytickou základnu celého výstupu. Jde o otevřené datové sady ve strojově čitelném formátu (např. CSV, JSON), datové přílohy a analytické modely. Jde o velmi specifickou záležitost určenou pro analytiky, akademiky a datové novináře, kterým zajišťují možnost nezávislého ověření závěrů.

Obrázek 1: Komunikační vrstvy



Tímto přístupem dostáváme podstatu kontrolního zjištění ke všem relevantním adresátům v podobě, se kterou jsou schopni pracovat. Každá vrstva plní jinou funkci, ale všechny vycházejí z téhož kontrolního základu.

Je však fér dodat, že ani nám se ne vždy podaří najít ideální rovnováhu mezi odbornou přesností a srozumitelným předáním sdělení. Některá kontrolní zjištění jsou zkrátka svou povahou složitá – pracují s komplexními daty, právním rámcem nebo velmi specifickým tématem, které nelze jednoduše převést do jedné věty, grafiky či krátkého videa. Výsledná podoba komunikace navíc vzniká v prostředí, kde se potkávají různé pohledy, připomínky a někdy i rozdílná očekávání jednotlivých aktérů. I proto je komunikace odborných výstupů do značné míry o hledání rovnováhy.

V tomto ohledu jsme i my stále na cestě a průběžně hledáme způsoby, jak naše závěry předávat srozumitelněji a účinněji. Cíl je přitom jednoduchý: aby naše zjištění příjemci skutečně pochopili a aby se zvýšila šance, že vstoupí do další diskuse a rozhodování.

Jazyk a struktura jako hlavní výzvy

Jednou z důležitých praktických výzev komunikace kontrolních závěrů a jejich převodu do dalších komunikačních formátů je jazyk a struktura textu. Obzvlášť kritickou roli hrají tyto principy v tiskových zprávách, které stojí před náročným úkolem převést odborná kontrolní zjištění do srozumitelné a jednoznačné podoby.

Z hlediska struktury pracujeme s jednoduchým principem: nejdůležitější sdělení patří na začátek. Text tak připomíná detektivku „naruby". Nezačíná popisem prostředí, dlouhým úvodem či širším kontextem, ale rovnou sděluje to podstatné, tedy „kdo je vrah". Doplňující informace, vysvětlení a širší souvislosti přicházejí až následně. Čtenář tak nejprve ví, co se stalo, a teprve poté se dozvídá proč a jak. V učebnicích žurnalistiky se tomuto přístupu říká obrácená pyramida. V oblasti analytické komunikace systematicky popsala tento dlouhodobě používaný princip Barbara Minto v knize The Pyramid Principle z roku 1987.

Dobrou kontrolou této struktury je jednoduchý test: pokud text postupně zkracujeme od konce, hlavní sdělení by mělo zůstat vždy zachováno. Mění se pouze míra detailu. I v případě, že zůstane pouze jeden odstavec, musí být stále zřejmé, jaké je hlavní sdělení.

Stejně důležitou roli hraje i jazyk. Ten musí pracovat s jasnými a jednoznačnými formulacemi, preferovat činný rod a konkrétní popis toho, kdo co udělal nebo neudělal. Cílem je minimalizovat odborný žargon a formulovat sdělení co nejpřístupněji. Důležitou roli hrají také konkrétní čísla, a především vysvětlení souvislostí. Novináře totiž zpravidla nezajímá jen samotné konstatování, že byla zjištěna určitá skutečnost. Zajímá ho, co přesně se stalo, proč k tomu došlo a jaký to má význam – tedy celý příběh kolem dané věci.

V praxi se tyto principy zatím nejvíce promítají do tiskových zpráv, kde je tlak na srozumitelnost a jednoznačnost největší. Tento přístup přitom může být inspirací i pro původní odborný výstup. V minulých letech se nám podařilo tyto principy promítat i do kontrolních závěrů, zejména ve struktuře a práci se shrnutím. Zároveň však vnímáme, že prostor pro další posun zde stále existuje a jde o jednu z klíčových výzev do budoucna. Na závěr lze význam struktury a jazyka ilustrovat na konkrétním příkladu. U jedné z kontrol NKÚ z roku 2011 byla tisková zpráva vytvořena prakticky pouze zkopírováním shrnutí kontrolního závěru. Toto shrnutí přitom samo o sobě nemělo ideální komunikační strukturu. Klíčové informace nebyly na začátku textu, ale objevovaly se až v dalších odstavcích a často jen částečně. Čtenář se tak k podstatnému sdělení dostal až v průběhu textu. A ani jazyk nebyl vhodně upravený pro žánr tiskové zprávy – v zásadě zůstal úředním žargonem. V součtu čtenář neměl šanci po přečtení vědět, jestli jsou zjištěné chyby podstatné, proč vznikly, a hlavně jaký mají praktický dopad.

Výsledek byl z hlediska mediálního dopadu mizivý – zprávu citovala pouze dvě média.

Zkušenost z dalších let přitom ukazuje, že vhodně strukturované tiskové zprávy s jasným jazykem

Obrázek 2: Mediální výstupy



mohou mít výrazně větší dosah. Jen v roce 2026 dosahovaly tiskové zprávy NKÚ s touto strukturou v průměru přibližně 34 mediálních výstupů.

Tento rozdíl nelze samozřejmě přičítat pouze formě komunikace. Přesto ukazuje, že struktura a jazyk se mohou výrazně podepsat na tom, jestli odborný výstup vstoupí do veřejné debaty. V tomto případě kontrola prakticky neměla šanci. Její hlavní sdělení se ztratilo ve špatně připravené tiskové zprávě.

Data nestačí: role vizualizace a vizuálního storytellingu

I dobře zpracovaný text má však své limity. Některé vztahy, trendy nebo disproporce se v něm vysvětlují obtížně a vyžadují dlouhé a složité popisy. Právě zde vstupuje do hry vizualizace dat.

Zkušenost z kontrolní praxe potvrzuje, že samotná publikace dat, byť v otevřené podobě, často nevede k jejich pochopení. Data mohou být dostupná, ale zůstávají nevyužita, pokud příjemce nedokáže rozpoznat jejich strukturu, význam a dopady.

Vizualizace v tomto kontextu nepředstavuje estetický doplněk pro odlehčení textu, ale svébytný nástroj interpretace. Umožňuje identifikovat vzorce, disproporce a trendy, které by v kontingenčních tabulkách zůstaly skryté a v textu by vyžadovaly velmi dlouhé vysvětlování. Správně navržená vizualizace odpovídá na konkrétní otázku a pomáhá příjemci pochopit, proč je dané zjištění důležité.

Vizuální storytelling jde ještě o krok dál. Nejde o vytváření příběhů ve smyslu dramatizace, ale o strukturování informací tak, aby z nich bylo okamžitě zřejmé:

- jaký je problém,
- jak se projevuje v datech (tvrdý důkaz),
- jaké má důsledky (dopad na peníze, čas, byrokracii),
- proč by měl příjemce věnovat tématu pozornost.

Tento přístup se osvědčuje zejména u komplexních témat, kde jednotlivá čísla sama o sobě nedávají smysl bez širšího kontextu. Vizuální prvek může fungovat jako vstupní bod, který umožní rychlé pochopení jádra problému, zatímco detailní metodika zůstává dostupná pro ty, kteří ji potřebují.

Jak na to prakticky: Méně šumu, více významu

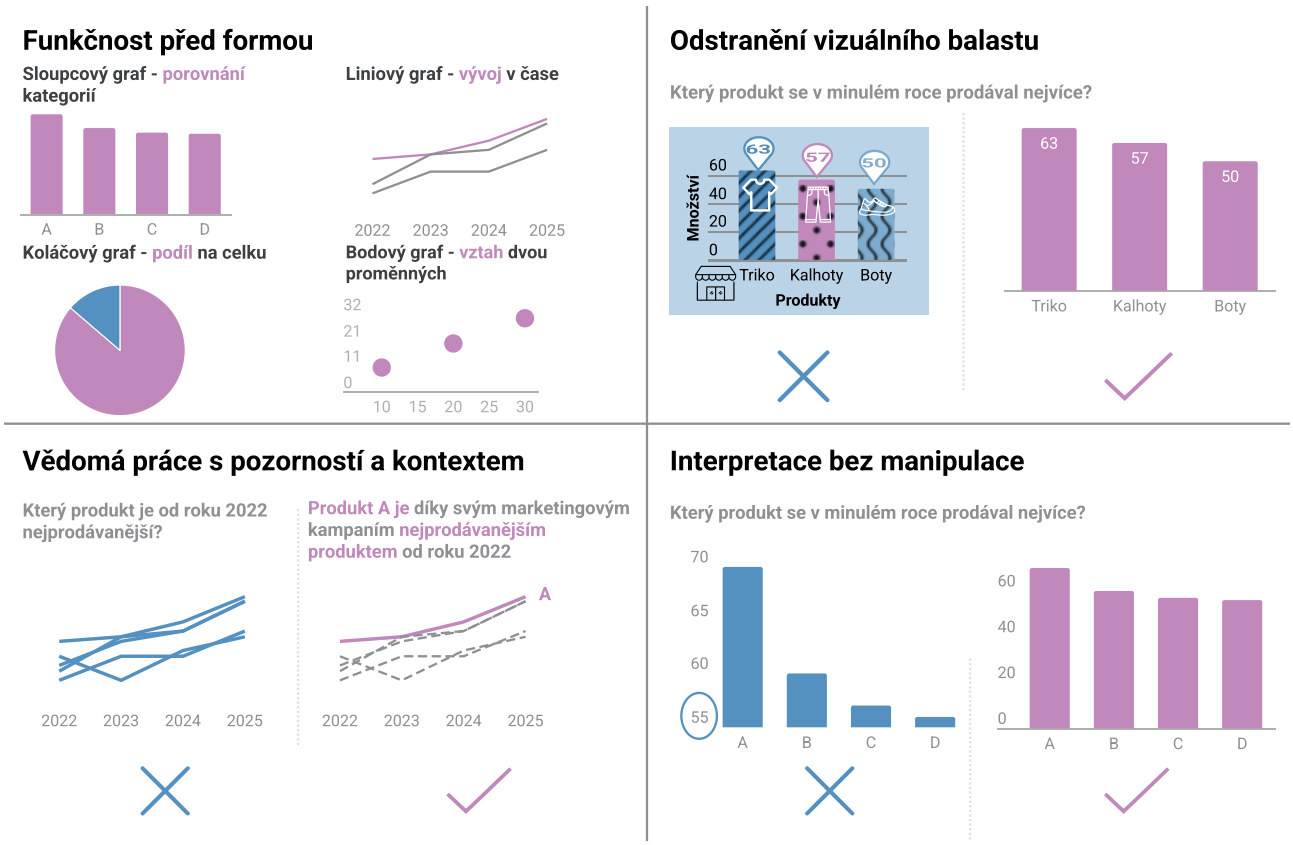
Dobrá vizualizace vzniká aplikací základního designového principu: nemilosrdně škrtat vše, co nenese informaci. Cílem je zkrátit čtenáři cestu k pochopení problému na absolutní minimum.

- Funkčnost před formou: Zvolený typ vizualizace musí jednoznačně sloužit sdělení. Způsob zobrazení by měl primárně odpovídat povaze dat a konkrétní otázce, na kterou graf odpovídá, nikoliv estetickým preferencím autora.
- Odstranění vizuálního balastu: Z vizualizace by mělo zmizet vše, co nenese přímou informaci. Každý dekorativní prvek, který nepřenáší informaci nebo neusnadňuje orientaci, pouze zdržuje čtenáře od pochopení podstaty problému.
- Vědomá práce s pozorností a kontextem: Barva nemá sloužit jako dekorace, ale jako nástroj pro vedení očí k nejdůležitějšímu trendu či číslu. Zásadní změnou musí projít i samotné titulky grafů. Titulky nemusí být pouze popisné, ale měly by rovnou formulovat hlavní akční závěr, který z prezentovaných dat vyplývá.
- Interpretace bez manipulace: Srozumitelnost nesmí znamenat zkreslení. Grafika má silný potenciál manipulovat s vnímáním – oříznutá osa, nevhodně zvolené měřítko nebo deformované proporce ploch mohou snadno změnit vyznění čísel. Vizualizace v odborném textu nesmí ohýbat fakta ve prospěch atraktivnějšího příběhu.

Nakonec jde o jeden základní princip: Dobrá vizualizace totiž nezjednodušuje realitu, ale zjednodušuje cestu k jejímu pochopení.

A jak můžu poznat, jestli se mi vizualizace povedla? I v tomto případě můžeme provést jednoduchý test. Ukažte hotový graf na 10 vteřin někomu, kdo se na daném tématu nebo auditu nepodílel. Poté graf schovejte a zeptejte se, jaké je jeho hlavní sdělení. Pokud dotyčný váhá, hledá správná slova nebo odpoví nepřesně, vizualizace selhala.

Obrázek 3: Zjednodušení cesty k pochopení reality



Znamená to, že je nutné ji předělat – proškrtat vizuální šum, zpřehlednit data nebo zpřesnit titulek. Důležité je přitom vybrat skutečně nezatíženého pozorovatele. Kolega, který vedle vás pracuje řadu let a v tematice se orientuje, zpravidla není ideálním testovacím subjektem. Vidí totiž v grafu i to, co v něm ve skutečnosti zobrazeno není.

Jak jsme přistoupili ke komunikaci Výroční zprávy NKÚ

Výroční zpráva představuje jeden z nejkomplexnějších komunikačních výstupů NKÚ. Shrnuje výsledky kontrolní činnosti za celý rok a zároveň nabízí širší pohled na fungování veřejné správy. Dokument přitom míří k velmi různorodému publiku – od parlamentu a vlády přes odbornou veřejnost a média až po širší veřejnost, přičemž každá z těchto skupin pracuje s informacemi jiným způsobem a očekává jinou míru detailu.

Při práci na výroční zprávě jsme postupně opustili představu, že má jít jen o soupis základních informací nebo přehled kontrol provedených v daném roce. Takový dokument by totiž ve velké míře jen opakoval zjištění, o kterých jsme mluvili už dříve v jednotlivých kontrolních závěrech. Ambicí výroční zprávy je dnes nabídnout něco jiného: unikátní syntézu. Každý rok v ní z jednotlivých zjištění skládáme širší obraz fungování veřejné správy a identifikujeme problémy, které se v různých kontrolních oblastech opakují nebo mají systémový charakter. A právě tato ambice zvyšuje nároky na způsob, jak má být výroční zpráva strukturována, napsána a komunikována.

K výroční zprávě tak od začátku přistupujeme jako ke komunikačnímu projektu, nikoli pouze jako k publikaci jednoho dokumentu, u kterého komunikace začíná až po jeho sepsání.

Základ tvoří samotné tělo výroční zprávy, které obsahuje detailní analytickou část a představuje referenční zdroj především pro instituce veřejné správy a odbornou veřejnost. Na něj navazuje pečlivě připravené shrnutí, které identifikuje a co možná nejsrozumitelněji popisuje hlavní problémy veřejné správy z pohledu kontrol NKÚ. Ve výroční zprávě za rok 2024 jsme tímto způsobem identifikovali pět stěžejních témat. Každé z nich přitom rámujeme konkrétní otázkou, která vystihuje podstatu problému – například zda výdaje na digitalizaci skutečně vedly k efektivnější a přívětivější veřejné správě. Chceme, aby bylo na první pohled jednoznačné, na co vybraná témata odpovídají.

Klíčové je zmínit, že na přípravě shrnutí spolupracuje multidisciplinární tým auditorů, analytiků a specialistů na komunikaci. Tato kombinace se v praxi velmi osvědčila. Zatímco auditoři a analytici přinášejí detailní znalost kontrolních zjištění, lidé mimo samotnou kontrolní práci vstupují do textu s odstupem a pomáhají udržovat strukturu i pojmenovat hlavní sdělení tak, aby byla srozumitelná i pro příjemce mimo úzký odborný okruh.

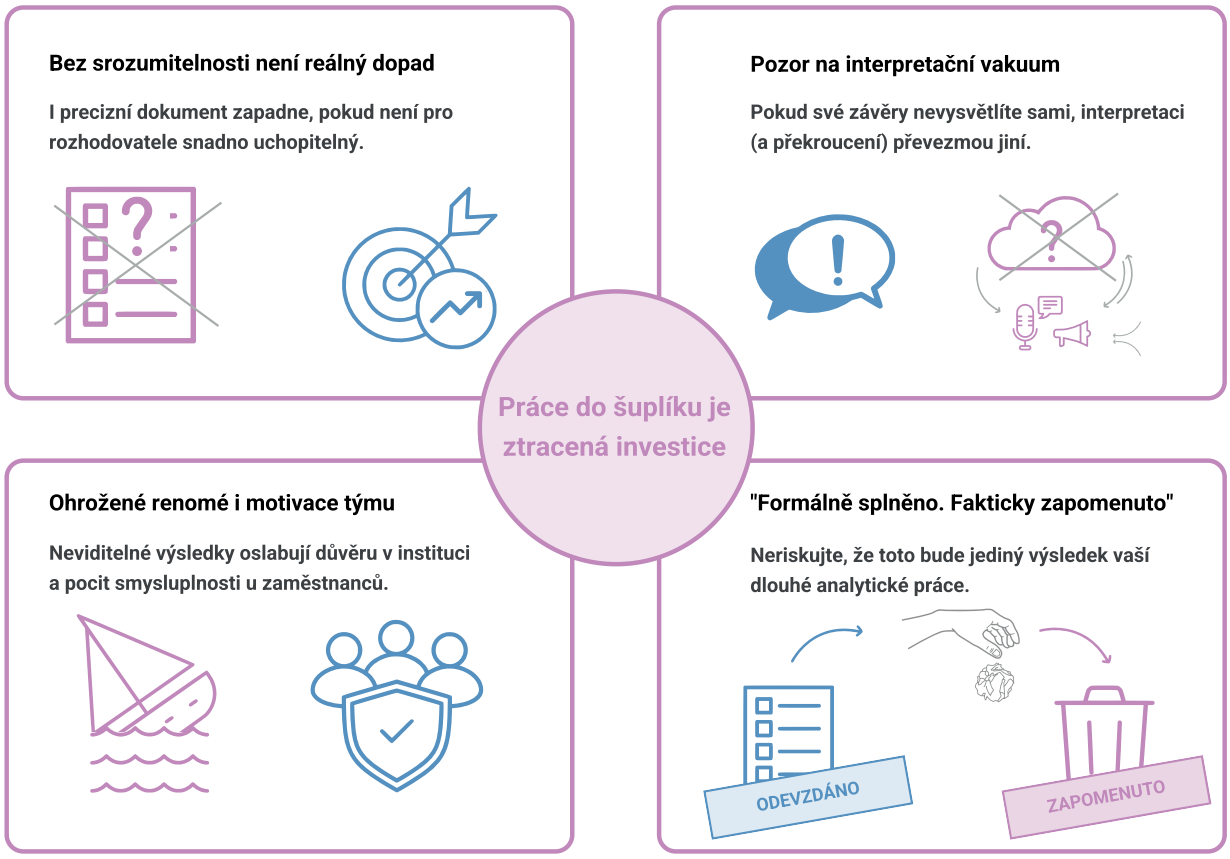
Na shrnutí následně navazuje tisková zpráva, která převádí klíčové informace do ještě stručnější a mediálně přístupné podoby. Obsahově jde ruku v ruce se shrnutím, které jí svou strukturou už předem připravuje interpretační rámec. Díky tomu mezi oběma vrstvami komunikace nevznikají významové nejasnosti.

Další vrstvu komunikace tvoří krátká tematická videa. Úvodní video shrnuje výroční zprávu jako celek, na něj pak navazuje série videí věnovaných jednotlivým tématům identifikovaným ve shrnutí. Ta umožňují představovat jednotlivá zjištění postupně v průběhu několika dní. Díky tomu vzniká v prostředí sociálních sítí souvislá komunikační kampaň, která dává jednotlivým tématům větší prostor, než jaký by poskytlo jednorázové zveřejnění dokumentu.

Součástí projektu je také už každoročně i webová příloha, která umožňuje pomocí dat vystihnout významné nedostatky v jednotlivých oblastech, kterým se výroční zpráva věnovala. Zároveň funguje jako „rozcestník", který uživatele dovede k původním kontrolám NKÚ, případně do podrobné datové vrstvy. Zmínit lze i interaktivní kvíz, což je z našeho pohledu takový bonus. Ten převádí vybraná fakta z výroční zprávy do jednoduchých otázek a funguje jako další vstupní bod, který může čtenáře přivést k samotnému dokumentu. Kvíz podle našich zkušeností oceňují hlavně studenti, ke kterým je přitom dostat práci instituce jako NKÚ mimořádnou výzvou.



Obrázek 4: Důsledky absence aktivní komunikace



Tento přístup ukazuje, jak lze komunikaci komplexního odborného výstupu vystavět systematicky. Na jeden analytický materiál, už připravený tak, aby byl co nejvíce srozumitelný a jednoznačný, navazuje několik komunikačních vrstev. Každá z nich plní jinou funkci a oslovuje jinou skupinu příjemců, všechny však vycházejí ze stejného faktického základu. Společně tak zvyšují šanci, že hlavní zjištění nezůstanou pouze formálně zveřejněna, ale skutečně vstoupí do veřejné debaty.

Dobrá komunikace něco stojí

Je však nutné otevřeně přiznat, že vícevrstvý přístup ke komunikaci klade vyšší nároky na kapacity i koordinaci. Vznik vysvětlujících materiálů, vizualizací, videí, ale i týmová práce na klíčových shrnutích vyžaduje spolupráci auditorů, analytiků i komunikačních specialistů.

Z našeho pohledu je to však jednoznačně na místě. V prostředí omezené pozornosti a rychlé interpretace informací představuje systematická komunikace dnes základní investici do práce veřejné instituce.

Důsledky absence aktivní komunikace

Co se stane, pokud je aktivní komunikace odborného výstupu podceněna nebo zcela opomenuta? Důsledky mohou být zásadní.

Snížení šance na reálný dopad

Prvním a nejviditelnějším důsledkem je snížení pravděpodobnosti, že výstup skutečně ovlivní rozhodování. Dokument může být metodicky bezchybný, analyticky precizní a obsahově relevantní. Pokud však není zaznamenán, pochopen a případně i zasazen do kontextu dalších informací, tak se s vysokou pravděpodobností zcela mine účinkem.

Vznik interpretačního vakua a ztráta kontroly nad významem

Pokud instituce své závěry aktivně nevysvětluje, tak riskuje, že je vysvětlí někdo jiný. Odborné výstupy vstupují do prostředí, kde jsou dále interpretovány například médii, politickými aktéry, managementem organizací či veřejností.

Nemusí přitom nutně jít o dezinterpretaci v negativním smyslu. Nepochopení nebo například chybějící kontext – to vše může vést k tomu, že bude akcentována pouze část závěrů, že bude kladen důraz na méně důležité informace a podobně. Instituce a organizace v takovém případě ztrácí kontrolu nad významem vlastního sdělení. V krajních případech se může výsledek její práce obrátit proti ní samotné.

Nevyužitá hodnota a nízká návratnost investice

Každý odborný výstup lze považovat za investici. Investici času, odborných kapacit, analytických nástrojů i finančních prostředků. Pokud jeho závěry zůstanou bez využití, návratnost této investice klesá. Z hlediska efektivity organizace tak komunikace nepředstavuje dodatečný náklad, ale nástroj, který zvyšuje návratnost již vynaložených prostředků.

Dopad na renomé a důvěryhodnost organizace

Renomé instituce se vytváří i tím, že jsou její výsledky vnímány jako relevantní a srozumitelné. Výstupy, které příjemci chápou, a které vstupují do rozhodování, budují důvěru. Výstupy, které opakovaně zapadají, tuto schopnost oslabují. A to může mít efekt i dovnitř instituce. Odborné týmy očekávají, že jejich práce bude mít konkrétní odezvu. Pokud se výsledky jejich činnosti nedostávají do praxe nebo jsou přehlíženy, může to ovlivnit motivaci a pocit smysluplnosti práce.

Několik slov na závěr

Proměna informačního prostředí zásadně změnila podmínky, ve kterých odborné výstupy vznikají a působí. V době, kdy o pozornost soutěží velké množství paralelních sdělení a formátů, přestává být komunikace pouze následným krokem po dokončení práce.

Veřejné instituce i další organizace pracující s odbornými výstupy se pohybují v prostředí, které nepřeje složitým sdělením, dlouhým textům ani nejasným formulacím. Pozornost je omezená, čtenářské návyky slábnou a prostor pro dezinterpretaci je velký. O to větší význam má struktura, jazyk, vizualizace i promyšlená práce s různými komunikačními vrstvami.

Pro veřejné instituce a kontrolní orgány to znamená dvojí závazek. Nestačí vytvářet metodicky správné, přesné a obhajitelné dokumenty. Stejně důležité je promýšlet, jak budou jejich hlavní závěry čteny, interpretovány a chápány. Srozumitelnost není ústupkem z odbornosti, ale podmínkou jejího skutečného veřejného uplatnění.

Zkušenost NKÚ naznačuje, že cestou může být víceúrovňový přístup ke komunikaci, který respektuje různé potřeby různých příjemců a pracuje s odlišnou mírou detailu, jazykem i formátem. Smyslem takového přístupu není zjednodušovat obsah výstupu, ale zvyšovat pravděpodobnost, že jeho podstata nezůstane bez odezvy.

Co z toho všeho plyne? Komunikace dnes nepředstavuje závěrečnou prezentaci již hotové práce. Není to fáze „navíc“, která následuje po dokončení odborného výstupu. Je součástí toho, jak výstup získává svůj skutečný význam a šanci na praktický dopad.

Rezignovat na ni, spoléhat na překonané postupy nebo se například obávat učinit jazyk přístupnějším často znamená oslabovat vlastní práci. Nejde o ústupek z odbornosti, ale v současnosti nutnou podmínku proto, aby práce nezapadla. Ostatně jinak se může příběh výstupu nakonec zjednodušit na: Formálně splněno. Fakticky zapomenuto.

Zdroje

- Clark, C.; Picton, I. (2025). *Children and Young People's Reading in 2025*. London: National Literacy Trust. Dostupné z: https://literacytrust.org.uk/research-services/research-reports/children-and-young-peoples-reading-in-2025/
- Mark, G. (2023). *Attention Span: A Groundbreaking Way to Restore Balance, Happiness and Productivity*. New York: Hanover Square Press.
- Markowetz, A. (2015). *Digital Burnout: Warum unsere permanente Smartphone-Nutzung gefährlich ist*. München: Droemer.
- Microsoft WorkLab (2025). *Breaking Down the Infinite Workday. Work Trend Index Special Report*. Dostupné z: https://www.microsoft.com/en-us/worklab/work-trend-index/breaking-down-infinite-workday
- Zhang, X.; Kannan, P. K. (2024). *The decline in reading for pleasure over 20 years of the American Time Use Survey*. Dostupné z: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304422X24000253

Jak na ověření dotací z rozpočtu Evropské unie?



Ondřej Hartman
pracuje ve společnosti EY, kde se zaměřuje na poradenství pro veřejný sektor a odpovídá za oblast provádění kontrolních a auditních zakázek ve veřejné správě. Má rozsáhlé zkušenosti s kontrolními zakázkami v oblasti národních programů, Evropských strukturálních a investičních fondů i komunitárních programů EU. Je členem Výboru pro veřejný sektor KA ČR a spoluautorem *Příručky pro ověřování dotací* a častým školitelem.

V souvislosti se změnami v povinných auditech jsou auditoři nuceni hledat jiné typy zakázek. Jednou z nich mohou být zakázky související s udělováním dotací z veřejných rozpočtů. Jistě si vzpomenete na ověření správnosti výpočtu v souvislosti se zastropováním cen energií, které bylo reakcí na energetickou krizi v letech 2022 a 2023 a které přineslo řadu zakázek auditorům. Auditoři dnes také pracují při rozdělování zemědělských dotací, kde zpracovávají dohodnuté postupy pro účely doložení statutu aktivního zemědělce. Hlavní penzum práce však v oblasti dotací auditoři tradičně realizují u dotačních programů přímo rozdělovaných Evropskou komisí (dále jen „programy EU“).

Čeští příjemci dotací vykazují stabilní úspěšnost v programech EU (viz tabulka 1). V programovacím období 2021–2027 se z těchto programů realizovalo přibližně 1500 projektů s českou účastí. Objem dotačních prostředků se přiblížil částce 18 mld. Kč, přičemž zdaleka nejvýznamnější je program Horizont Evropa s téměř 1200 projekty a celkovým objemem kolem 15 mld. Kč.

Programy EU podporují především oblast vědy, výzkumu a inovací. Ze zaměření dotací pak vyplývá i typický příjemce, což jsou veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, veřejné instituce a v menší míře soukromé společnosti (malé, střední i velké). Nemějme ale ze zaměření projektů obavy, auditor bude ověřovat pouze způsobilost výdajů,

Tabulka 1: Vývoj tuzemské účasti v projektech programu Horizont Evropa a vybraných ostatních programů EU v období 2021+

Program	Podíl projektů s českou účastí v %			
	IV/2023	III/2024	III/2025	III/2026
Horizont Evropa	6,3	6,6	6,2	5,7
Digital Europe	5,6	6,1	8,3	9,2
LIFE	8,0	7,7	7,7	7,1
Evropský obranný fond	17,9	15,1	14,1	12,4
Inovační fond	0,0	2,8	1,4	1,3
EU4Health	1,8	6,4	11,6	12,4
Kreativní Evropa – podprogram Kultura	chybějí údaje	9,1	7,8	7,8

Zdroj: Technologické centrum Praha

takže vědě, výzkumu nebo inovacím se věcně nevyjadřuje.

Samotné projekty zahrnují často více příjemců, program Horizont Evropa má dokonce podmínku zapojení minimálně tří nezávislých právnických osob, z nichž každá je usazena v jiném členském státě EU nebo dalších zemích. Ani to však nepředstavuje pro menší české auditory problém, protože naším úkolem bude standardně pouze ověření výdajů realizovaných výhradně českým příjemcem, který si ověřovací zakázku zadává.

Projekty pak realizují své projektové aktivity i související administrativní úkoly na základě grantové dohody vydané Evropskou komisí, která určuje základní pravidla poskytnutí podpory. V průběhu projektu také vyhotovují finanční výkazy (žádosti o platbu), a to v přesně stanovených termínech. Úkolem auditora je pak ověřit právě tyto finanční výkazy, resp. výdaje podkládající dané finanční výkazy a zpracovat tzv. Osvědčení o finančních výkazech.[1]

Auditor musí sledovat jednotlivé procedury, které vzor osvědčení uvádí, přičemž pokrývají obecné požadavky na způsobilost výdajů a pak procedury týkajících se specifických typů výdajů, především osobní náklady, náklady na subdodávky, cestovné, náklady na vybavení a ostatní práce, dodávky a služby. K procedurám je vhodné vždy prověřit pravidla uvedená pro danou oblast v grantové dohodě a využít i Anotovanou grantovou dohodu[2], která rozvádí pravidla v grantové dohodě. Lze také využít další pomůcky:

- Pravidla financování projektu Horizont Evropa[3], které vytvořilo Technologické centrum ČR a
- Příručku k ověřování dotací Komory auditorů[4].

Auditor tak má k dispozici nejen vzor zprávy, ale také potřebné příručky, a disponuje tedy kvalitními a dobře pochopitelnými návody pro svoji práci.

Pravdou je, že řada zdrojů, včetně samotného vzoru zprávy, je pouze v anglickém jazyce.



S tím si auditor bude muset poradit stejně jako s jednotlivými procedurami, které mohou být pro auditora začínajícího s těmito typy zakázek málo srozumitelné. A pravdou je, že některé procedury jsou skutečně složitější, a to i pro samotné příjemce, například kalkulace osobních nákladů přes denní sazby, realizace veřejných zakázek nebo interní fakturace v rámci podniků v jedné skupině. Uvedené příručky však vždy poskytují dobrou referenci pro různé případy řešení. Případně se lze obrátit s metodickým dotazem na národní kontaktní místo pro daný program EU, např. Technologické centrum ČR v případě programu Horizont Evropa nebo přímo na Komoru auditorů ČR.

Před sebou máme už jen jednu klíčovou otázku – jak jen se dozvědět, kde takovou zakázku získat? Pro veřejné instituce platí nutnost vyhlásit na auditora výběrové řízení. Obvykle se jedná o zakázky malého rozsahu, tj. do 3 mil. Kč (nejčastěji spíše v řádu stovek tisíc korun), a tyto běžně najdeme na profilu zadavatele[5]. Soukromí zadavatelé pak postupují dle svých interních předpisů pro nákupy služeb, jsou-li auditovanou společností. I když první volbou bude jistě jejich statutární auditor, často oslovují více potenciálních auditorů, na které dostanou doporučení, nebo získají informace například přes portál Komory auditorů ČR. Doporučuji tedy sledovat tyto zdroje a mít oči otevřené při komunikaci s vašimi klienty.

[1] Aktuální verze vzoru je dostupná na EU Funding & Tenders Portal (v2.2, z 1. 3. 2025). Vzor dostupný pouze v anglickém jazyce. EK předpokládá také vydání zprávy v anglickém jazyce. Osvědčení je nezbytné vydat v případě, že ve finančním výkazu (či v součtu s předchozími výkazy) jsou vykázány výdaje přesahující 430 tis. EUR.

[2] General Model Grant Agreement (dostupná na https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/opportunities/docs/2021-2027/common/agr-contr/general-mga_horizon-euratom_en.pdf).

[3] Dokumenty na Portálu Horizont Evropa (dostupné na https://www.horizontevropa.cz/cs/mohlo-by-vas-zajimat/pravni-financni-aspekty/financni-administrativni-aspekty/obecne-informace/dokumenty).

[4] Příručka je dostupná na https://www.kacr.cz/ostatni-overovaci-zakazky.

[5] Seznam profilů zadavatelů najdete ve Věstníků veřejných zakázek (dostupném na https://vvz.nipez.cz/vyhledat-profil).

Specifika ověřovací zakázky přezkoumání hospodaření obcí – identifikace rizik a přijetí zakázky



Martina Smetanová
je od roku 2016 kontrolorem kvality Rady pro veřejný dohled nad auditem. V rámci své pracovní náplně vykonává kontroly kvality u auditorů a auditorských společností provádějících povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu a podílí se na dalších činnostech v působnosti Rady stanovených zákonem o auditorech. Součástí její odborné agendy je i dohled nad plněním povinností výborů pro audit podle zákona o auditorech a nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014.

Podle Ústavy České republiky se Česká republika člení na obce jako základní územně samosprávné celky a na kraje jako vyšší územně samosprávné celky, přičemž obec je vždy součástí vyššího územního celku. Specifické postavení obcí jako veřejnoprávních korporací, jejich pravomoci při nakládání s majetkem a veřejnými prostředky i rozsah právní regulace jejich činnosti vytvářejí prostředí, v němž je identifikace a vyhodnocení rizik klíčovým předpokladem pro kvalitní provedení přezkoumání hospodaření. Při plánování zakázky přezkoumání hospodaření musí auditor zohlednit nejen účetní a finanční aspekty, ale i právní rámec, v němž obec působí, a jeho dopady na jednotlivé předměty přezkoumání.

Správné vyhodnocení rizik je tak nezbytným předpokladem pro rozhodnutí o přijetí zakázky, pro nastavení odpovídajících auditorských postupů i pro formulaci závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Cílem tohoto článku je proto poukázat na některá vybraná rizika související s přezkoumáním hospodaření a zdůraznit význam jejich správné identifikace v rámci procesu akceptace zakázky.

Územní samospráva

Územní samospráva spravuje své záležitosti samostatně (samostatná působnost). Její fungování upravují:

- zákon o obcích, tj. zákon č. 128/2000 Sb. (obecní zřízení),
- zákon o krajích, tj. zákon č. 129/2000 Sb. (krajské zřízení) a
- zákon o hlavním městě Praze, tj. zákon č. 131/2000 Sb.

Do samostatné působnosti patří záležitosti, které jsou v zájmu obce a jejích občanů, pokud v konkrétních případech nestanoví platná legislativa jinak.

Státní správu vykonává územní samospráva v rámci své přenesené působnosti. Při výkonu této činnosti jedná jménem státu a plní úkoly stanovené právními předpisy. Podle rozsahu výkonu státní správy v přenesené působnosti se obce člení na obce se základním rozsahem přenesené působnosti a obce s rozšířenou působností. Konkrétní obsah přenesené

působnosti je upraven zvláštními právními předpisy jednotlivých odvětví státní správy.

Obec jako veřejnoprávní korporace

Obec je veřejnoprávní korporací, která disponuje vlastním majetkem a hospodaří podle svého rozpočtu. V právních vztazích vystupuje vlastním jménem a nese odpovědnost vyplývající z těchto vztahů.

Pojem obec zahrnuje také městys, město, statutární město a hlavní město Prahu, které má zároveň postavení kraje. Územní působnost obce je vymezena jejím územím, které může být tvořeno jedním nebo více katastrálními územími.

Obec je samostatně spravována zastupitelstvem. Dalšími orgány jsou rada, starosta (v případě statutárních měst a hlavního města Prahy primátor) a obecní úřad (u statutárních měst a hlavního města Prahy magistrát).

K zajištění plnění svých úkolů, zejména při hospodářském využívání svého majetku a při zabezpečování veřejně prospěšných činností, může obec zřizovat vlastní organizační složky a příspěvkové organizace. Dále je oprávněna zakládat obchodní společnosti (akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným), ústavy, školské právnické osoby, veřejné výzkumné instituce a veřejné kulturní instituce.

Přezkoumání hospodaření jako zákonná povinnost

Obce, včetně hlavního města Prahy a jeho městských částí, a dobrovolné svazky obcí si musí nechat své hospodaření za uplynulý kalendářní rok přezkoumat. Tato povinnost vyplývá jak ze zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, tak ze zákona o obcích či zákona o hlavním městě Praze.

Při přezkoumání hospodaření jsou, podle zákona o přezkoumání[1], kontrolovány údaje o ročním hospodaření a další skutečnosti, z nichž některé jsou součástí závěrečného účtu podle § 17 odst. 2 a 3 zákona o rozpočtových pravidlech.

V závěrečném účtu jsou, podle zákona o rozpočtových pravidlech, obsaženy údaje o plnění rozpočtu příjmů a výdajů v plném členění podle rozpočtové skladby, údaje o hospodaření s majetkem a o dalších finančních operacích, včetně tvorby a použití peněžních fondů v tak podrobném členění a obsahu, aby bylo možné zhodnotit finanční hospodaření obce nebo svazku obcí a jimi zřízených nebo založených právnických osob. Součástí závěrečného účtu je i vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, státním fondům, Národnímu fondu a jiným rozpočtům a k hospodaření dalších osob.

Z pohledu auditora je přezkoumání hospodaření ověřovací zakázkou, která není ani auditem účetní závěrky ani prověrkou historických finančních informací.

Auditor se při přezkoumání hospodaření řídí zejména:

- zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů,
- Auditorským standardem (AS) č. 52 *Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků*, který vychází z mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky ISAE 3000 *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací*, a
- § 2, 3 a 10 zákona o přezkoumání.



[1] Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen zákon o přezkoumání).

Přezkoumání hospodaření je, podle zákona o auditorech, auditorskou činností, ale nejedná se o audit účetní závěrky. Jde o zakázku poskytující omezenou míru jistoty a formulace závěru má formu sdělení.

Přezkoumání hospodaření je „kontrolou zákonnosti", tzn. že auditor přezkoumává, zda územní celek postupoval v přezkoumávaném období v souladu s platnou legislativou. Cílem přezkoumání je ověřit hospodaření územního celku v rozsahu předmětů vyjmenovaných v § 2 zákona o přezkoumání podle hledisek definovaných v § 3 zákona o přezkoumání.

Právní rámec činnosti obce

Obec se řídí poměrně širokou škálou právních předpisů, které je možné rozdělit na ty, jež upravují její:

- existenci a fungování a
- regulují konkrétní oblasti.

Pro auditora je znalost právních předpisů vztahujících se na činnost obce, včetně fungování jejích orgánů, zásadní, protože přímo souvisí s cílem a rozsahem přezkoumání hospodaření stanoveným § 2 zákona o přezkoumání. Přezkoumání hospodaření je zaměřené na ověření, zda hospodaření probíhá v souladu s právními předpisy či jejich ustanoveními. Auditor tedy neposuzuje pouze správnost účetních záznamů, ale i zákonnost postupů při nakládání s veřejnými prostředky, majetkem, plnění rozpočtu apod. Bez znalosti právních předpisů tak nelze objektivně vyhodnotit, zda jednotlivé kroky byly učiněny v mezích zákona.

Auditor musí být schopen posoudit, zda:

- byla rozhodnutí přijata příslušným orgánem,
- byla dodržena stanovená procedura a
- nedošlo k porušení rozpočtové kázně nebo jiných zákonných povinností.

Neznalost právního rámce by mohla vést k riziku nesprávného vyhodnocení identifikovaných zjištění či nedostatků, opomenutí významných pochybení nebo naopak k chybnému označení zákonného postupu za porušení daného předpisu.

Znalost právní úpravy je také klíčová pro správné stanovení rizik, plánování auditorských postupů a formulaci závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. Orientace auditora v právních předpisech upravujících činnost a fungování obce je základním předpokladem pro kvalifikované, objektivní a zákonně relevantní přezkoumání hospodaření. Výrazem „zákonně relevantní přezkoumání" mám na mysli zejména takové přezkoumání hospodaření, které:

- vychází z právního rámce relevantního pro předměty přezkoumání uvedené v § 2 zákona o přezkoumání,

Tabulka 1: Příklady rizik, která by auditor měl u zakázky přezkoumání hospodaření zvažovat

Riziko	Příklady
Porušení rozpočtové kázně	» neoprávněné použití nebo zadržení prostředků » čerpání výdajů mimo schválený rozpočet » nedodržení účelovosti dotace
Překročení pravomoci nebo věcné působnosti	» rozhodnutí přijaté orgánem, který k tomu nebyl kompetentní » zásah do oblasti, která nespadá do samostatné působnosti
Porušení pravidel při nakládání s majetkem	» prodej majetku pod cenou bez řádného odůvodnění » nedodržení povinnosti zveřejnění záměru » absence schválení příslušným orgánem » neplatné smluvní závazky
Porušení zákona o zadávání veřejných zakázek	» nesprávně zvolený druh zadávacího řízení » účelové dělení zakázek » nedodržení lhůt nebo zásad transparentnosti a rovného zacházení » střet zájmů
Nedostatečný vnitřní kontrolní systém	» absence finanční kontroly » neoddělení schvalovacích a realizačních pravomocí » nedostatečná dokumentace procesů » formální provádění finanční kontroly
Nesprávné účetnictví a vykazování	» nesprávná klasifikace položek podle rozpočtové skladby » chybné ocenění majetku » neúplnost závazků nebo pohledávek » nesoulad mezi účetnictvím a skutečným stavem

Tabulka 2: Hlavní rizika vyplývající z vybraných faktorů uvedených v ISQM 1, které by auditor měl zohlednit při posuzování toho, zda má k dispozici vhodné zdroje pro realizaci zakázky – nejedná se o rizika stanovená AS č. 52

Riziko	Příklad
Nedostatek kvalifikovaných osob	» nedostatečná odbornost u klíčových rolí (partner, manažer) » chybějící znalost odvětví, regulace či specifických účetních pravidel » riziko chybné interpretace důkazů
Nedostatek času a kapacit	» přetížení týmu provádějícího zakázku » nedostatečný dohled, popř. i kontrola kvality zakázky před vydáním zprávy » formální, nikoli faktické provedení procedur
Nedostupnost odborníků (expertů)	» nesprávné vyhodnocení vybraných oblastí (specialista na IT, právník apod.)
Nedostupnost osoby pro kontrolu kvality zakázky před vydáním zprávy	» formální revize bez skutečné přidané hodnoty
Duševní zdroje	» neaktuální nebo nedostatečná metodika (nesoulad s aktuálními standardy či chybné aplikování postupů) » nedostupnost relevantních informačních zdrojů (chybějící odvětvové znalosti)
Načasování a termíny plnění zakázky	» krátké lhůty pro vydání zprávy » pozdní identifikace rizik » nedostatečné plánování zdrojů

- posuzuje jednání obce podle správných právních kritérií,
- formuluje závěry, které mají oporu v právních předpisech, auditorských standardech a etickém kodexu, a
- je obhajitelné z hlediska případné kontroly kvality, dohledu či soudního přezkumu.

Správná identifikace rizik je silně navázána na znalost právního rámce.

Znalost právních předpisů tak umožňuje auditorovi:

- správně určit, kde mohou vznikat významná rizika,
- posoudit jejich pravděpodobnost a dopad,
- zacílit auditorské postupy na konkrétní rizikové oblasti,
- vyhodnotit, zda identifikovaná zjištění a nedostatky představují pouze formální pochybení, anebo skutečné porušení právních povinností.

Právě schopnost identifikovat tato právně podmíněná rizika je, podle mého názoru, jedním z klíčových odborných předpokladů pro provedení kvalitního přezkoumání hospodaření.

ISQM 1 a etický kodex

Při přezkoumání hospodaření je auditor povinen dodržovat Etický kodex a řídit se mezinárodním standardem ISQM 1 *Řízení kvality u firem provádějících audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby*, jak požaduje AS č. 52.17. Etický kodex ani ISQM 1 nejsou součástí AS č. 52.

Schopnost realizovat zakázku v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů může být podle ISQM 1 ovlivněna tím, zda auditor má k dispozici vhodné zdroje a přístup k informacím, resp. k osobám, které mu tyto informace poskytnou, aby mohl zakázku realizovat, a zda je on a tým provádějící zakázku schopen splnit své povinnosti vyplývající z příslušných etických požadavků.

Finanční a provozní priority

Při rozhodování o přijetí zakázky či pokračování v zakázce přezkoumání hospodaření je nezbytné zohlednit nejen její ekonomickou atraktivitu, ale i soulad s požadavky systému řízení kvality. Priorita ziskovosti či strategické expanze, např. růstu tržního podílu nebo rozšiřování portfolia nabízených služeb, nesmí převážit nad posouzením dostupnosti odpovídajících zdrojů, odborné způsobilosti týmu, který se bude na zakázce podílet a integrity klienta. Nedostatečná odměna může naopak omezit schopnost zajistit kvalifikované lidské zdroje, adekvátní dohled či potřebné expertní a technologické zázemí, což zvyšuje riziko snížení kvality provedení zakázky. Současně přijetí nebo pokračování ve vztahu s klientem, u něhož existují pochybnosti o integritě či etických hodnotách,

může vést k významným profesním, reputačním i regulatorním rizikům. Tyto principy se vztahují nejen na audity, ale i na přezkoumání hospodaření, kde je požadavek na kvalitu a nezávislost stejně zásadní.

Přijetí a pokračování zakázky přezkoumání hospodaření

Skutečnosti související s přijetím zakázky je auditor povinen řádně zdokumentovat a v případě, že se rozhodne zakázku přijmout, musí být tato dokumentace založena do spisu auditora jako jeho nedílná součást. Datum přijetí zakázky by mělo být stanoveno v rámci systému řízení kvality, v praxi jím zpravidla bývá datum podpisu smlouvy. Tyto požadavky vyplývající ze zákona o auditorech se plně vztahují i na přezkoumání hospodaření.

Klíčovým předpokladem pro přijetí i pokračování zakázky je splnění principu odborné způsobilosti a řádné péče. Auditor je oprávněn přijmout zakázku přezkoumání hospodaření pouze tehdy, pokud se ujistil, že osoby podílející se na jejím provedení disponují jako celek odpovídající odbornou způsobilostí (viz např. AS č. 52.18). Tento požadavek je zároveň jedním ze základních principů etického kodexu. Princip odborné způsobilosti a řádné péče vyžaduje, aby auditor:

- udržoval a rozvíjel své odborné znalosti a dovednosti na úrovni odpovídající platným profesním standardům a legislativě,
- jednal svědomitě, pečlivě a bez zbytečných odkladů,
- při praktickém uplatňování svých znalostí využíval odborný úsudek,
- soustavně sledoval vývoj v oblasti technické, odborné, ekonomické i technologické,
- zajistil odpovídající přípravu a dohled nad osobami, které se na zakázce podílejí, a
- v relevantních případech upozornil klienta či uživatele služeb na přirozená omezení poskytovaných služeb.

Přezkoumání hospodaření versus audit účetní závěrky

Z praxe vyplývá, že zejména větší obce požadují po auditorovi vedle přezkoumání hospodaření také audit účetní závěrky, a to především z důvodu jejího schvalování zastupitelstvem. Auditor tak často provádí audit účetní závěrky souběžně s přezkoumáním hospodaření. Tento postup je možný, je však důležité si uvědomit, že audit účetní závěrky a přezkoumání hospodaření představují dvě odlišné ověřovací zakázky. Liší se svými cíli, řídí se jinými pravidly a výsledkem jsou zcela odlišné zprávy. Pokud auditor provádí audit účetní závěrky, postupuje podle mezinárodních standardů (ISA) přijatých Komorou auditorů České republiky.

Tabulka 3: Základní rozdíly mezi přezkoumáním hospodaření a auditem účetní závěrky

Přezkoumání hospodaření	Audit účetní závěrky
Každý ÚSC je povinen nechat si své hospodaření za uplynulý kalendářní rok přezkoumat.	Audit účetní závěrky není pro ÚSC povinný.
Přezkoumání hospodaření provádí Ministerstvo financí, krajský úřad, Magistrát hlavního města Prahy nebo auditor.	Audit účetní závěrky provádí auditor.
Při přezkoumání hospodaření se auditor řídí primárně zákonem o přezkoumání, zákonem o auditorech, Etickým kodexem a AS č. 52.	Při auditu účetní závěrky se auditor řídí zákonem o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy přijatými Komorou auditorů ČR (ISA) a Etickým kodexem.
Přezkoumání hospodaření představuje zakázku s omezenou mírou jistoty (tedy nižší mírou jistoty než v případě auditu účetní závěrky).	Audit účetní závěrky představuje pro auditora zakázku s přiměřenou mírou jistoty (tedy s vyšší mírou jistoty).
Výsledkem přezkoumání hospodaření je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření, která obsahuje závěr.	Na základě provedeného auditu vydává auditor zprávu nezávislého auditora, která obsahuje výrok.
Příklad formulace závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (viz § 10 odst. 3 písm. a zákona o přezkoumání): *„Při přezkoumání hospodaření územního celku ABC za rok 202x jsme nezjistili chyby a nedostatky".*	Příklad formulace nemodifikovaného výroku (viz příklad 5A z ISA 700R, akciová společnost s dualistickým systémem správy a řízením, která není subjektem veřejného zájmu)*: „Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti ABC, a.s. k 31.12.202x a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření [a peněžních toků] za rok končící 31.12.202x v souladu s českými účetními předpisy".*

Tabulka 4: Příklady rizik zvýšeného profesního pochybění

Riziko	Příklad
Nesprávné vymezení rozsahu zakázky	» záměna cílů zakázek » opomenutí některých zákonných požadavků u přezkoumání hospodaření » nedostatečné pokrytí rizikových oblastí
Nedostatečné znalosti právního rámce	» chybné posouzení souladu s právními předpisy » přehlédnutí porušení rozpočtových pravidel » nesprávné hodnocení kompetencí orgánů obce » chybné vyhodnocení zákonnosti smluv nebo veřejných zakázek
Nesprávné určení materiality	» nevhodně zvolená veličina pro určení materiality » příliš vysoké procento aplikované na vybranou veličinu » příliš vysoká materialita » chybějící dokumentace s vysvětlením částek a vlivů zvažovaných při jejich určení
Střet zájmů a ohrožení nezávislosti	» dlouhodobá spolupráce s obcí bez dostatečných ochranných opatření » poskytování dalších služeb obci (např. účetní či daňové poradenství, konzultace) » tlak ze strany orgánů obce
Nedostatečná dokumentace	» chybějící vhodné a dostatečné důkazní informace pro závěry » nedostatečné zdůvodnění závěrů » slabá „auditní“ stopa
Podcenění specifik veřejného sektoru	» odlišnosti oproti podnikatelskému prostředí » důraz na zákonnost a veřejný zájem » vyšší nároky na transparentnost

Pokud auditor provádí jak přezkoumání hospodaření, tak audit účetní závěrky, vystavuje se specifickým profesním rizikům, protože se zde překrývají kontrola zákonnosti, finanční audit a hodnocení vnitřního kontrolního systému. V tabulce 4 proto uvádím příklady vybraných oblastí, ve kterých je profesní pochybění zvýšené.

Při současném výkonu obou činností může auditor chybovat a může dojít např. k:

- nesprávnému pochopení rozdílu mezi oběma činnostmi,
- nedostatečnému řízení rizik,
- podcenění právního rámce,
- nedostatečné dokumentaci auditorských postupů,
- podcenění oblasti nezávislosti a objektivity.

Kombinace přezkoumání hospodaření a auditu účetní závěrky má za následek vyšší nároky na odborný úsudek auditora, znalost práva i systémové řízení obou zakázek.

V případě souběhu těchto auditorských činností je vhodné vést auditní dokumentaci způsobem, který umožní prověřit, jaké auditorské postupy a s jakým závěrem byly pro každou zakázku provedeny, aby bylo dosaženo cíle každé z nich. Některými auditorskými postupy lze získat důkazní informace pro obě zakázky zároveň, ale některými ne (např. předmět přezkoumání zadávání a uskutečňování veřejných zakázek). Způsob organizace a vedení spisu auditora pro souběžné zakázky je otázkou rozhodnutí každého auditora, protože žádný předepsaný postup stanoven není. Auditorem zvolený postup musí ale splňovat požadavky § 20a zákona o auditorech týkající se vedení spisu auditora. Doporučení uvedená v této části nejsou stanovena AS č. 52. Jejich uplatnění ale vychází z osvědčené dobré praxe a podporuje plnění požadavku zákona o auditorech v oblasti týkající se vedení spisu auditora a požadavků ISQM 1.

Závěr

Rámec pro provádění přezkoumání hospodaření stanoví AS č. 52. Pro jeho účinnou aplikaci a kvalitní provedení je ale nezbytné zohlednit i širší odborný kontext, zejména právní prostředí, principy řízení rizik a požadavky ISQM 1.

Přezkoumání hospodaření představuje specifickou ověřovací zakázku s důrazem na posouzení zákonnosti. Kvalitní provedení tak vyžaduje nejenom dobrou znalost příslušných právních předpisů a metodických postupů, ale i schopnost správně identifikovat a vyhodnotit rizika, nastavit odpovídající rozsah prací a formulovat závěry. Přezkoumání hospodaření nelze vnímat jako formalizovanou kontrolu, ale jako plnohodnotnou odbornou činnost, která vyžaduje vysokou míru profesního úsudku, znalost veřejnoprávního prostředí

a důsledné uplatňování profesní skepse. Pouze při naplnění těchto podmínek může auditor dosáhnout stanovených cílů.

Z pohledu praxe je proto vhodné, aby auditor:

» vyhodnotil přijetí zakázky či pokračování v zakázce, zejména s ohledem na dostupnost odborných kapacit, časové možnosti a integritu klienta;

» vymezil rozsah přezkoumání hospodaření a auditu účetní závěrky, pokud provádí obě zakázky;

» identifikoval a vyhodnotil rizika a následně je promítl do plánování a provádění přezkoumání hospodaření;

» věnoval zvýšenou pozornost řízení nezávislosti a střetu zájmů, zejména při dlouhodobé spolupráci s obcí;

» dokumentoval auditorské postupy a závěry tak, aby bylo zřejmé, podle jakých hledisek přezkoumání, tj. podle jakých právních předpisů či jejich ustanovení jednotlivé předměty přezkoumal;

» vypracoval dokumentaci tak, aby jiný zkušený auditor, který neměl se zakázkou žádnou spojitost, pochopil charakter, načasování a rozsah postupů, výsledky a získané důkazní informace, významné záležitosti, které z přezkoumání hospodaření vyplynuly, závěry, k nimž auditor dospěl, a významné odborné úsudky učiněné při formulování závěrů.

Přezkoumání hospodaření je odbornou zakázkou s dopadem na transparentnost a důvěru ve veřejné finance.



Podrozvaha vybraných účetních jednotek – informace, pouhé údaje nebo snad misinformace?



Doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D.
je docentem na katedře finančního účetnictví a auditingu na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Je auditorem, byl dlouholetým členem Výkonného výboru a je předsedou Výboru pro veřejný sektor KA ČR. Komoru auditorů zastupuje na jednáních pracovní skupiny pro veřejný sektor Accountancy Europe. Odbornému poradenství se věnuje ve společnosti Konsolidus. Odborné veřejnosti je znám publikační a lektorskou činností zejména v oblasti konsolidace účetních závěrek a účetnictví ve veřejném sektoru. Je mimo jiné autorem knihy *Goodwill, principy vykazování v podniku*, spoluautorem knih *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví* a *Konsolidace účetních výkazů, principy a praktické aplikace.*

Hovorový termín „podrozvaha" může být vnímán ve dvou rovinách, jednak jako podrozvahová evidence (podrozvahové účetnictví), jednak jako formalizovaný přehled zůstatků tzv. podrozvahových položek. Podrozvahová evidence byla našimi účetními předpisy známa již desítky let před vznikem zákona o účetnictví. Původně sloužila výlučně evidenčním účelům, požadavky na širší využití informací z podrozvahové evidence nebyly vznášeny. Po přijetí zákona o účetnictví se s požadavkem na podrozvahovou evidenci setkáváme nejprve v prováděcí vyhlášce pro banky a jiné finanční instituce č. 501/2002 Sb. Zde se již setkáváme i s požadavkem na formálně uspořádanou tabulku s údaji o zůstatcích podrozvahových položek.

Podobně formalizovanou tabulku pro podrozvahové položky vyžaduje i později přijatá prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb., která se zabývá vybranými aspekty účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, tedy vesměs účetních jednotek veřejného sektoru. Rovněž vyhláška č. 312/2014 Sb. o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (tzv. konsolidační vyhláška státu) vyžaduje obdobnou „podrozvahu". Problémem je, že jak sestavovateli účetních závěrek, tak i jejich uživateli je „podrozvaha" v tabulkové podobě často vnímána jako jakýsi další kompaktní, systematický účetní výkaz s patřičnou relevancí. Bohužel, to ale takový výkaz není, a dále v článku podrobněji rozebírám proč.

Podrozvahová evidence či „podrozvaha" může být vnímána v souvislosti s obsahem anglických termínů: off balance sheet items, off balance sheet transactions, off balance sheet financing, off balance sheet risks. V odborné literatuře se definice, a tudíž i pojetí podrozvahových fenoménů, často liší, a proto je obtížné jasně vymezit, co termín „mimorozvahový" či „podrozvahový" znamená. Proto je v této souvislosti vhodné věnovat pozornost těmto skutečnostem:

- Stanovení cílů, kvůli nimž jsou potenciální podrozvahové položky zvažovány, sledovány a případně zveřejňovány.
- Vymezení rozsahu podrozvahových položek, tj. „něčeho", co v daném čase a prostoru není zahrnuto do rozvahy (nebo v širším pojetí i do dalších účetních výkazů[1]), ale je třeba ho uživatelům určitou formou prezentovat v účetních závěrkách.

[1] Občas se lze setkat i s termínem „off income statement transactions".

» Určení způsobu a formy prezentace těch podrozvahových položek, které byly shledány vhodnými pro zveřejnění v účetní závěrce.

Odborná literatura se problematikou zveřejňování informací o podrozvahových položkách věnuje spíše okrajově. V naší literatuře je třeba zmínit publikaci autorů Schneiderové a Nejezchleba (Schneiderová a Nejezchleb, 2012), v zahraniční například Davies a kol.[2] (Davies, 1994). Nutno přiznat, že v odborné literatuře nejsou zmiňovány autoritativní obecně přijaté zásady, které by poskytovaly jasné stanovisko k tomu, kde je hranice mezi tím, co má být v rozvaze vykázáno, a co nikoli, přičemž v druhém případě, zda, jak a kde danou položku zveřejnit jinde v účetní závěrce. Lze jistě namítnout, že koncepční rámce a předpisy, které obsahují definice prvků účetních výkazů tuto hranici jasně a přesně určují, nicméně není tomu tak úplně.

Uveďme si dva příklady. Zatímco přibližně před rokem 2000 byly vykazovány deriváty až jako transakce vypořádání kontraktu, tj. nebyly v rozvaze zachycovány derivátové kontrakty mezi datem obchodu (uzavření smlouvy) a datem vypořádání, od zmíněného období přešla většina uznávaných standardů k přístupu založenému na rozvahovém vykazování derivátů od data obchodu do data vypořádání, a to aniž by došlo k jakékoli změně definice aktiva, resp. závazku v koncepčních rámcích (IFRS, SFAC apod.). Dalším příkladem budiž vykazování leasingových smluv, kde ještě dříve došlo k zásadní změně pojetí od nevykazování předmětu leasingu u nájemce až po jeho povinné vykazování. Bylo by samozřejmě možné nalézt mnohem více příkladů.

Problém s definicí podrozvahových položek

Je zřejmé, že v kontextu definice aktiva, závazku, výnosu a nákladu je nutné určit, zda daný fenomén do rozsahu příslušné definice patří. To ale nemusí být tak jednoduché, jak se na první pohled může zdát. Je třeba vyjít z toho, že tvůrci standardů a předpisů určují, zda jsou v konkrétních případech naplněny definiční znaky těchto stavebních prvků účetních výkazů, které stanovují koncepční rámce. Typické to je pro určení okamžiku, který je označován za okamžik:

» kdy transakce nastala,

» kdy došlo k události,

» kdy nastalo ovládání,

» kdy vznikla povinnost apod.

A právě pro určení těchto okamžiků, případně některých jiných skutečností nelze pro určité typy transakcí nalézt řešení v koncepčních rámcích. Dalo by se říci, že určení okamžiku, kdy transakce nastala, neurčují koncepční rámce, nýbrž pravidla vycházející ze zvyklostí nebo arbitrárně stanovená jednotlivými standardy nebo předpisy. V této souvislosti je vhodné zmínit, jak je určen okamžik, kdy nastává povinnost vykázat podrozvahovou položku podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. § 48 odst. 1: *„V případě skutečností, které jsou předmětem účetnictví, avšak nejsou splněny všechny podmínky pro provedení účetního zápisu v hlavní knize, účetní jednotka uvádí tyto skutečnosti na podrozvahových účtech … , pokud náklady na získání informace nepřevýší přínosy plynoucí z této informace nebo se informace nepovažuje za významnou podle § 19 odst. 7 zákona“*. Zákon ani prováděcí vyhláška však explicitní podmínky pro provedení účetního zápisu v hlavní knize neuvádí. Je to důsledkem toho, že vymezení předmětu účetnictví dle zákona o účetnictví, tj. *„stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále nákladů a výnosů a výsledku hospodaření“*, tedy prvků účetních výkazů, doposud postrádá definice těchto prvků, což by měl napravit nový zákon o účetnictví.

Aby to dávalo smysl, mělo by zveřejňování informací o podrozvahových položkách externímu uživateli účetní závěrky poskytovat doplňující informace k účetním výkazům o možných rizicích a přínosech, které se ve výkazech nevyskytují, a přitom jsou relevantní pro jeho rozhodování a případně užitečné pro skládání účtů (accountability) těm, kteří na to mají nárok. K přirozeným podrozvahovým položkám náleží podmíněné položky, tj. podmíněná aktiva a podmíněné závazky, jak je definují například standardy IAS 37 a IPSAS 19. Za možné podrozvahové položky lze považovat i významné

[2] V málokteré publikaci bylo věnováno tzv. off-balance items tolik pozornosti, jako právě v této rozsahem obrovské příručce k UK GAAP z 90. let minulého století.

přísliby a podobné položky, případně i částky aktiv a závazků, které nelze podle příslušného účetního rámce rozvahově vykazovat.

Vzhledem k tomu, že prvky účetních výkazů bývají definovány koncepčními rámci nebo předpisy, je zřejmé, že položky vyjadřující pouhá potenciální rizika a potenciální přínosy, aniž by byly naplněny definiční znaky aktiva či závazku, nemohou být zobrazovány v účetních výkazech. Proto je namístě jejich zveřejňování v přílohách účetních závěrek. Avšak ani IAS 37 ani IPSAS 19 u podmíněných položek ani další mezinárodní standardy u jiných druhů podrozvahových položek nezmiňují povinnost nebo možnost uspořádat podmíněné položky do formalizované tabulky, jak je tomu u zmíněných prováděcích vyhlášek k našemu zákonu o účetnictví.

Obě prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví týkající se účetních závěrek ve veřejném sektoru, tj. vyhláška č. 410/2009 Sb. a vyhláška č. 312/2014 Sb. (tzv. konsolidační vyhláška):

- vysvětlují jednotlivé podrozvahové účty,
- uvádějí ve vzorové struktuře účetní závěrky formalizovanou tabulku obsahující podrozvahové položky[3], kterou vybrané účetní jednotky, resp. konsolidované jednotky státu musí zahrnovat do přílohy účetní závěrky, resp. do údajů poskytovaných pro sestavení souhrnných výkazů za ČR.

Tento způsob prezentace podrozvahových položek však má řadu úskalí, která jsou popsána dále v textu.

Způsob vykazování podrozvahových položek

Nejprve je třeba uvést, že požadavek našich účetních předpisů na vykazování podrozvahových položek je v pořádku, protože uživatelé účetní závěrky by měli mít k dispozici informace o relevantních možných rizicích a přínosech ztělesněných v mimobilančních položkách. Není ani vhodné jakkoli kritizovat požadavek našich předpisů na zachycování podrozvahových položek formou podvojného účetního zápisu, který umožňuje integrovat podrozvahovou evidenci do běžných účetních prací.



Velký problém však může představovat rozsah, obsah a prezentace zveřejňovaných podrozvahových položek podle našich předpisů. Design tabulky podrozvahových položek (příloha 5 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a příloha 5 vyhlášky č. 312/2014 Sb.) spočívá v tom, že jednotlivé položky „podrozvahových aktiv" a „podrozvahových závazků" jsou shlukovány do několika skupin, přičemž každá skupina položek je uvozena součtem za všechny položky do ní spadající. Tabulka obsahuje částky za běžné a minulé období. Problematickými oblastmi jsou:

- rozsah požadovaných zveřejňovaných podmíněných položek dle našich předpisů ve srovnání s mezinárodně respektovanými standardy a praxí,
- uspořádání požadovaných podrozvahových položek do skupin, přičemž některé skupiny obsahují nesourodé podrozvahové položky a některé skupiny zahrnují pouze podrozvahová aktiva nebo podrozvahové závazky, jiné skupiny obojí,
- požadavek na součty za jednotlivé skupiny podrozvahových položek,
- požadavek na to, aby jak aktivní, tak pasivní podrozvahové položky byly vykazovány kladnými

[3] Příloha 5 vyhlášky č. 410/2009 Sb.: „Informace podle § 7 odst. 5 zákona o stavu účtů v knize podrozvahových účtů" a příloha 5 vyhlášky č. 312/2014 Sb.: „Kniha podrozvahových účtů".



částkami, přičemž jsou takto sčítány do úhrnů za jednotlivé skupiny[4],

- problémy v oceňování podrozvahových položek,
- další (např. nejasnosti ohledně klasifikace na dlouhodobé a krátkodobé položky v některých případech).

Tyto problémy budou v dalším textu posuzovány u některých oblastí podrozvahového výkaznictví dle našich předpisů[5].

Podmíněné položky

Nejtypičtějšími z podrozvahových položek jsou patrně podmíněné položky. To, jak široce je chápán pojem podmíněných položek (aktiv a závazků) v účetních standardech a předpisech, významně ovlivňuje rozsah zveřejňovaných informací v účetní závěrce. Vzhledem k tomu, že naše účetní předpisy týkající se vybraných účetních jednotek vnímají rozsah podmíněných položek velice široce a v rozporu s mezinárodní standardizací i praxí, je danému problému věnována pozornost v následujícím textu.

Oba již zmíněné standardy, IAS 37 i IPSAS 19, definují podmíněné aktivum jako potenciální aktivum, které vzniklo v důsledku minulých událostí a jehož existence bude potvrzena pouze tehdy, pokud dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které přitom nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky. Podmíněné aktivum vzniká nejčastěji v důsledku neplánovaných nebo neočekávaných událostí, které účetní jednotka nemá pod svou kontrolou a z nichž plyne pravděpodobnost zvýšení ekonomického prospěchu (economic benefit) nebo potenciálu veřejné služby (service potential). Typickým příkladem může být nárok účetní jednotky ze soudního sporu. Podmíněná aktiva (především podmíněné pohledávky) se zveřejňují v příloze.

Podmíněný závazek je zmíněnými standardy definován jako potenciální povinnost, která vznikla v důsledku minulých událostí a jejíž existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky. Za jakýsi „čestný" podmíněný závazek standardy navíc považují i již existující povinnost, která vznikla v důsledku minulé události, ale nemůže být uznána za účetní závazek proto, že buď není pravděpodobné, že ke splnění této povinnosti bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch (odtok čistých aktiv), nebo potenciál veřejné služby (service potential) či hodnota této povinnosti nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena. Podmíněné závazky se podle mezinárodních standardů v účetní závěrce zveřejňují v příloze, pakliže v daném případě nejde o nízkou pravděpodobnost odtoku ekonomického prospěchu nebo potenciálu veřejné služby.

Podmíněné položky, tj. podmíněná aktiva i podmíněné závazky, se dle uvedených standardů oceňují částkou odhadu příjmů, které budou přijaty z vypořádání podmíněného aktiva, resp. výdajů, které budou nezbytné k vypořádání povinnosti k datu vykázání. Tento odhad vychází z pravděpodobnostních scénářů vypořádání podmíněných položek při zohlednění veškerých rizik a nejistot, které jsou spjaty s událostmi týkajícími se daných položek. Pakliže půjde o dlouhodobé položky, tedy pokud bude dopad vlivu časové hodnoty peněz významný, bude částka ocenění podmíněných položek vyjádřena jako současná hodnota příjmů z vypořádání podmíněných aktiv, resp. výdajů k vypořádání povinností z podmíněných závazků.

[4] Vyplývá to z ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb. § 48 odst. 4, kde se uvádí: „Hodnoty položek přílohy části „A.4. Informace podle § 7 odst. 5 zákona o stavu účtů v knize podrozvahových účtů" se vykazují s kladným znaménkem podle zůstatků zjištěných na jednotlivých podrozvahových účtech, s výjimkou položky „P.VIII.5. Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům"." V samotné tabulce se pak tato kladná čísla, bez ohledu na to, zda jde o podrozvahové aktivum nebo závazek, sčítají do součtů za každou skupinu podrozvahových položek.

[5] Podrobněji se problematice podrozvahových položek podle jednotlivých skupin věnuje publikace (Schneiderová, 2012).

Podívejme se v této souvislosti na některé požadavky našich účetních předpisů.

Podmíněné pohledávky a závazky z důvodu užívání majetku jinou osobou

V případě podmíněných pohledávek z důvodu užívání majetku jinou osobou jde o krátkodobé a dlouhodobé nároky plynoucí z toho, že majetek účetní jednotky užívá jiná osoba. Vyhláška doslova uvádí, že tato skupina podrozvahových položek zahrnuje „*krátkodobé budoucí pohledávky z titulu případné nemožnosti vrácení majetku účetní jednotky úplatně užívaného jinou osobou, například z důvodu zničení nebo odcizení nebo z důvodu významného znehodnocení tohoto majetku, a to ve výši případného peněžitého plnění vůči účetní jednotce*". Tato skupina možných pohledávek ukazuje, jak široce jsou ve vyhlášce chápány podmíněné položky. V žádném případě by tyto položky nemohly být zahrnuty mezi podmíněná aktiva dle mezinárodních standardů, protože pravděpodobnost naplnění rizika, že v budoucnosti dojde k události vedoucí k nemožnosti vrácení majetku je v praxi mizivá. Prezentovat v účetní závěrce tyto tzv. podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou tudíž nedává smysl, natož mají-li být oceněny částkou „případného peněžního plnění vůči účetní jednotce", tedy patrně nejčastěji částkou blízkou hodnotě daného aktiva k datu účetní závěrky. Tím se stává tzv. podrozvahová finanční situace výrazně nadhodnocená. Celá tato skupina podrozvahových aktiv tak představuje jakousi kategorii „vybájených položek". Schneiderová a Nejezchleb ve své publikaci trefně uvádějí: „*Účtovat potenciální případy ve smyslu, že účetní jednotky mohou spáchat škodu na majetku, který využívají na základě různých smluv s následnou finanční náhradou, je věcí fantazie, ne účetnictví*" (Schneiderová 2012).

Rovněž pro kategorii tzv. podmíněných závazků z důvodu užívání cizího majetku platí totéž, co bylo uvedeno u podmíněných pohledávek z důvodu užívání cizího majetku, avšak z pohledu jednotky, která cizí majetek užívá.

Další podmíněné pohledávky a další podmíněné závazky

Jde o krátkodobé a dlouhodobé nároky z různých typů smluv a další nároky. Ani tyto skupiny podrozvahových položek nelze dle mezinárodních standardů zahrnout do kategorie podmíněných aktiv. Jde spíše o tzv. přísliby, nebo spíše pevné přísliby (angl. firm commitments), jejichž nesplnění povede k újmě slibující jednotky. Zveřejňování významných příslibů lze považovat za vhodné, informace o nich mohou ovlivnit rozhodování na základě údajů z účetní závěrky. Vyhláška výslovně uvádí smlouvy o prodeji dlouhodobého majetku. Větší problém představuje položka, týkající se „jiných" smluv. Vágní formulace ustanovení o této položce vede k tomu, že některé vybrané účetní jednotky do této kategorie zahrnují jen několik významných smluv, jiné mají naopak tendenci zahrnovat do ní takřka všechny smlouvy bez ohledu na jejich relevanci pro uživatele. Tato položka tedy může v praxi vést k různým přístupům u různých účetních jednotek. Nejasná formulace ve vyhlášce vede k různě pochopenému rozsahu využití těchto položek, a tedy zásadním způsobem omezuje srovnatelnost informací mezi účetními jednotkami. Problém pravděpodobně ještě více vynikne pro situaci, kdy jde o podrozvahové závazky z uzavřených smluv.

Podmíněné pohledávky/závazky z transferů

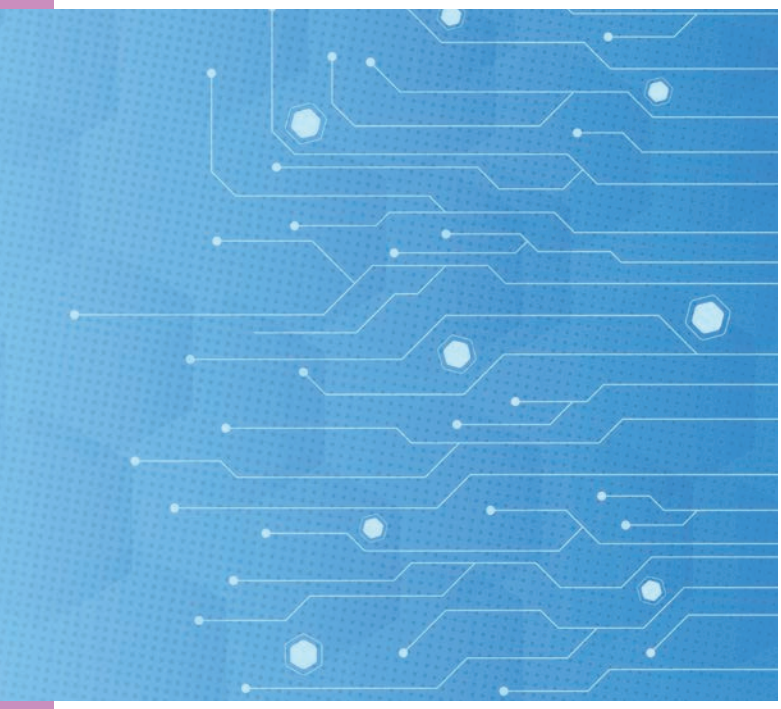
Jde o podrozvahové položky, které jsou zachycovány v určité fázi „průběhu" transferu (např. dotace). Celá problematika účetního zachycování transferů podle našich současných účetních předpisů není v některých aspektech v souladu s řešeními, která nabízejí aktuální IPSAS 47 a 48, ani dřívější IPSAS 23. To však není předmětem tohoto příspěvku. Problematické je však zahrnutí podrozvahových pohledávek i závazků z transferů do jedné skupiny podrozvahových položek s jediným součtem v tabulce podrozvahy. Úhrny zvlášť za „podmíněné pohledávky z transferů" a „podmíněné závazky z transferů" mohou mít pro uživatele informační přínos, avšak prezentace úhrnné částky za obě tyto skupiny, tj. podrozvahových pohledávek a podrozvahových závazků dohromady, tedy součet úhrnů za tyto dvě skupiny, který se vykazuje jako celková částka za tuto skupinu podrozvahových položek v tabulce „podrozvahy", je nesmyslná. Tvůrci předpisu patrně sledovali jiný cíl pro vykazování tohoto úhrnu, avšak uživateli účetní závěrky toto číslo bude v lepším případě nepochopitelné a nebude mít pro něj žádný význam, v horším případě bude pro něj tento součet zavádějící.

Podmíněné pohledávky a závazky v podobě nevyužitého úvěrového rámce u kontokorentního úvěru

Vyhláška za podmíněná aktiva také považuje „… *skutečnosti, které vyjadřují trvalé nebo dočasné zvýšení*

aktiv při splnění předem stanovených podmínek" a za podmíněná pasiva „… *skutečnosti, které vyjadřují trvalé nebo dočasné zvýšení pasiv při splnění předem stanovených podmínek*". Jako příklad je za podmíněné aktivum uvedena možnost čerpání z kontokorentního účtu, která by měla být doprovázena „podmíněným pasivem", tedy budoucím závazkem vůči bance. I zde je použití přívlastku „podmíněné" diskutabilní, neboť o čerpání kontokorentního úvěru rozhoduje sama účetní jednotka, tudíž budoucí událost v podobě čerpání je plně pod kontrolou účetní jednotky. Tím není naplněn jeden ze stěžejních definičních znaků podmíněného aktiva dle IAS 37 a IPSAS 19[6]. U „podmíněného pasiva" v podobě budoucího závazku vůči bance rovněž nejsou naplněny znaky podmíněného závazku dle těchto standardů.

Jinou otázkou je, zda zveřejňovat v účetní závěrce částku nevyužitých úvěrových rámců. Odpověď je jasná. Takové informace jsou pro uživatele účetních závěrek důležité, a proto je jejich zveřejňování v příloze žádoucí. I zde se však u českých předpisů setkáváme s tím, že skupina podrozvahových položek, do níž spadají i nevyužité úvěrové rámce, pod názvem „Ostatní podmíněná aktiva a ostatní podmíněná pasiva a vyrovnávací účty", trpí stejným problémem jako skupiny podrozvahových pohledávek a závazků z transferů. I zde jsou položky aktiv a závazků vykazovány kladnými čísly a sečteny dohromady, čímž úhrn za tuto skupinu nedává smysl.



Zajímavý pohled na klasifikaci tzv. podmíněných položek v „podrozvaze" podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. uvádějí Procházka a Rokos (Procházka a Rokos, 2026). Jejich prezentace je inspirací pro následující členění do bodů 1 až 3[7] a je doplněna autorem o bod 4:

1) Podrozvahové položky, u nichž jsou úhrada či inkaso v podstatě jisté a očekávané (úhrada nebo inkaso jsou fakticky rozpočtovány). V těchto případech jde vesměs o nasmlouvané transakce. Tyto skutečnosti bývají označovány v odborné literatuře jako commitments (přísliby), častěji jako firm commitments (pevné přísliby), nikoli podmíněné položky.
2) Podrozvahové položky, jejichž transformace v rozvahová aktiva, resp. rozvahové závazky je podmíněna naplněním specifického rizika či příležitosti, přičemž tato událost může a nemusí v budoucnosti nastat, a zároveň pravděpodobnost, že nastane, není nevýznamná a účetní jednotka tuto událost nemá pod kontrolou. Jde tudíž o tradiční pojetí podmíněných položek (contingencies), tj. podmíněných aktiv a podmíněných závazků, které odpovídá definicím IFRS a IPSAS.
3) Podrozvahové položky, jejichž transformace v rozvahová aktiva, resp. rozvahové závazky je rovněž podmíněna naplněním určitého rizika nebo příležitosti, přičemž událost vedoucí k naplnění takového rizika/příležitosti s vysokou mírou pravděpodobnosti nenastane, čímž k transformaci na rozvahové položky nedochází. Jde tedy o položky, které jsou spíše vybájené než skutečné a v žádném případě neodpovídají respektovanému pojetí podmíněných položek.
4) Podrozvahové položky, jejichž transformace v rozvahová aktiva, resp. rozvahové závazky je možná, přičemž je plně pod kontrolou účetní jednotky, např. nevyužitý úvěrový rámec. Ani tyto položky nejsou v souladu s definicemi podmíněných aktiv a podmíněných závazků.

Je zřejmé, že tato různorodá změť často velice nesourodých položek prezentovaná v jediném tabulce, navíc se zmiňovanými součty za skupiny podrozvahových účtů, může být pro uživatele matoucí a zavádějící, neboť tabulka podrozvahových položek budí dojem, že jde o systematickou prezentaci podrozvahové finanční situace s možným dopadem na budoucí finanční výkonnost a peněžní toky. Bohužel, jak vyplývá z již uvedených skutečností,

[6] Problematika úvěrových rámců ani není zahrnuta do rozsahu působnosti těchto standardů, je řešena standardy zabývajícími se finančními nástroji.
[7] Klasifikace a částečně i doprovodný text jsou inspirovány prezentací (Procházka, Rokos 2026).

tomu tak není. To ovšem neznamená, že by řada skutečností zahrnovaných do tabulky podrozvahy (nikoli všechny) neměla mít své místo v účetní závěrce, měla by být ale prezentována jinou než „tabulkovou" formou.

Majetek a závazky

Do podrozvahových položek dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. patří i jejich další skupina pod názvem „Majetek a závazky účetní jednotky". Tato skupina obsahuje rozvahově nevykazovaný drobný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, dále vyřazené pohledávky a závazky a ostatní majetek. Údaj o drobném dlouhodobém majetku je pro uživatele informací o existenci skutečných podrozvahových aktiv. Komplikovanější situace je u vyřazených pohledávek a závazků. Dle vyhlášky nejde o každou vyřazenou pohledávku, resp. vyřazený závazek, ale jen o ty, u nichž lze předpokládat, že budou zcela nebo částečně hrazeny dlužníkem nebo jinou osobou. V takovém případě však vzniká otázka, zda takové položky nebyly vyřazeny z rozvahových položek neoprávněně v případě, že pravděpodobnost úhrady v době jejich vyřazení existovala, tedy zda u nich byly naplněny definiční znaky aktiva, resp. závazku. V praxi existuje nebezpečí, že pravděpodobnost naplnění předpokladu úhrady vyřazených pohledávek a závazků bude posuzována různými účetními jednotkami odlišně. U této položky tedy existuje prostor pro zkreslení informací. Podobně jako u podrozvahových položek z transferů a „dalších podmíněných aktiv a podmíněných pasiv" i u této skupiny podrozvahových položek dochází ke sčítání aktiv a závazků dohromady a vykazování nesmyslné úhrnné částky za tuto skupinu.

Problematika oceňování podrozvahových položek

Další, o nic menší, problém spojený s podrozvahovým výkaznictvím představuje pravidlo o oceňování podrozvahových položek, které stanovuje zákon o účetnictví v § 25 odst. 2: *„Jiná aktiva a jiná pasiva, o kterých účtují vybrané účetní jednotky účetními zápisy v knihách podrozvahových účtů, se v případě skutečností, o kterých účetní jednotky účtují v souvislosti s budoucím přírůstkem nebo úbytkem majetku nebo jiného aktiva, závazku nebo jiného pasiva, ke kterému může dojít na základě stanovené podmínky nebo podmínek, oceňují předpokládanou výší ocenění této složky majetku či jiného aktiva nebo závazku či jiného pasiva"*. Toto ustanovení vede k tomu, že vykazované částky podrozvahových aktiv a závazků v žádném případě nemohou posloužit k tomu, aby byla posouzena tzv. podrozvahová finanční situace, jež by měla uživatelům napomoci při ekonomických rozhodováních a doplnit informace z účetních výkazů. Naopak při tomto způsobu oceňování jsou částky podrozvahových položek pro uživatele zavádějící. Jde zejména o následující problémy:

- oceňování nebere v úvahu časovou hodnotu peněz u tzv. dlouhodobých podrozvahových aktiv a závazků,
- tento způsob oceňování vychází z předpokladu, že dojde k transformaci podrozvahové položky na aktivum nebo závazek.

První výtka zapadá do kontextu naší současné úpravy účetnictví, kde se nepředpokládá používání současné hodnoty budoucích peněžních toků pro ocenění pohledávek a závazků.

Mnohem větším problémem je, že uvedený způsob oceňování podrozvahových položek ignoruje skutečnost, že existuje významná pravděpodobnost, že nedojde k transformaci podrozvahového aktiva na rozvahové aktivum a podrozvahového závazku na závazek rozvahový. Problém je větší zejména u těch skupin podrozvahových položek, kde je transformace na rozvahovou položku podmíněna v budoucnu nejistou událostí. Ocenit podrozvahovou položku částkou, která vychází z předpokladu, že dojde k naplnění budoucí podmínky nebo nastane určitá možná událost, je u řady položek chybné a popírá jejich podstatu. Pokud tedy do způsobu oceňování podrozvahových položek nebude určitým způsobem začleněna míra pravděpodobnosti, že bude v budoucnu splněna, resp. nesplněna podmínka nebo dojde či nedojde k určité události, nelze považovat částky podrozvahových položek za informaci relevantní pro rozhodování uživatele či pro skládání účtů.

Závěr

Nebylo záměrem článku zpochybnit vykazování položek, které jsou zachycovány na podrozvahových účtech dle požadavků našich předpisů. Problémem ovšem je, že se tabulka „podrozvaha" dle vyhlášky snaží v některých případech uspořádat do skupin podrozvahové položky nekonsistentně, a zejména, že úhrnné částky za skupiny podrozvahových položek

jsou pro uživatele účetních závěrek zavádějící. Co lze doporučit?

1) Při tvorbě účetních předpisů je třeba důkladně posoudit, které mimobilanční položky je třeba výslovně požadovat pro vykazování v příloze účetní závěrky. Některé požadavky vyhlášky č. 410/2009 Sb. na zveřejnění položek v „podrozvaze" jsou nadbytečné a nepředstavují pro uživatele informace.
2) Není vhodné, aby byly údaje o podrozvahových položkách uváděny ve strukturované tabulce s dílčími součty. Některé skupiny podrozvahových účtů podle vyhlášky obsahují natolik různorodé položky, že úhrn za danou skupinu má nízkou informační hodnotu, a co je horší, pro méně zkušeného čtenáře účetní závěrky může být doslova zavádějící. Lze tudíž doporučit, aby byly samozřejmě jen ty podrozvahové položky, které jsou relevantní, vykazovány jako specifické části přílohy, aniž by byly „násilně" dávány formou tabulky do souvislostí s jinými podrozvahovými položkami.
3) S tím souvisí i nepochopitelný (nebo snad autorem nepochopený?) požadavek na to, aby v „podrozvaze" byly s kladným znaménkem vykazovány jak položky podrozvahových aktiv, tak i podrozvahových závazků a takto sečteny za danou skupinu, pokud tato obsahuje obojí, podrozvahová aktiva i podrozvahové závazky. Za takových okolností úhrn za skupinu zůstatků podrozvahových položek nedává pro uživatele žádný smysl a je matoucí.
4) Není vhodné vytvářet vlastní náplň pro zavedené a respektované odborné termíny. Vymezení rozsahu podmíněných položek (pohledávek a závazků) dle uspořádání „podrozvahy" ve vyhlášce je mnohem širší než rozsah termínu podmíněná aktiva, resp. podmíněné závazky dle uznávaných standardů účetního výkaznictví (IAS 37, IPSAS 19).
5) Způsob oceňování podrozvahových položek pro účely jejich zveřejnění by měl být stanoven racionálně s ohledem na informační potenciál vykazované položky a měl by být jasně specifikován v účetním předpisu, což znamená, že není vhodné, aby byly podrozvahové položky oceňovány bez zřetele na to, že jde o položky podmíněné nebo jinak spjaté s budoucí událostí.

„Podrozvaha" podle prováděcí vyhlášky č. 312/2014 Sb., tzv. konsolidační vyhláška, trpí stejnými neduhy jako „podrozvaha" podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. a platí pro ni uvedené závěry.

Literatura

» Davies, M., Paterson, R., Wilson, A. (Davies a kol., 1994) UK GAAP. Generally Accepted Accounting Practice in the United Kingdom. Fourth edition. MACMILLAN PRESS. Basingstoke 1994. ISBN 0-333-61619-7.
» Schneiderová, I., Nejezchleb, Z. (Schneiderová a Nejezchleb, 2012): Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO. Acha obec účtuje. Turnov 2012. ISBN 978-80-260-2780-5.
» Procházka, D., Rokos, L. (Procházka a Rokos, 2026): Využívání účetních informací státu. Výsledky společného projektu NKÚ a FFÚ VŠE v Praze. Prezentace ke stejnojmenné konferenci dne 7. 4. 2026, Praha.



30. SNĚM KOMORY AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Pondělí 9. listopadu 2026 od 9:30
(Prezence účastníků od 8:30)

Kongresový sál hotelu Olšanka
(Táboritská 23/1000, Praha 3 – Žižkov)

Registrace a plné moci:

www.kacr.cz/snem2026



www.kacr.cz