

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

**Právní úprava informační povinnosti obce
jako složky veřejných rozpočtů**

Rigorózní práce

Ing. Mgr. David Zimandl

Praha, květen 2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

V Praze dne 1. 5. 2009

David Zimandl

Obsah

1	Úvod	2
2	Výkaznictví a kontrola hospodaření	6
2.1	Výkaznictví	10
2.2	Kontrola nakládání s veřejnými prostředky	12
3	Vývoj právní úpravy poskytování informací	14
3.1	Vývoj mezi roky 1970 – 1989	16
3.1.1	Seznámení s právní úpravou rozpočtové soustavy a rozpočtu místního národního výboru	16
3.1.2	Informační povinnost a kontrola hospodaření obce	19
3.1.2.1	Informační soustava	19
3.1.2.2	Rozbory hospodaření	25
3.1.2.3	Vypořádání výsledku hospodaření a schválení závěrečného účtu	28
3.1.2.4	Kontrola	29
3.1.3	Legislativa a související informační systémy	32
3.1.4	Závěry vyplývající z této etapy vývoje informační povinnosti obcí	38
3.2	Vývoj mezi roky 1990 – 2000	41
3.2.1	Seznámení s právní úpravou rozpočtové soustavy a rozpočtů národních výborů a obcí	41
3.2.2	Informační povinnost a kontrola hospodaření obce	45
3.2.2.1	Účetnictví a poskytované výkazy	46
3.2.2.2	Vypořádání výsledku hospodaření a schválení závěrečného účtu	48
3.2.2.3	Kontrola	49
3.2.3	Legislativa a související informační systémy	50
3.2.4	Závěry vyplývající z této etapy vývoje informační povinnosti obcí	52
3.3	Vývoj mezi roky 2001 – 2009	54
3.3.1	Seznámení s právní úpravou rozpočtové soustavy a rozpočtů obcí	54
3.3.2	Informační povinnost a kontrola hospodaření obce	55
3.3.2.1	Účetnictví a poskytování výkazů	55
3.3.2.2	Dluhová služba a monitoring hospodaření obcí	61
3.3.2.3	Vypořádání výsledku hospodaření a schválení závěrečného účtu	65
3.3.2.4	Kontrola	67
3.3.3	Legislativa a související informační systémy	73
3.3.4	Závěry vyplývající z této etapy vývoje informační povinnosti obcí	75
4	Seznámení s výkaznictvím obcí ve Slovenské republice	78
5	Státní pokladna připravovaná v České republice	80
6	Závěr	83
	Seznam použité literatury a pramenů	88
	Resumé	93
	Klíčová slova	95

1 Úvod

Obec jako územní samosprávný celek tvoří jeden ze základních pilířů současného státního uspořádání. Někteří renomovaní autoři ve svých publikacích popisují funkci a roli obcí následujícím způsobem. „Obec je základním samosprávným celkem, majícím obdobně jako kraj ústavní nárok na samosprávu.“¹ „Územní samospráva má nezastupitelný význam v demokratickém uspořádání společnosti a ve výkonu regionální a místní veřejné správy.“² „Samospráva je obvykle chápána jako samostatná, nezávislá, svobodná sebespráva územního společenství občanů vykonávána tímto společenstvím.“³ „Obec pečuje o všestranný rozvoj svého území a o potřeby svých občanů a chrání při plnění svých úkolů též veřejný zájem.“⁴

Obec a její orgány zabezpečují různé úkoly na místní úrovni, především zabezpečují místní potřeby pro své obyvatele a podílí se na činnosti státu v tzv. přenesené působnosti. Tyto činnosti musí být obcí částečně nebo plně hrazeny (výdaje). Vedle státních financí, které „jsou asi nejdůležitější kategorií financí“⁵, existují i tzv. místní finance, které zahrnují finanční hospodaření orgánů místní samosprávy a zohledňují vztahy mezi výdajovou a příjmovou stránkou (tvořenou hlavně místními daněmi, místními poplatky, dotacemi z nadřazených rozpočtů⁶).

Výdaje obce jsou (nebo by měly být) kryty příjmy, které obec získává pro plnění a „zafinancování“ svých úkolů ve formě návratných nebo nenávratných zdrojů, a to ze své vlastní činnosti nebo jako příjemce prostředků od jiných subjektů v podobě povinné nebo dobrovolné alokace. Veškeré zdroje jsou v rukách obcí veřejnými prostředky, které by měly být použity pouze pro financování veřejných zájmů.

¹ Pavlíček, V. *Ústavní právo a státověda. II. díl, Ústavní právo České republiky. Část 1.* 1. vyd. Praha: Linde, 2001. ISBN 80-7201-273-8. s. 441.

² Hendrych, D. *Správní právo : obecná část. 5., rozš. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-671-9. s. 409.

³ Pavlíček, V. *Ústavní právo a státověda. II. díl, Ústavní právo České republiky. Část 1.* 1. vyd. Praha: Linde, 2001. ISBN 80-7201-273-8. s. 440.

⁴ Hendrych, D. *Správní právo : obecná část. 5., rozš. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-671-9. s. 410.

⁵ Bakeš, M. a kol. *Finanční právo. 4., aktualiz. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7. s. 6.

⁶ Bakeš, M. a kol. *Finanční právo. 4., aktualiz. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7. s. 7.

O zmiňovaných činnostech a způsobech nabytí a použití finančních prostředků má obec povinnost vést evidenci. Dále musí předem, alespoň v hrubých odhadech, o zamýšleném použití těchto prostředků v určitém období informovat veřejnost a Ministerstvo financí České republiky. V průběhu tohoto období je rovněž třeba s prostředky efektivně nakládat a přitom v mnoha případech dodržovat formální postupy k prokázání efektivního nakládání. Po uplynutí období nebo splnění určitého cíle je obec povinna informovat o způsobu naložení s finančními prostředky a zajistit řádné přezkoumání interními i externími subjekty.

U obcí se výše uvedený postup uplatňuje v současné době v plné šíři, u některých veřejných subjektů může být ve vymezených případech omezen. Do soustavy veřejných rozpočtů obvykle řadíme státní rozpočet, územní rozpočty, rozpočty státních fondů, Pozemkový fond, rozpočty zdravotních pojišťoven a dříve i rozpočet Fondu národního majetku. Tři posledně jmenované subjekty, ačkoliv jsou metodicky řazeny do veřejných rozpočtů, používají jiný způsob účtování než zbývající uvedené veřejné rozpočty, tzn. hospodaří na principu výnosově-nákladového účetnictví, a pro třídění peněžních operací nepoužívají rozpočtovou skladbu⁷. Doc. Marková s JUDr. Boháčem⁸ tuto definici rozpočtové soustavy (v užším pojetí) ještě rozšiřují o rozpočet Evropské unie. V širším pojetí pak řadí mezi veřejné rozpočty i rozpočty, které jsou součástí určitého veřejného rozpočtu nebo jsou na veřejné rozpočty, ať už státní nebo místní, napojeny (jednotlivé rozpočty organizačních složek státu, příspěvkové organizace aj.).

Veřejný rozpočet je pojem, který je definován různými způsoby a vymezení jejich podstat závisí především na hledisku, kterým na ně budeme nazírat (ekonomické, účetní, právní, časové, atd.). Z právního hlediska se v současné době rozpočet definuje „ve své výsledné podobě jako právní předpis stanovující základní proporce vazby na straně příjmů a výdajů“⁹ a který je svými základními ukazateli závazný. Ale i od jiných způsobů pohledu nemůžeme zcela abstrahovat.

⁷ Kinšt, J.; Paroubek, J. *Rozpočtová skladba v roce 2007 a praktické příklady : publikace pro pracovníky orgánů státní správy, obcí, krajů a jejich organizačních složek*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-356-2. s. 12.

⁸ Marková, H.; Boháč, R. *Rozpočtové právo*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-598-8. s. 91.

⁹ Hamerníková, B.; Kubátová, K. *Veřejné finance : učebnice*. Praha: Eurolex Bohemia, 1999. ISBN 80-902752-1-4. s. 289.

Na toto upozorňuje i Lubomír Grůň, který uváděnou problematiku shrnuje tak, že „rozpočet existuje současně ve třech jevových podobách:

- jako plán (příjmů a výdajů na určité, zpravidla roční období),
- jako fond (místo, kde se tyto příjmy soustřeďují a odkud se následně dále redistribuují),
- jako soustavu společenských vztahů, které vznikají v procesu jeho tvorby, realizace, závěrečného bilancování a průběžné kontroly.“¹⁰

Rozpočet obce je jedním z typů v soustavě veřejných rozpočtů, jehož atributy jsou specificky upraveny v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. V Ústavě České republiky je zakotveno v článku 101 odst. 3 právo a vlastně i povinnost obce hospodařit podle vlastního rozpočtu: „Územní samosprávné celky jsou veřejnoprávními korporacemi, které mohou mít vlastní majetek a hospodaří podle vlastního rozpočtu“.

Obecní rozpočet patří mezi tzv. místní rozpočty, do jejichž portfolia lze dále zařadit rozpočty krajů, dobrovolných svazků obcí, Regionálních rad soudržnosti a městských částí nebo obvodů územně členěných statutárních měst a hlavního města Prahy. Charakteristickým znakem, po němž se rovněž takto také nazývají, je jejich místní působnost omezená na určité území.¹¹

Tato práce se bude zabývat popisem a právní regulací vývoje dvou částí rozpočtového procesu obcí. První z nich se týká poskytování informací o hospodaření s rozpočtem obcí (a to jak veličin plánovaných, stanovených před nebo v průběhu období, na které jsou rozpočtované, tak i veličin skutečných). Druhá část se věnuje kontrole nakládání s veřejnými prostředky.

Bude se jednat o exkurz do těchto disciplín z pohledu obce, a to od vzniku „moderního“ vykazování pomocí výpočetní techniky až po v současné době připravovanou Státní pokladnu. Za počátek tohoto „moderního“ období považují alespoň v našich podmínkách přelom 60. a 70. let minulého století. Mohlo by se zdát, že obecní rozpočty

¹⁰ Grůň, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. ISBN 80-7201-620-2. s. 49 – 50.

¹¹ Marková, H.; Boháč, R. *Rozpočtové právo*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-598-8. s. 95.

a Státní pokladna jsou dva nesouvisející instituty, neboť Státní pokladna je primárně určena pro zajištění efektivnějšího nakládání s prostředky státního rozpočtu a hospodaření především organizačních složek státu. Je třeba si ale uvědomit, že podstatná část příjmů územních rozpočtů je tvořena přerozdělením státních prostředků, jak v podobě sdílených daní, tak i dotací (účelových či neúčelových viz. Tabulka č. 1 - Příjmy obcí dle druhů v letech 2003 – 2007 (v mld. Kč)), a proto zařazení obcí mezi vybrané účetní jednotky, pro které se vytváří nové účetnictví státu, je více než odůvodněné. Zároveň zcela nepochybně budou obce napojeny na Státní pokladnu v oblasti vyúčtování státních prostředků a prostředků Národního fondu.

Tabulka č. 1

Příjmy obcí dle druhů v letech 2003 – 2007 (v mld. Kč)

Druh příjmu	Rok				
	2003	2004	2005	2006	2007
Daňové	107,4	116,1	128,9	130,7	141,3
Nedaňové	22,8	23,7	22,9	23,5	24,7
Kapitálové	12	10,5	13,4	16	12,2
Transfery	101,6	97,8	63,2	75,4	75,7
Celkem příjmy	243,8	248,1	228,4	245,6	253,9

Zdroj: Ministerstvo financí, Státní závěrečné účty jednotlivých let

Těžištěm této práce tedy bude vývoj právní regulace poskytování věrohodných informací o hospodaření obce, především ke státnímu rozpočtu a jiným poskytovatelům finančních prostředků a také efektivní kontroly nakládání s veřejnými prostředky. Je to z důvodu, že formální vykazání je pouze prvním krokem k zjištění skutečností o nakládání s veřejnými prostředky, ale až (příp. již) důsledná kontrola a zpětná vazba může napomoci k jejich správnému využití a zabránění zbytečných neúmyslných i úmyslných ztrát. Samozřejmě se přitom nelze vyhnout popisu obecných pravidel rozpočtu a účetnictví, které jsou prvotními zdroji pro poskytování věrohodných informací.

Text této rigorózní práce byl dokončen k právnímu stavu ke dni 1. 4. 2009.

2 Výkaznictví a kontrola hospodaření

Pro porozumění právní problematice vývoje hospodaření obcí s důrazem na poskytování informací ve formě výkazů a na provádění jeho kontroly, je vhodné uvést základní teorii o tom, co to vlastně výkazy jsou, jaké mají mít vlastnosti a za jakým účelem a pro koho jsou vytvářeny.

Základním zdrojem informací pro sestavení výkazů o hospodaření obcí jsou systémy účetnictví a rozpočtu, které slouží jak pro interní potřebu obce, tak i pro nadřazené nebo rovnocenné veřejné rozpočty, jiné poskytovatele finančních prostředků do rozpočtů obcí, ale i pro veřejnost. „Systémy efektivního účetnictví a výkaznictví jsou zásadní pro řízení rozpočtu, pro prosazení odpovědnosti i pro rozhodování o politikách“.¹²

Vytvoření odpovídajícího informačního zdroje, kterým je finanční výkaznictví veřejných prostředků, umožňuje ukázat jak obec, a následně nepřímo i stát, používá finanční a majetkové zdroje (veřejné zdroje), které má k dispozici – příjmy a výdaje, aktiva a pasiva. V ideálním případě by měl proto systém a obsah výkazů poskytovat odpovědi na následující otázky¹³:

• Poctivost (integrita) rozpočtu.

Používaly se zdroje v souladu se zákony a s oprávněnými zájmy?

Jaká část rozpočtových výdajů se nerealizovala a naopak které výdaje byly objednány, ale nebyly proplaceny? Toto souvisí i s používanými účetními metodami.

• Provozní výkonnost.

Jaké byly náklady na realizované programy a činnosti?

Jakým způsobem a z jakých zdrojů se financovaly?

Čeho bylo dosaženo?

Jaké závazky vyplývají z realizace výdajů?

Jak spravovala obec svůj majetek?

¹² Allen, R.; Tommasi, D. *Řízení veřejných výdajů : odborná příručka pro tranzitivní země*. Redakční zpracování anglického originálu. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2002. ISBN 80-85045-12-5. s. 376. Dostupné též z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/hodnoc_vysledku_11335.html.

¹³ Allen, R.; Tommasi, D. *Řízení veřejných výdajů : odborná příručka pro tranzitivní země*. Redakční zpracování anglického originálu. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2002. ISBN 80-85045-12-5. s. 309. Dostupné též z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/hodnoc_vysledku_11335.html.

- **Úroveň správy a finanční pozice obce.**

Jaká opatření byla přijata pro budoucí období?

- **Mechanismy a kontrola.**

Existují mechanismy, které zajistí účinný soulad s právními předpisy především s rozpočtovými pravidly a finančními nařízeními, řádné řízení aktiv a adekvátní výkonnost?

Výkazy, navazující zprávy a závěrečné účty jsou důležitým nástrojem plánování a formulace rozpočtové strategie pro vlastní orgány obce. Kromě hodnotových výkazů a rozpočtových výhledů je vhodné vytvářet, vykazovat a zveřejňovat i strategii a dlouhodobě zamýšlené plány. Pokud má totiž obec (ale i kterýkoli jiný subjekt) jasnou vizi, v jaké situaci a v jakých podmínkách se nyní nachází a do jakého cílového stavu směřuje, koordinace činností, motivace a přesvědčení jednotlivých zainteresovaných i externích osob k dosažení tohoto cíle je pak snazší. Z tohoto důvodu by měly výkazy poskytovat informace o aktuální činnosti, financovaných projektech a financovaných výdajích a za ně získané protihodnoty, ale také o stanovených cílech obce a jejich plnění. Pomocí výkazů lze zároveň vyhodnotit dosažené výsledky v porovnání s údaji plánovanými a mohou být využívány také jako zdroj informací pro veřejnost. Jsou příležitostí pro zastupitelstvo resp. jednotlivých frakcí v zastupitelstvu k prezentaci výsledků, kterých bylo dosaženo.

Z pohledu státu tyto výkazy pro Ministerstvo financí a potažmo pro vládu představují pravidelné informace o stavu rozpočtových prostředků, aby mohla zajišťovat efektivní naplňování rozpočtu a formulaci rozpočtové politiky. Mimo jiné slouží ke sledování nakládání s dotacemi poskytnutých ze státního rozpočtu či rozpočtů jiných veřejných poskytovatelů. Dále je lze využít ke sledování dluhů územních samosprávných celků (tzv. dluhová služba), protože tyto dluhy jsou součástí veřejného zadlužení, jejichž úroveň je v porovnání s hrubým domácím produktem jednou z ekonomických podmínek (tzv. konvergenčním kritériem) pro členské státy EU, které se chtějí zapojit do třetí etapy Hospodářské a měnové unie (čl. 121 Smlouvy o evropském společenství)¹⁴. Finanční trhy a ratingové agentury využívají mj. informace o financích vládního sektoru, zadlužení státu a jeho vývoji k odhadu úvěrové důvěryhodnosti země, odpovídající úrovně úrokových

¹⁴ Tichý, L.; Arnold, R.; Svoboda, P.; Zemánek, J.; Král, R. *Evropské právo*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-449-X. s. 735.

sazeb a měnového kurzu. Dalším důležitým nástrojem pro systematické sledování hospodaření a činnosti obcí je i statistika a statistické výkazy včetně jejich rozborů. Výkazy obcí tedy představují informace, které lze využívat různými subjekty pro různé účely.

Finanční výkazy obcí (tzn. jejich podoba a obsah) určené pro externí subjekty jsou upraveny právními předpisy různé síly, jejichž spektrum se rozkládá od zákonů až po opatření resp. standardy vydávanými Ministerstvem financí. Krajním přístupem, který lze použít pro regulaci účetnictví a z něho vystupujících výkazů (ale který není v našich podmínkách zatím aplikován), je pojetí založené na zvykovém právu a akceptuje to, co je považováno za nejlepší užitou ověřenou praxi a tato pravidla jsou kodifikována profesními nevládními organizacemi.¹⁵

Účelem účetních výkazů a s nimi souvisejících dokumentů je informovat jejich uživatele o relevantních skutečnostech týkajících se účetní jednotky. Regulací těchto výkazů (stejně jako u podnikatelských subjektů) se sleduje jejich srovnatelnost v celorepublikovém příp. i mezinárodním měřítku¹⁶.

Povinné uveřejňování finančních výkazů sleduje různé cíle a pro jejich potenciální uživatele má různý význam. Tato povinnost se netýká pouze osob veřejného práva, ale i soukromoprávních subjektů.

V podnikatelské sféře předepsané účetní výkazy publikují podnikatelé zapsaní v obchodním rejstříku způsobem stanoveným v obchodním zákoníku (zákon č. 513/1991 Sb.), prováděcího vládního nařízení (č. 503/2000 Sb., o Obchodním věstníku) a zákona o účetnictví (§ 21a). Význam, který je přikládán publikaci výkazů, spočívá v zpřístupnění údajů o podnikateli (obchodníkovi, obchodní společnosti) z hlediska jeho důvěryhodnosti, jeho schopnosti plnit existující či v budoucnu vzniklé závazky. V podstatě tedy jde o zajištění transparentnosti podnikatelského života a zvyšuje právní bezpečnost obchodního styku.¹⁷

¹⁵ Kovanicová, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Vyd. 1. Praha: BOVA POLYGON, 2004. ISBN 7273-095-9. s. 110 – 111.

¹⁶ Pelikánová, I. *Obchodní právo. I.* Vyd. 1. Praha: ASPI Publishing, 2005. ISBN 80-7357-062-9. s. 383.

¹⁷ Pelikánová, I. *Obchodní právo. I.* Vyd. 1. Praha: ASPI Publishing, 2005. ISBN 80-7357-062-9. s. 429-430.

Naopak cílem zveřejňování informací o rozpočtu obcí a hospodaření dle něj je zejména veřejná kontrola nakládání s vlastními nebo poskytnutými prostředky obce a získání dat pro řízení makroekonomické, tzn. v tomto případě fiskální a rozpočtové politiky státu. Sběr a zpracování těchto dat zajišťují především Český statistický úřad v podobě především nefinančních ukazatelů a Ministerstvo financí.

Povinné vykazování finančních a účetních dat, kterých se tato práce především týká, je legislativně zakotveno v § 20 odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech státního rozpočtu, ve znění pozdějších předpisů. Tento paragraf ukládá správcům kapitol, organizačním složkám státu, příspěvkovým organizacím, územním samosprávným celkům, dobrovolným svazkům obcí, Regionálním radám regionů soudržnosti, státním fondům a ostatním příjemcům prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu povinnost předkládat údaje potřebné pro průběžné hodnocení plnění státního rozpočtu. Povinnost předkládat údaje potřebné pro průběžné hodnocení plnění státního rozpočtu zákon vztahuje i na právnické a fyzické osoby, za které byla poskytnuta státní záruka k zajištění splátek úvěrů. Územní samosprávné celky, státní fondy, dobrovolné svazky obcí a Regionální rady regionů soudržnosti jsou dále také povinny předkládat údaje potřebné pro průběžné hodnocení svých rozpočtů. Obce a dobrovolné svazky obcí předkládají údaje prostřednictvím krajů, pro které je tato činnost určena jako přenesená působnost. Kraje, hlavní město Praha a Regionální rady regionů soudržnosti předkládají údaje ministerstvu. Údaje týkající se financování programů předkládají obce a dobrovolné svazky obcí přímo příslušnému správci kapitoly. Způsob, termíny předkládání údajů a jejich rozsah stanovilo Ministerstvo financí vyhláškou č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků, která je vzhledem k neustále se rozšiřujícím požadavkům na rozsah předávaných dat odpovídajícím způsobem aktualizována.

Sankcí, kterou zákon č. 218/2000 Sb. zmiňuje za nesplnění povinnosti předkládat údaje o hospodaření dle rozpočtu a o majetkovém portfoliu ve formě účetních výkazů, je resp. by mělo být omezení poskytování rozpočtových prostředků pro obec, a to až do doby jejího splnění.

2.1 Výkaznictví

Obec jako součást veřejné správy a subjekt hospodařící s veřejnými prostředky má několika právními předpisy stanovenou povinnost informovat o své činnosti. Existuje několik způsobů poskytování těchto informací v závislosti na povaze příjemců těchto informací. Ve vazbě na státní a jiné veřejné rozpočty se jedná především o sestavování a předávání výkazů různých druhů. Tomuto procesu se obvykle říká výkaznictví případně z angličtiny přijatým a v komerční sféře používaným pojmem reporting.

Výkaznictví je „činnost vedoucí k podání informace o uskutečněné činnosti nebo jejím výsledku v standardním formátu. Většinou se jedná o opakovanou činnost. Účelem výkaznictví je zajištění kontroly těch činností, které jsou výkaznictvím postiženy.“¹⁸

Obvyklé požadavky a vlastnosti kladené na výkazy jakéhokoli charakteru vyplývají z informačních potřeb a požadavků těch, kterým jsou tyto výkazy určeny. Reporty tedy musí mít především dostatečnou vypovídající schopnost, která je však v některých případech u standardizovaných vyplňovaných formulářů limitována znalostmi cílových „spotřebitelů“, používanými metodami jejich sestavování a samozřejmě vstupními podkladovými daty. Tuto neurčitost je nutné eliminovat na nejnižší možnou úroveň, což se obvykle dosahuje pomocí standardizace postupu již při získávání a zaznamenávání dat, které slouží jako základna, nebo pomocí standardizace forem, obsahu a struktury cílových výkazů. V oblastech, které umožňují variantní přístup k oběma zmiňovaným metodám standardizace, se obvykle předepisuje doplňovat výkazy o komentář např. k vzniku a oceňování jednotlivých položek.

Vytváření výkazů je nepochybně ovlivněno požadavky, a to jak na straně tvůrců, tak i na straně jejich zpracovatelů a interpretátorů. S tím souvisí problém redundantnosti některých dat nebo i celých výkazů a v některých odvětvích i problém častých změn, ať už oprávněných nebo neoprávněných.

¹⁸ Stránský, P. *Problematika výkaznictví vůči EU*. Přednáška na konferenci ISSS 2005. Dostupné z WWW: www.issc.cz/archiv/2005/download/prezentace/sas_thuringen.ppt.

Výkazy a výkaznictví, jak bylo i v definici určeno, se týkají podávání informací. Od informací musíme rozlišovat data. „Informace jsou data, jež se dostala do rukou osoby, která je potřebuje a která tím zvýší kvalitu svého rozhodování“.¹⁹ Informace jsou tak zpracovaná data s určitým významem.

Obecně můžeme na úrovni obce z druhového hlediska rozlišovat vytváření externích (ale využitelných samozřejmě interně) výkazů:

- účetních a finančních (včetně výročních zpráv a závěrečného účtu obce),
- daňových,
- statistických,
- v rámci dotační politiky,
- v oblasti veřejných zakázek a podpor,
- tzv. „agendových“ (spojené především se správní činností obce),
- zákon o poskytování informací,
- a jiných.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v §19 odst. 6 pro informace vztažené k účetní závěrce stanoví následující vlastnosti, které jsou pak dále v zákoně detailněji upřesňovány:

- včasnost,
- přesnost,
- porovnatelnost,
- srozumitelnost,
- a musí být posuzována z hlediska významnosti.

Účetní výkazy zobrazují, jak obec používá zdroje, které má k dispozici (pasiva), jakým způsobem nakládá s majetkem (aktiva); finanční výkazy pak zobrazují hospodaření s peněžními prostředky – tzn. jaké má obec příjmy a výdaje.

¹⁹ Hindls, R.; Hronová, S.; Cipra, T. *Kvantitativní metody a informatika*. Praha: Bilance, 1997. ISBN 80-238-1700-0. s. 23.

Z hlediska toho, jakým způsobem budou informace použity²⁰, lze určit i jak podrobné by informace měly být a co je jejich obsahem:

- plánovací informace – pro tyto informace je typický určitý stupeň nejistoty a velmi často vycházejí z historických skutečností a v budoucnosti očekávaných skutečností,
- kontrolní informace – tyto informace vznikají z porovnávání plánovaných a skutečně dosažených hodnot a slouží k hodnocení vývoje předpokládaných veličin a v případě negativního směřování možnost včasné nápravy,
- operativní informace – pro běžnou každodenní činnost.

2.2 Kontrola nakládání s veřejnými prostředky

Kontrolu státního účetnictví i účetnictví obecně definoval podobným způsobem, jak jí chápeme i dnes, již Ottův slovník naučný:²¹

„Kontrola v účtovědě zahrnuje v sobě pravidla, dle kterých při hospodářství lze zameziti nebo odkrýti chyby neb škody, způsobené na jmění ustanoveným správcem jeho. V užším smyslu znamená kontrola vůbec dohled ku správnosti u vedení hospodářství, což se nejlépe docílí tím, že vedle vlastního pokladníka osoba druhá – kontrolor – vede vzájemný zápis veškerých pořízených účínů za tím účelem, aby se nabylo přesvědčení o správnosti účetních zápisů a vedených účtů vůbec.

Nauka o kontrole dělí se ve dvě části:

- a) v kontrolu preventivní čili uvarovací, obsahující předpisy, jak vše při hospodářství dlužno zařídit, by se co možná poškození jmění předešlo, a
- b) v kontrolu detektivní čili odkrývací, obsahující pravidla pro skládání a zkoušení účtů.

Kontrola v účetnictví státním značí vůbec dohled ku správnosti a zákonitosti při hospodaření s jměním státním, i vykonává se preventivní kontrola tím způsobem, že předchozím rozpočtem státním vymezují se pro každý účel výdajový přesné hranice, jež od poukazujících úřadů nesmějí býti překročeny, kdežto detektivní kontrola se vykonává skládáním výročních účtů o jednotlivých titulech a paragrafech státního rozpočtu

²⁰ Hindls, R.; Hronová, S.; Cipra, T. *Kvantitativní metody a informatika*. Praha: Bilance, 1997. ISBN 80-238-1700-0. s. 19.

²¹ *Ottův slovník naučný*. Díl 14. V Praze: J. Otto, 1899. s. 756.

nejvyššímu účetnímu dvoru, jenž z nich sestavuje výroční účetní závěrku celého státního hospodářství, která pak se říšské radě k prozkoumání a ústavnímu projednání předkládá.“

S výkaznictvím a informační povinností obce souvisí také kontrola. Výkazy představují rozhodující prvek pro kontrolu a pomáhají jak samotným obcím, tak především poskytovatelům finančních prostředků (státní rozpočet, dotace ministerstev, krajské rozpočty aj.) v efektivním a účelným řízením a nakládáním s veřejnými prostředky. Nejedná se pouze o postupy, které budou formálně v souladu s právním pořádkem, ale které budou zároveň efektivní a účelné.

V této práci, která je zaměřena na poskytování informací externím subjektům, se soustředím na správnost vytváření a předávání relevantních informací v podobě výkazů (budu tedy abstrahovat od kritéria efektivnosti a účelnosti, např. že určitá investiční akce mohla být uskutečněna s náklady o třetinu nižšími). Je tedy zaměřena především na ověření resp. stanovení spolehlivosti údajů ve výkazech jak plánovaných, tak především skutečných údajů a na realizaci rozpočtu.

Finanční výkazy jsou obrazem hospodaření obce a jsou vytvářeny jako agregace a úpravy zpracování běžných každodenních účetních záznamů o pohybu rozpočtových prostředků. Tyto záznamy, zaúčtované na základě dokladů, musí především co nejdříve promítnout do účetnictví operaci (úkon), kterou obec jako účetní jednotka provedla. Výsledná informace obsažená v účetních výkazech tedy závisí na kvalitě těchto zápisů. Proto je nedílnou součástí každé kontroly, jak věcná tak i formální stránka účetních dokladů, na základě kterých bylo zaúčtováno. Např. nesprávným zachycením (zaúčtováním) transakce na adekvátní rozpočtovou položku dle rozpočtové skladby může mimo jiné dojít i k nemožnosti splnění cílů, které si zastupitelstvo v plánu a rozpočtu na dané období stanovilo a samozřejmě i např. k ovlivnění a nesouladu interakcí mezi veřejnými rozpočty.

3 Vývoj právní úpravy poskytování informací

Tato kapitola se bude věnovat vývoji právní úpravy poskytování informací o hospodaření obcí a jejich předchůdců (tzn. místních a městských národních výborů) včetně jeho kontroly a uplatnění této úpravy na vývoj informační soustavy. V úvahu je nutno vzít rozdílnou společenskou a právní situaci, jejíž rozbor však není obsahem této práce, a právní regulaci, která ovlivňovala jak způsob a povinnost vedení účetnictví národních výborů nebo později obcí, tak i pravidla sestavení rozpočtu a hospodaření podle něj. Tato pravidla a jejich aplikace jsou podstatná především pro srovnatelnost a konsolidaci výsledků za jednotlivé subjekty.

Rok 1970 považují jak po právní, tak i technické stránce za počátek vzniku komplexní soustavy informací, která umožňuje sběr, zpracování, distribuci, kontrolu, zhodnocení a analýzu sociálně-hospodářských, účetních a statistických údajů a událostí v České resp. Československé republice. Vývoj je rozdělen do několika základních etap, které lze dále vnitřně členit.

První etapa pokrývá období téměř 20 let. V tomto období došlo v reakci na vznik federativního uspořádání Československé republiky (upraveno ústavním zákonem č. 143/1968 Sb., o československé federaci) k přijetí nové právní úpravy rozpočtových pravidel federace (zákon č. 134/1970 Sb.), byla přijata rozpočtová pravidla jednotlivých republik a především byl schválen zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací. Od této doby se datují snahy o vznik velkolepého informačního systému tzn. AFISu.

Druhá etapa začíná v důsledku politických změn v roce 1989 a končí v roce 2000, kdy byly přijaty zásadní změny jednak v oblasti samotného postavení, práv a povinností obcí (zákon o obcích č. 128/2000 Sb.), a dále byly zřízeny vyšší územní samosprávné celky - kraje (upravené zákonem o krajích č. 129/2000 Sb.), jejichž vznik byl předvídan již Ústavou z roku 1993 a následně realizován ústavním zákonem č. 347/1997 Sb. Především však v této etapě byly přijaty nové zákony upravující pravidla pro hospodaření státu a pro hospodaření územních samosprávných celků. Do tohoto období rovněž spadá vznik nové právní úpravy vedení účetnictví, která byla změnou obecnou, týkající se všech účetních

jednotek, a také vznik nové právní úpravy kontroly hospodaření s majetkem a s finančními prostředky obcí.

3.1 Vývoj mezi roky 1970 – 1989

3.1.1 Seznámení s právní úpravou rozpočtové soustavy a rozpočtu místního národního výboru

Rozpočtová soustava, její struktura byla ovlivněna novým federativním uspořádáním státu. Podle článku 11 ústavního zákona č. 143/1968 Sb. se finanční hospodaření Československé socialistické republiky řídí státním rozpočtem federace. Dále tento článek stanoví, že se finanční hospodaření republik řídí státními rozpočty jednotlivých republik. Rozpočtová soustava v Československé republice se tedy skládala ze:

- a) státního rozpočtu československé federace,
- b) státního rozpočtu ČSR,
- c) státního rozpočtu SSR,
- d) a rozpočtům národních výborů ČSR a rozpočtů národních výborů SSR.

Pravidla státního rozpočtu československé federace a zásady hospodaření s rozpočtovými prostředky státních rozpočtů federace a republik byla stanovena s účinností od 1. 1. 1971 až do 1. 1. 1990 zákonem č. 134/1970 Sb. Česká a Slovenská republika pak měly dále své vlastní zákony s rozpočtovými pravidly – zákon ČNR č. 60/1971 Sb. a zákona SNR č. 32/1971 Sb. Státní rozpočet byl chápán jako základní finanční plán tvorby a použití centralizovaného fondu peněžních prostředků a byl proto rozhodujícím nástrojem finanční politiky státu.²² Byl zároveň i integrální součástí soustavy národohospodářských plánů, které byly upraveny v zákoně č. 145/1970 Sb., o národohospodářském plánování. Státní rozpočet z nich vycházel a zabezpečoval plnění z něj plynoucích úkolů.

Kromě těchto národohospodářských plánů různých úrovní - státní plány, národní plány, hospodářské plány národních výborů apod. - (viz § 3 zákona č. 145/1970 Sb.) a různé délky plánovacího období (dlouhodobé 10 – 20 let, střednědobé - 5 let, prováděcí státní plány – 1 rok) je především pro rozpočtové hospodaření nutné brát v úvahu pětileté

²² Micherová, B.; Kresl, J.; Šebková, H. *Právní předpisy ve finanční praxi*. 1. vydání. Praha: Federální ministerstvo financí, 1976. s. 61.

plány obsahující úkoly stanovené sjezdy Komunistické strany Československa, úkoly stanovené na různých úrovních plánovacích komisí²³. Jako příklad lze uvést zákon o státním plánu rozvoje národního hospodářství Československé socialistické republiky na léta 1971 – 1975 (zákon o 5. pětiletém plánu č. 101/1971 Sb.) nebo zákon České národní rady o státním plánu rozvoje národního hospodářství České socialistické republiky na léta 1971 – 1975 (zákon č. 115/1971 Sb.).

Dle § 12 zákona č. 145/1970 Sb. bylo možné místní a městské národní výbory zprostit krajským národním výborem povinnosti vypracovat střednědobý, popřípadě i prováděcí plán, nebo některé jeho části. Funkci prováděcího plánu pak plnil rozpočet.

Ústava, tzn. ústavní zákon č. 100/1960 Sb., přímo v článku 90 kvalifikovala rozpočty národních výborů jako základ finančního hospodaření, ústavní zákon o Československé federaci z roku 1968 toto ustanovení nezměnil. Pro Českou republiku nalézáme úpravu hospodaření národních výborů podle rozpočtů v části páté zákona ČNR č. 60/1971 Sb. Kromě tohoto zákona se rozpočty národních výborů sestavovaly a hospodaření podle nich řídilo Směrnicí o hospodaření s prostředky rozpočtů národních výborů č.j. 122/31.500/1972, kterou lze nalézt ve Finančním zpravuji č. 10/1972. Vedle obecných pravidel jsou vydávány pro konkrétní postupy i další směrnice a výnosy, např. Výnos MF o podávání žádostí národních výborů o poskytnutí prostředků z vládní rozpočtové rezervy aj. Rozpočty byly podrobně rozepisovány dle rozpočtové skladby, která byla stanovena přímým pokynem MF ČSR 122/18.001/1972. Výjimky platily pro místní národní výbory, které účtovaly jednoduchým způsobem, kdy byla stanovena zjednodušená rozpočtová skladba. Zjednodušená rozpočtová skladba zahrnovala jen ty položky, které pro dané národní výbory přicházely v úvahu.

Rozpočty národních výborů vycházely ze základních úkolů a cílů hospodářských plánů národních výborů a ze závazných úkolů a limitů stanovených vládou nebo národním výborem vyššího stupně (§ 21 zmiňovaného zákona č. 60/1971 Sb.). Národní výbory byly napojeny na státní rozpočet a na rozpočty národních výborů vyššího stupně prostřednictvím souhrnného finančního vztahu a účelových subvencí. Souhrnný finanční vztah měl povahu globální neúčelové dotace. Tímto vztahem dostávaly místní národní výbory z rozpočtu

²³ Červenka, M. *Soustava veřejných rozpočtů*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-11-0. s. 13.

nadřízeného okresního národního výboru (ONV) v jedné části k vyrovnání svého rozpočtového hospodaření prostředky, které pak samy rozdělovaly na financování jednotlivých výdajů, případně naopak se jednalo o odvod příjmů nadřízenému rozpočtu, pokud měl místní národní výbor vlastní příjmy vyšší než rozpočtované výdaje. Výhodou bylo, že obdržené prostředky na konci roku nepropadaly.²⁴ Rozpočet místního národního výboru obsahoval příjmy a výdaje nutné pro plnění úkolů národního výboru jako orgánu státní správy, ale také finanční vztahy k podřízeným organizacím, čímž se stal finančně ekonomickým nástrojem pro řízení hospodaření v celém okruhu působnosti příslušného národního výboru. Zároveň byl rozpočet místního národního výboru i důležitým nástrojem kontroly, neboť v jeho plnění se ukazovalo plnění úkolů vlastního národního výboru i zmiňovaných podřízených organizací.²⁵ Stručně řečeno rozpočet představoval základní finančně-ekonomický nástroj pro řízení daného národního výboru.²⁶

Působnost místních i městských národních výborů (MNV i MěNV) byla na úseku státní správy velmi rozsáhlá a různorodá a byla vymezena především v zákoně o národních výborech (zákon č. 69/1967 Sb.) ve znění zákona č. 146/1971 Sb. Ze současného pohledu některé činnosti, které jsou v těchto, ale i v dalších zákonech (např. zákonu o pozemních komunikacích) zmiňovány, patří do samostatné působnosti obce.

Z pohledu ekonomické soběstačnosti národních výborů je v průběhu celého období možné sledovat její zvyšování. Příjmy národních výborů byly z původního vymezeného okruhu (viz výčet § 32 odst. 1 zákona o národních výborech; detailní rozpis cca 20 druhů příjmů MNV s odkazy na příslušné právní normy především u národních výborů malých obcí je možné nalézt mj. v Metodické pomůcce k provádění periodických revizí hospodaření²⁷) postupně posilovány rozšiřováním skupiny jejich vlastních příjmů. Například v roce 1986 byly nově zařazeny do příjmů NV, které byly do předchozí doby výhradními příjmy státního rozpočtu, daň ze mzdy pracovníků organizací řízených národními výbory, družstevních organizací a státních zemědělských organizací a příspěvek na sociální zabezpečení státních zemědělských organizací.

²⁴ Lev, L.; Sýkora, O.; Tíkal, D. *Metodická pomůcka k provádění periodických revizí hospodaření místních národních výborů a organizací jimi řízených a spravovaných*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1973. s. 41.

²⁵ Lev, L.; Sýkora, O.; Tíkal, D. *Metodická pomůcka k provádění periodických revizí hospodaření místních národních výborů a organizací jimi řízených a spravovaných*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1973. s. 49.

²⁶ Potulický, R. a kol. *Rozpočty a finanční hospodaření NV*. Praha: Tisková, ediční a propagační služba, 1973. s. 25.

²⁷ Lev, L.; Sýkora, O.; Tíkal, D. *Metodická pomůcka k provádění periodických revizí hospodaření místních národních výborů a organizací jimi řízených a spravovaných*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1973. s. 24.

Zákony upravující rozpočtová pravidla zůstaly v účinnosti až do 1. 1. 1990 Sb., kdy byly derogovány zákony č. 129/1989 Sb. (zákon č. 134/1970 Sb.) a č. 163/1989 Sb. (zákon ČNR č. 60/1971 Sb.) Pro úplnost je nutno dodat, že byly také pravidelně každý rok schvalovány zákony upravující jednorozpočty.

3.1.2 Informační povinnost a kontrola hospodaření obce

3.1.2.1 Informační soustava

Zákonem č. 21/1971 Sb. a nařízením vlády ČSSR č. 153/1971 Sb. bylo stanoveno, že všechny socialistické organizace včetně místních národních výborů a jimi spravovaných organizací jsou povinny vytvářet vlastní informační soustavu, která zahrnuje informace z:

- a) účetnictví (a z něho plynoucí výkaznictví),
- b) statistky,
- c) a oboru operativní evidence.

Kromě těchto základních oblastí bylo možné resp. nutné vytvářet i další zvláštní evidence a rejstříky, které stanovil především Federální statistický úřad a další ústřední orgány. Všechny tři výše uvedené obory poskytovaných informací představují podklady, jež slouží jak pro - v nynější terminologii řečeno - strategické řízení (tzn. vypracování koncepcí rozvoje a dlouhodobé plánování), tak i pro střednědobé plánování. Rozpočet pak slouží pro operativní řízení jednotlivých organizací, ale i celé ekonomiky národních výborů v jejich souhrnu.

Po institucionální stránce byla působnost pro orgány České socialistické republiky v jednotlivých oblastech stanovena v zákoně č. 40/1972 Sb., o působnosti orgánů České socialistické republiky v oblasti sociálně ekonomických informací. Podstatou činnosti zainteresovaných úřadů bylo zjišťování, shromažďování, zpracovávání a zveřejňování sociálně ekonomických informací, metodická a koordinační činnost, tvorba prognóz a analýz apod. Pro statistické informace byl garantem především Český statistický úřad, jeho správy a jednotlivá oddělení. Působnost finančních orgánů republiky v oborech účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace a v účetním výkaznictví vykonávaly Ministerstvo financí, finanční správy a národní výbory.

a) Účetnictví a výkaznictví

Účetnictví

Primárním zdrojem sociálně ekonomických informací pro výše uvedené účely se stalo účetnictví. „Účetnictví vytváří spolehlivý základ celé informační soustavy tím, že úplně sleduje celkový proces rozšířené socialistické reprodukce“²⁸. Vláda ČSSR svým nařízením č. 153/1971 Sb., o informační soustavě organizací, stanovila vedení účetnictví podle podvojně soustavy za povinné (viz § 11 odst. 4). Účetnictví, nejen národních výborů, upravovala od počátku roku 1972 vyhláška Federálního ministerstva financí č. 154/1971 Sb., která nahradila vyhlášku z roku 1958. Účetní evidence se vedla v peněžních jednotkách dle Jednotné účtové osnovy v národním hospodářství a směrnic k ní.

Zpravidla vedly národní výbory účetnictví v tzv. plném rozsahu. Výjimku měly malé obce do 2 500 obyvatel, které mohly vést účetnictví zjednodušeným způsobem v účetních knihách dle směrnice, v té době již zrušeného Státního statistického úřadu, č. 15/1968, pro účtování a evidenci o majetku v malých obcích, která byla vydána dle vládního nařízení č. 30/1958 Sb., kterým se stanovily zásady pro účetní evidenci. Použití směrnice i pro toto období umožňovala vyhláška č. 154/1971 Sb. dle svého § 1 odst. 2. Podle bodu 3 výše citované směrnice byly úkoly účetnictví zejména tyto:

- a) zachycovat plnění rozpočtu a poskytovat podklady pro kontrolu jeho plnění a pro kontrolu dodržení hospodářské, finanční a rozpočtové kázně,
- b) evidovat hmotný národní majetek a zajišťovat jeho řádnou správu a ochranu a zamezovat nezákonnému a nehospodárnému nakládání s ním,
- c) poskytovat podklady pro včasné a správně sestavování účetních výkazů pro rozbor hospodaření a pro sestavování návrhu rozpočtu na další období.

Tyto zmíněné úkoly byly dosahovány prostřednictvím vedení účetních knih (každoročně znovu zakládaný deník, kniha příjmů, kniha výdajů a možnosti stále pokračující knihy pohledávek, materiálních zásob a inventurní kniha) a zápisů v nich. Dále prováděním inventarizace stanoveným způsobem (podobné řešení jako dnes)

²⁸ Bruder, Z. *Základní kvalifikační učebnice pro financování, účetnictví a úvěr*. 1. vyd. Praha: Práce, 1978. s. 308.

a pravidelným sestavováním účetních výkazů. Dle bodu 42 směrnice se jednalo o následující účetní výkazy:

- a) měsíční výkaz o příjmech MNV v malých obcích,
- b) čtvrtletní výkaz o plnění rozpočtu u MNV v malých obcích,
- c) celoroční přehled aktiv a pasiv a daní a poplatků.

Seznam a obsah těchto vytvářených výkazů byl od roku 1972 změněn novými pravidly.

Podle původního znění vyhlášky vzory účetních výkazů a směrnice k nim vydával Státní statistický úřad a jedno vyhotovení těchto výkazů bylo předáváno na finanční odbor okresního národního výboru. Je zřejmé, že tyto subjekty nesestavovaly ani rozvahu a ani výkaz zisků a ztrát.

Možnost vést zjednodušené resp. jednoduché účetnictví pro malé obce byla zachována až do roku 2001, kdy všechny obce povinně přešly na tzv. plné podvojně účetnictví, vedené ve zjednodušeném rozsahu. Mezitím však došlo ke změně ve vedení tohoto účetnictví národních výborů malých obcí nahrazením směrnice z roku 1968 směrnici č. 52/1978, která byla uveřejněna ve Finančním zpravodaji č. 9/1978. Z pohledu vedení účetnictví byla, jak je již z výše uvedeného zřejmé, zachována možnost pro místní národní výbory malých obcí, které nevedly účetnictví formou sestav na počítači, vést jednoduché účetnictví. Bod 3 zmíněné směrnice z roku 1978 upravoval základní účetní a evidenční knihy, které musely tyto MNV vést.

Ostatní místní a městské národní výbory musely účtovat podle podvojně soustavy a řídit se účtovou osnovou a Směrnicemi k účtové osnově pro rozpočtové organizace, přizpůsobenými k využití automatizace v účetnictví. Státní účetní výkazy pro tyto organizace byly zachovány tzn. postupovalo se podle Směrnice č. 31- ÚČ RO (nepoužívalo se tedy ustanovení § 32 až 34 vyhlášky č. 154/1971 Sb., o účetnictví).

Již v průběhu sedmdesátých let a následně i v 80. letech docházelo k větším či menším změnám v rozsahu a způsobu vedení účetnictví. Podstatná změna nastala od 1. 1. 1977. Netýkala se jen národních výborů, ale především zahrnovala i účetnictví hospodářských a dalších organizací. Opatřením č. 8 publikovaným ve Finančním

zpravodaji č. 3/1976 vydaném na základě § 35 odst. 3 zákona č. 21/1971 Sb. bylo stanoveno, že pozbývá účinnosti Jednotná účtová osnova v národním hospodářství a pro různé organizace byla stanovena povinnost řídit se zvláštními účtovými osnovami a směrnicemi k nim schválenými. Pro rozpočtové organizace to byl Výnos FMF čj. XV/11504/75 z 30. dubna 1975.

Zejména pro hospodářské organizace došlo k výrazným změnám, jejichž cílem bylo sjednotit sledování průběhu hospodářské činnosti již na úrovni každé jednotlivé organizace a následně tak hodnotit i tento průběh na makroekonomické úrovni. Dále došlo k vnitřnímu rozdělení činnosti v organizaci na její hlavní část a ostatní činnosti. Bylo zavedeno povinné sledování nákladů, výnosů a hospodářského výsledku. Účetnictví se stalo oporou pro podnikové řízení, plánování, rozpočtnictví a kalkulaci. Toho bylo dosaženo zvolením systému účetnictví, kdy se přímo v průběhu činnosti v rámci účetnictví porovnávaly plánované a skutečné veličiny. Došlo k podrobnějšímu členění hospodářského výsledku na tři složky, aby bylo možné rozpoznat jakým způsobem, jaké činnosti přímo či nepřímo ovlivňovaly generování hospodářského výsledku.²⁹

Vyhláška č. 154/1971 Sb. se dočkala novelizace předpisem č. 86/1980 Sb. a byla definitivně derogována vyhláškou Federálního ministerstva financí č. 23/1990 Sb.

Výkaznictví

Pro sledování stavu a pohybu hospodářských prostředků národních výborů a zjišťování výsledků hospodaření jimi spravovaných organizací bylo nutné sestavovat a předkládat účetní výkazy.

Vyhláška o účetnictví v § 32 odst. 3 stanovila dvojí pojetí účetních výkazů jako zdrojů informací. Jednalo se o vnitropodnikové a státní účetní výkazy: „Organizace sestavují jednak účetní výkazy sloužící výlučně pro vlastní potřebu organizace nebo příslušného oborového (generálního) ředitelství (vnitropodnikové a podnikové účetní výkazy) a jednak účetní výkazy sloužící jak pro vlastní potřebu těchto organizací, tak i pro potřebu jiných oprávněných orgánů, popř. výlučně pro potřebu těchto orgánů (státní účetní

²⁹ Bruder, Z. *Základní kvalifikační učebnice pro financování, účetnictví a úvěr*. 1. vyd. Praha: Práce, 1978. s. 340 – 342.

výkazy).“ Základními výkazy sestavovanými rozpočtovými organizacemi (RO), a tedy i národními výbory hospodařícími na principu RO, byly dle § 33 vyhlášky rozvaha a výkazy o plnění rozpočtu. Podrobněji státní účetní výkazy a vysvětlení k nim obsahovaly Směrnice k státním účetním výkazům rozpočtových a příspěvkových organizací (31 - ÚČ RO a PO) vydané Federálním ministerstvem financí a Federálním statistickým úřadem v roce 1972.

Podrobnosti k formě, obsahu, způsobu a termínu předkládání účetních a dalších výkazů byly každoročně zveřejňovány jako pokyny Federálního ministerstva financí v dohodě s Federálním statistickým úřadem ve Finančním zpravodaji. Tyto pokyny byly vydávány na základě § 14 zákona č. 21/1971 Sb., tzn.: „Metodiku účetního výkaznictví a vzory účetních výkazů stanoví Federální ministerstvo financí v dohodě s Federálním statistickým úřadem.“ Velmi často však docházelo jen k minimálním rozdílům proti předchozím rokům, a proto tyto pokyny byly řešeny odkazem na předchozí vydané pokyny - např. Výnos č. 67, kterým se prodlužuje platnost pokynů pro roční uzávěrku a sestavení ročních účetních výkazů o hospodaření podle rozpočtu národních výborů za rok 1977 pro rok 1979, který byl uveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 12/1979.

Prvním takovýmto pokynem, který Federální ministerstvo financí vydalo, byl Pokyn č. 1 uveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 1/1972. Rozlišoval povinně sestavované účetní výkazy k 31. 12. pro národní výbory malých obcí, tzn. ty, které vedly jednoduché účetnictví, a národní výbory účtující podle Jednotné účtové osnovy.

První kategorie národních výborů musela sestavovat tyto výkazy:

- a) čtvrtletní výkaz o plnění rozpočtu MNV v malých obcích,
- b) přehled o přidělech a odvodech hospodářských organizací řízených místními národními výbory,
- c) přehled aktiv a pasiv,
- d) přehled daní a poplatků spravovaných MNV,
- e) přehled o hospodaření drobných provozoven MNV,
- f) součástí výkazů byly i poznámky s rozpisem konkrétních výdajů, které Pokyn také obsahoval.

Druhá skupina národních výborů, tzn. velké MNV a MěNV, měla povinnost sestavovat:

- a) předběžný přehled o plnění rozpočtu národních výborů,
- b) výkaz o výsledku hospodaření rozpočtových a příspěvkových organizací - výsledovka,
- c) rozvaha rozpočtových a příspěvkových organizací,
- d) výkaz o plnění příjmů a výdajů rozpočtových organizací,
- e) přehled o přidělech a odvodech hospodářských organizací řízených národními výbory,
- f) výkaz o plnění rozpočtu národních výborů,
- g) výkaz o ukazatelích plnění plánu a rozpočtu rozpočtových organizací,
- h) výkaz o stavu a pohybu fondů.

Lhůty pro předkládání těchto výkazů stanovily pro MNV a MěNV finanční odbory okresních národních výborů. Pokyn upravoval závazně jen lhůty pro předkládání souhrnných údajů KNV pro Ministerstvo financí. Pro vyplňování výkazů tento Pokyn stanoví jen některé postupy. Struktura a další náležitosti k výkazům jsou uvedeny ve Směrnících a pokynech čs. statistiky uveřejněných ve Zpravodaji FSÚ, ČSÚ a SSÚ v letech 1971 a 1972.

V roce 1980 v důsledku Pokynu zveřejněného ve Finančním zpravodaji č. 14/1980 dochází ke změně v předávání souhrnných údajů, a to Ministerstvu financí ČSR, republikovému statistickému úřadu a zároveň i federálnímu ministerstvu financí v souladu se zavedením resp. rozšířením systému automatizovaného zpracování účetnictví národních výborů a rozpočtových organizací jimi zřízených. Způsob předávání byl stanoven v provozní dokumentaci k tomuto systému. Projevuje se tu tedy již vliv „elektronizace státní správy“.

b) Statistika

Statistika a statistické zjišťování bylo od roku 1972 legislativně upraveno ve „Všeobecné směrnici k státním statistickým a státním účetním výkazům“ a i ve výše uvedené směrnici upravující účetní výkazy pro rozpočtové a příspěvkové organizace. Čerpá tedy údaje i z ostatních oborů informační soustavy mimo vlastní zjišťování – z operativní evidence a účetnictví. Obecně statistika shromažďuje a zpracovává údaje o hromadných sociálně ekonomických jevech všeho druhu. „Statistika musí zajišťovat informace

k vypracování koncepcí organizací a jejich činností, k vypracování národohospodářských plánů a ke kontrole jejich plnění, k řízení na všech stupních, k rozvíjení pracovní iniciativy a pro zjišťování prováděná zejména orgány státní statistiky.“³⁰

c) Operativní evidence

Operativní evidence pak sledovala běžné řízení organizací a výkaznictví. Jednalo se o pokladní operace, skladové a materiálové zásoby, knihy pohledávek, závazků a jiné evidence. Především pokladní operace a ochrana národního majetku byly upraveny vyhláškami, které zahrnovaly povinnosti a práva spočívající ve vedení správné, úplné a včasné evidence, v řádné inventarizaci, ochraně majetkových práv včetně pohledávek, v uplatňování práv na náhradu vzniklých škod vůči odpovědným osobám apod.

Pro úplnost k této podkapitole je třeba ještě upozornit na skutečnost, že za porušení povinností na některém úseku informační soustavy mohly být ukládány sankce jak pro odpovědné pracovníky organizace (zákon č. 21/1971 Sb., § 30), tak i centrálními orgány vůči organizacím, které neuposlechly výzvy k odstranění zjištěných nedostatků při výkonem dohledu nad stavem informační soustavy (§ 32).

3.1.2.2 Rozbory hospodaření

Účetnictví a výkazy však nebyly jedinými informacemi, které měli řídicí pracovníci resp. orgány národních výborů nebo i nadřízené orgány k dispozici. Místní a městské národní výbory měly dále stanovenou povinnost zpracovávat rozbory hospodaření, závěrečný účet, vykonávat kontrolní činnost, přičemž téměř všechny výsledné materiály byly povinny předávat nadřízeným národním výborům.

„Moderní, racionální řízení ekonomiky si vyžaduje maximální rozsah informací o probíhajících hospodářských procesech a jejich neustálé vyhodnocování s cílem získat poznatky ke zpětnému pozitivnímu ovlivňování průběhu hospodářských procesů.“³¹

³⁰ Bruder, Z. *Základní kvalifikační učebnice pro financování, účetnictví a úvěr*. 1. vyd. Praha: Práce, 1978. s. 317.

³¹ Potulický, R. a kol. *Rozpočty a finanční hospodaření NV*. Praha: Tisková, ediční a propagační služba, 1973. s. 101.

Dostatek informací a především jejich kvalitní vyhodnocování patří nedílně k řízení hospodářské činnosti. „Rozbor má napomáhat racionálnímu a efektivnímu řízení, protože umožňuje vyšší stupeň poznání a tím i rozhodování se znalostí věci“.³² Kvalitní rozborová činnost byla a samozřejmě stále je závislá jak na kvalitách a předpokladech personálu (v té době byl používán název kvalifikace kádrů), jenž ji provádí, tak na přesnosti a pravdivosti vstupních údajů, ale i metodách a úplnosti její sumarizace. V rámci rozborů se zkoumalo plnění a srovnání se skutečností jak plánů, tak i rozpočtů.

Rozborová činnost byla upravena v různých právních normách.

- Zmínku obsahuje především § 5 nařízení vlády č. 153/1971 Sb., který stanoví povinnost organizací provádět na pokladě informací z jednotlivých okruhů informační soustavy rozborů své činnosti a to jak dílčí, tak souhrnné.
- Dále např. ustanovení § 21 zákona č. 21/1971 Sb., podle něhož k požadování rozborů obecně není nutný souhlas orgánů státní statistiky.
- Pro hospodářské organizace a organizace zahraničního obchodu jsou to Pokyny FMF uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 14/1973 týkající se jejich rozborové činnosti.
- Národní výbory provádějí rozborů hospodaření podle Směrnice o hospodaření s prostředky rozpočtů národních výborů (viz Finanční zpravodaj č. 10/1972) a dále podle Zásad pro sestavování, schvalování a hodnocení podrobných rozpočtů a pro provádění rozborů finančního hospodaření národních výborů č. 26 uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 4/1974, které byly později ještě novelizovány.

Základní cíle, předmět a zásady rozborové činnosti je možno stručně charakterizovat následujícím způsobem. Výsledkem rozborů je především zjistit, za jakých podmínek, s jakými prostředky a náklady bylo dosaženo vykázané ekonomické skutečnosti. Rozborem je nutné získat informace o příčinách, které vedly k dané skutečnosti, zda mohlo být dosaženo lepších výsledků a upozornit na případné nečekané faktory, které je ovlivnily. Dalším kritériem, na které se měli pracovníci provádějící tyto rozborů zaměřit, bylo i zkoumání a vyhodnocení účinnosti opatření k řešení problémů rozpočtu a vyplývajících z předchozích kontrol a doporučení. Jedná se tedy o jakési zkoumání

³² Potulický, R. a kol. *Rozpočty a finanční hospodaření NV*. Praha: Tisková, ediční a propagační služba, 1973. s. 101

„řádné péče“, zaměřením se na prevenci a odhalování možných dalších zdrojů a úspor tak, aby byly dosaženy maximální efekty s danými (omezenými) zdroji. Ovšem nejednalo se pouze o pohled do minulosti (v současnosti - nákladové účetnictví), ale i o vytváření předpokladů ke zdokonalení finančního plánování, tzn. zvýšit jeho kvalitu, zhodnotit proces vlastní hmotné produkce³³ (v současnosti - manažerské účetnictví).³⁴ „Závěry z této činnosti musí účinně napomáhat k řešení zjištěných nedostatků a k využití nalezených rezerv. Musí být konkrétní a adresné tak, aby bylo dobře kontrolovatelné“³⁵. Další podmínkou rozborů a z nich vyplývajících důsledků byla včasnost jejich provádění tak, aby bylo možné případné odhalené ztráty nebo neefektivnosti včas zapracovat do další činnosti národního výboru.

V polovině 70. let bylo na základě zjištěných zkušeností konstatováno, že by rozborová činnost neměla být pouze formálně administrativní, omezená např. stanovením počtu stran, dosazením údajů do stanovených vzorců, použitím obecných měřítek, vzorovými rozborů apod. Proto i s ohledem na nově upravenou hmotnou zainteresovanost na překročení plánovaných vlastních příjmů³⁶ Ministerstvo financí ČSR vydalo v roce 1976 ve Finančním zpravodaji č. 11 nové Zásady sestavování, schvalování a hodnocení podrobných rozpočtů. V části třetí těchto Zásad jsou upraveny postupy pro vytváření rozborů finančního hospodaření národních výborů. Tyto zásady, které byly vydány na

³³ Potulický, R. a kol. *Rozpočty a finanční hospodaření NV*. Praha: Tisková, ediční a propagační služba, 1973. s. 103.

³⁴ Král, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-062-7.

³⁵ Potulický, R.; Mohorková, H.; Rybařík, M.; Melion, M.; Tesárek, F. *Soustava financování národních výborů v 6. SLP*. Praha: Ministerstvo financí, 1976. s. 26.

³⁶ Hmotná zainteresovanost pracovníků národních výborů se vyvíjela v závislosti na potřebách a na odhalování „úzkých míst“ v systému získávání, používání a distribuce disponibilních zdrojů určených k výplatě odměn. Diferenciovaná hmotná zainteresovanost byla chápána jen jako doplňková, ale přesto nutná podmínka, bez které bylo fungování socialistického hospodaření nemožné. Bylo především apelováno na morálku, politické aspekty, iniciativu a soutěživost mezi národními výbory a jejich zaměstnanci. Hmotná zainteresovanost byla úzce provázána s fondem rezerv a rozvoje (vznik tohoto fondu v roce 1966). Nejprve byl do fondu odváděn prakticky celý přebytek rozpočtového hospodaření každého národního výboru ať už získaný na příjmové nebo výdajové části rozpočtu. Zjednodušeně tedy při tomto způsobu naplňování fondu rezerv a rozvoje docházelo k podhodnocování plánovaných příjmů a nadhodnocování plánovaných výdajů, s nimiž byly skutečně dosažené veličiny porovnávány, nebyly plněny plány a z neprovedených činností ušetřené výdaje rovněž vstupovaly do rozdělovaných odměn. Od roku 1976 došlo ke změně těchto zaběhnutých pravidel a to tím způsobem, že byla oddělena pravidla pro naplňování tohoto fondu pro příjmovou a výdajovou stránku. Pro příjmovou stránku byla stanovena povinnost odvodu nepřiměřeně vysokého překročení plánovaných příjmů (nad 104 % za celý kraj s možností KNV resp. ONV přistupovat k jednotlivým zvýšením příjmů u MNV dle vlastního uvážení). Pro výdajovou část rozpočtu se ještě v roce 1976 nepodařilo stanovit objektivní, celostátně platná kritéria, podle nichž bylo možné oddělit zásluhy národního výboru o efektivní a hospodárné plnění úkolů od úspor vzniklých nesplněním plánovaných úkolů. Opět byl ale brán v úvahu diferenciovaný přístup k MNV při finančním vypořádání. Dále byla stanovena pravidla i pro použitelnost tohoto fondu.

základě § 39 odst. 2 zákona č. 60/1971 Sb. a byly zveřejněny pod číslem 53. Rozbory byly prováděny ve čtvrtletní frekvenci a náležitý důraz byl kladen na rozborovou činnost po skončení rozpočtového roku.

3.1.2.3 Vypořádání výsledku hospodaření a schválení závěrečného účtu

S rozbory a poskytováním účetních dat úzce souvisí i proces nazvaný vypořádání výsledku hospodaření. Tato opakovaná činnost je spojena s koncem roku a spočívá ve vypořádání závazků a pohledávek, sestavení a schválení závěrečného účtu a celkovém zhodnocení výsledků hospodaření. „Celoroční výsledky hospodaření mají především sloužit k poučení, jak zlepšit výsledky hospodaření v následujícím roce. Podle celoročních výsledků hospodaření národní výbory zpřesňují a schvalují odměny podle stanovených podmínek hmotné zainteresovanosti na výsledcích hospodaření.“³⁷

Finanční vypořádání stanoví zákon č. 60/1971 Sb. (§ 27 odst. 4). Ustanovení § 39 odst. 2 umožnilo Ministerstvu financí podrobněji upravit sestavování rozpočtů a závěrečných účtů národních výborů a zásady jejich finančního vypořádání. Zásady, které tvoří podstatu finančního vypořádání za uplynulý rok, lze shrnout tak, že národní výbor:

- a) si ponechává přebytky hospodaření, které jsou zdrojem fondu rezerv a rozvoje,
- b) je povinen z fondu rezerv a rozvoje uhradit případný schodek hospodaření,
- c) vypořádává s vyšším rozpočtem poskytnuté účelové subvence, prostředky poskytnuté z ústředních zdrojů a plánované odvody.

Při finančním vypořádání bilancuje každý národní výbor (a vyšší i sumarizovaně za celý okres nebo kraj) jednak všechny zdroje, s nimiž uzavřel své hospodaření včetně těch, které ještě obdrží během finančního vypořádání na vrub minulého roku, a jednak všechny závazky, které vyplývají z hospodaření v minulém roce a které je povinen uhradit ze svých prostředků (akruální princip).

³⁷ Potulický, R. a kol. *Rozpočty a finanční hospodaření NV*. Praha: Tisková, ediční a propagační služba, 1973. s. 108.

Výsledky finančního vypořádání jsou součástí závěrečného účtu. Způsob provádění finančního vypořádání a termíny konkretizují každoročně vydávaná pravidla Ministerstvem financí. Konkrétní postup při předkládání výsledků a provedení rozboru si určoval každý národní výbor dle svých potřeb. Časová posloupnost schvalování ročních výsledků hospodaření začínala nejprve od organizací řízených národním výborem, poté byly sumární údaje za MNV a tyto organizace projednávány v radě a plenárním zasedání MNV, následně ONV a dále. Toto schvalování je upraveno v pravidlech pro provádění periodických revizí³⁸ (periodické revize hospodaření jsou blíže popisovány v následující kapitole v kontextu s celkovou finanční kontrolou).

3.1.2.4 Kontrola

Kontrola je a vždy byla nerozlučnou součástí řídicí hospodářské činnosti. Před rokem 1989 bylo možné kontrolu hospodaření národních výborů členit dle subjektu, který ji prováděl, na:

- a) kontrolu prováděnou zastupitelským orgánem,
- b) kontrolu uskutečňovanou orgánem lidové kontroly,
- c) kontrolu prováděnou pracujícími,
- d) kontrolu prováděnou speciálními a jinými orgány,
- e) kontrolu prováděnou vedoucími pracovníky.

V té době bylo za klíčový aspekt socialistického hospodaření považováno národohospodářské plánování. Proto byla i kontrola na tomto úseku zákonem č. 145/1970 Sb., o národohospodářském plánování, stanovena pro všechny organizace. Pro místní národní výbory a jejich podřízené organizace lze nalézt úpravu v § 22 odst. 4 a 5 citovaného zákona. Význam této kontroly byl zdůrazněn i v trestním zákoně č. 140/1961 Sb., kde v § 125 byla definována skutková podstata trestného činu narušování řízení, plánování a kontroly národního hospodářství.

Základní principy a požadavky na kontrolu (nejen přímo hospodaření národních výborů) byla stanovena v Zásadách č. 5/1975 Sb., k zajištění kontroly v národním

³⁸ Potulický, R. a kol. *Rozpočty a finanční hospodaření NV*. Praha: Tisková, ediční a propagační služba, 1973. s. 109 – 111.

hospodářství a ve státní správě. V těchto Zásadách jsou vymezeny povinnosti vedoucích pracovníků - zabezpečovat ucelený systém kontroly, vytvářet podmínky pro provádění kontroly a využívat z ní získané poznatky, kontrolu vykonávat včas a řádně atd., povinnosti odborných útvarů, koordinace kontrolní činnosti a postavení kontrolních útvarů.

Kontrola zastupitelskými orgány na úrovni národních výborů byla prováděna komisemi, které jako kontrolní orgány dozíraly na činnost organizací řízených národním výborem a také na práci odborů národního výboru. Komise dále sledovaly a kontrolovaly, jak se na jednotlivých úsecích činnosti národního výboru uplatňovala jeho působnost a pravomoc a jak se prováděla usnesení národního výboru a jeho rady. Zjistily-li nedostatky v jejich práci, požadovaly jejich odstranění. Pokud nebyla zjednána náprava, předkládaly příslušné návrhy radě (§ 54 odst. 2 zákona o národních výborech). Komise byly tvořeny poslanci a občany. Většinou členů však museli být poslanci.

Městské i místní národní výbory mohly se souhlasem ONV zřídit své výbory lidové kontroly (§ 58 zákona o národních výborech). Jejich právní úprava je obsažena v zákoně č. 103/1971 Sb., o lidové kontrole, a dále v zákoně ČNR č. 116/1971 Sb., o výborech a komisích lidové kontroly. Kontrola uskutečňovaná orgány lidové kontroly spočívala v kontrole orgánů a organizací řízených národními výbory. Orgány lidové kontroly postupovaly při výkonu kontroly v orgánech a organizacích a při hodnocení zjištěných skutečností nezávisle na orgánech státního a hospodářského řízení. Výbory lidové kontroly se skládaly z členů (kteří byli navrhováni především Komunistickou stranou) a dalších občanů. Odborné práce pro tyto výbory pak vykonával aparát. Místní a městské národní výbory byly kontrolovány také výbory lidové kontroly nadřízených národních výborů.

Společenská kontrola pracujícími spočívala v právu občanů a organizací obracet se s podněty a stížnostmi na státní orgány a povinností těchto orgánů bylo včas a řádně je vyřizovat. U národních výborů byly zřizovány výbory, komise či jiné aktivity (§ 64 a 65 zákona o NV), které měly za úkol podílet se na řešení veřejných záležitostí, zvelebování obce a ochraně jejího majetku (především bytového fondu).

Kontrola ostatních specializovaných a jiných orgánů byla založena na dalších předpisech upravující kontrolu v oblasti hospodaření s materiálem, jakosti úrovně výrobku, bezpečnosti pracujících apod.

Finanční kontrola

„Finanční kontrola byla chápána jako porovnávání stavu skutečného se stavem žádoucím v oblasti finanční činnosti, jejímž cílem bylo působit ke zvyšování hospodárnosti a efektivnosti, k důslednému upevňování hospodářské a finanční kázně, zvyšování účinnosti finanční politiky, zlepšování vztahu ke státním rozpočtům a napomáhat vyšší tvorbě zdrojů a jejich efektivnímu využití.“³⁹ Po metodické a koordinační stránce zajišťovalo finanční kontrolu Federální ministerstvo financí. Na finanční kontrole se podílely jak všeobecné kontrolní orgány, tak i speciální orgány finanční.

Nejzásadnějším druhem kontroly, která spadala do kategorie finanční kontroly, byla kontrola rozpočtu – tzn. jeho tvorba, rozdělování a používání jeho zdrojů. Právní úprava sféry rozpočtu byla upravena především v rozpočtových pravidlech (viz kapitola 2.1.1).

Dále do finanční kontroly spadala oblast kontroly daní, poplatků a jejich odvodů, kontrola v oblasti devizové, cenové, bankovní kontroly.

Samostatnou skupinou, která byla rovněž subsumována pod finanční kontrolu, byly tzv. periodické revize hospodaření, jež byly upraveny ve vyhlášce Federálního ministerstva financí č. 163/1971 Sb. a od roku 1979 ve vyhlášce č. 123/1978 Sb.

Revize sloužily k zjišťování stavu, jak organizace hospodařila s hmotnými a finančními prostředky, jak byla dodržována socialistická zákonnost a finanční kázeň. Revize byly prováděny nejméně jednou za tři roky. Byla stanovena základní kritéria, která pak byla na základě místních podmínek a oborech zpřesňována. Tato kritéria pro MNV a MěNV bylo možné nalézt v § 5 odst. b) obou zmíněných vyhlášek. Okresní národní výbory byly tedy povinny u MNV a MěNV nejméně jednou za tři roky provádět kontrolu:

- účelnosti a hospodárnosti vynakládaných rozpočtových prostředků a úplnost a správnost rozpočtovaných příjmů,
- hospodaření s prostředky FKSP,
- hospodaření s prostředky fondu rezerv a rozvoje,
- dodržování předpisů o odměňování práce a mzdové kontrole,

³⁹ Micherová, B.; Kresl, J.; Šebková, H. *Právní předpisy ve finanční praxi*. 1. vydání. Praha: Federální ministerstvo financí, 1976. s. 231.

- čerpání dotací a subvencí,
- dodržování zásad pro čerpání rozpočtových rezerv,
- stav a úroveň informační soustavy,
- stav správy a ochrany národního majetku,
- kvalitu sestavení rozpočtu.

K jednotlivým zmíněným okruhům kontrol byly vydávány metodické pokyny, které upravovaly detailněji, co si lze pod nimi představit a co vše je nutné prověřit.

Vztah k ostatním kontrolám, které byly prováděny u MNV a MěNV, popsali autoři v Metodické pomůcce k provádění periodických revizí hospodaření následovně: „Periodické revize hospodaření jsou jen jednou z forem kontroly a v žádném případě nemohou nahradit ostatní druhy kontrolní činnosti. Musí ovšem jako následná revize úzce navazovat na všechny předcházející kontroly a prověrky (vnitropodnikové i externí), zejména na soustavnou běžnou kontrolu vykonávanou všemi řídicími pracovníky a odbornými útvary podle zásady „kdo řídí – kontroluje“. Periodické revize hospodaření mají využít a shrnout zjištění a závěry veškeré předcházející kontrolní činnosti, vyvarovat se zbytečných duplicít a stát se jakýmsi završením (supervizí) celé hospodářské činnosti revidované organizace za uplynulé období.“⁴⁰

3.1.3 Legislativa a související informační systémy

Hospodaření národních výborů se díky svému širokému rozsahu, složitosti a zpracování velkého množství různorodých dat neobešlo bez informačního systému, jehož úkolem bylo zajistit podporu uskutečňovaných činností. Z těchto důvodů byl vytvářen od 70. let Automatizovaný informační systém národních výborů (AIS NV), jehož relativně samostatnou součástí resp. podsystémem, který zpracovával vstup, zpracování, výstup a prezentaci dat a z nich vytvářených informací a výkazů se stal od roku 1971 vyvíjený⁴¹, AFIS NV.

⁴⁰ Lev, L.; Sýkora, O.; Tíkal, D. *Metodická pomůcka k provádění periodických revizí hospodaření místních národních výborů a organizací jimi řízených a spravovaných*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1973. s. 32.

⁴¹ Melion, M. *Finance obcí*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1994. ISBN 80-85490-41-2. s. 111.

AFIS NV byla zkratka pro Automatizovaný finanční informační systém pro národní výbory a vztahoval se k rozpočtovému hospodaření národních výborů všech stupňů (AFIS NV byl podsystémem obecného AFISu). JUDr. Melion komentuje vznik tohoto systému jako „velkoryse pojatý záměr využít výpočetní techniku, která se v té době začala šířeji prosazovat i v podmínkách tehdejšího Československa“.⁴² Již dříve se v ČSSR objevovaly snahy o zapojení výpočetní techniky a jejich výtěžků do hospodářství (především na úseku statistického zjišťování lze tyto snahy vysledovat jako rozhodnutí či jako proklamace vedoucích činitelů již v 50. letech 20. století). Pro národní výbory však představoval AFIS NV základní software pro hospodaření, rozborovou činnost a vykazování výsledků hospodaření.

AIS NV byl budován na základě usnesení vlády ČSR č. 145/1977 podle Zásad pro budování AIS NV vydaných ministerstvem vnitra. AFIS NV jako jeho podsystém však byl řešen v gesci Ministerstva financí. Po vývojářské stránce jej zajišťoval PVT, který byl řízen Českým statistickým úřadem.

Cílem zásad schválených usnesením vlády ČSR č. 145/1977 bylo:⁴³

- vytvořit předpoklady pro jednotný postup při řešení, ověřování, realizaci, údržbě a vývoji AIS NV,
- zajistit jednotnou soustavu projektové dokumentace,
- zajistit vazby uvnitř AIS a propojení na rezortní informační systémy a na celostátní informační systém,
- zajistit podmínky pro vytváření jednotné technické základny a tím pro cílevědomé nasazování a efektivní využívání výpočetní techniky při tvorbě, udržování, používání a zdokonalování AIS NV ve všech zpracovatelských místech,
- vymezit a konkretizovat odpovědnost a účast Ministerstva vnitra ČSR (jako hlavního koordinačního a řídicího místa při budování AIS NV), ústředních orgánů státní správy a národních výborů všech stupňů a jimi řízených organizací i PVT,

⁴² Melion, M. *Finance obcí*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1994. ISBN 80-85490-41-2. s. 111

⁴³ Potulický, R. a kol. *Finanční politika v oblasti národních výborů v 7. pětiletce. II. část*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1982. s. 111.

- vytvořit předpoklady k zajištění spolupráce při sjednocení informačního systému národních výborů v celé ČSSR.

Z národních výborů se na plnění úkolů s touto agendou spojených podílely především krajské národní výbory, které posuzovaly všechny zásadní otázky budování a uplatňování AIS NV a zajišťovaly činnosti související s provozem, a částečně také okresní národní výbory, především v metodické činnosti pro příslušné odbory na ONV.

AFIS NV

V roce 1980 byl Automatizovaný finanční informační systém národních výborů tvořen následujícími moduly, z nichž některé již byly zavedeny do rutinního provozu (první tři jmenované), ale většina z nich byla teprve ve stádiu řešení. Jednalo se o:

- společné prvky a registr AFIS NV,
- rozpočet NV,
- účetnictví a účetní výkaznictví národních výborů a rozpočtových organizací,
- státní a krajský závěrečný účet NV,
- sumarizace výkazů hospodářských organizací řízených národními výbory,
- daně a poplatky placené obyvatelstvem ve sféře NV,
- účetnictví příspěvkových organizací řízených NV,
- finanční ukazatele,
- evidence základních prostředků.

Systém automatizovaného zpracování účetnictví národních výborů a rozpočtových organizací jimi řízených byl řešen v průřezové úloze (CPU) „Účetnictví a účetní výkaznictví NV a RO“ spolu se systémem zpracování údajů o rozpočtech NV a RO, který se řešil v modulu Rozpočet NV. Tyto systémy byly prosazovány i na území SSR.⁴⁴ Obě úlohy byly také na počátku 80. let i později považovány za nejpropracovanější subsystémy celého AFISu.

Výchozími právními předpisy, které upravovaly a řídily základní prvky úlohy CPU byly:

⁴⁴ Malý, J.; Kafka, D.; Sováková, J.; Langr, L. *Automatizované účetnictví národních výborů a rozpočtových organizací jimi řízených*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1982. s. 2.

- účtová osnova a směrnice k účtové osnově pro rozpočtové organizace nejprve z roku 1975, která byla podstatou systému z roku 1977,
- vyhláška o informační soustavě č. 151/1971 Sb.,
- rozpočtová skladba národních výborů a rozpočtových organizací,
- směrnice ke státním účetním výkazům RO 33 ÚČ-RO.

Pozdější změny systému souvisely se změnou v rozpočtové skladbě z roku 1979, která byla účinná od 1. 1. 1981 a vyvolala tedy potřebu vyvinout novou verzi této aplikace. Cílem celého původního systému z roku 1977 bylo vybudování rozsáhlého projektu na široké informační základně a zároveň převedení všech stupňů národních výborů a rozpočtových organizací na automatizované zpracování informací, a to včetně vyhotovení účetních výkazů a jejich sumarizace na všech stupních až po celostátní sumarizaci. Pozdější verze byly dále vylepšovány o přesnější vstupní kontroly, logické kontroly a racionalizaci způsobu vstupního zpracování a především o automatické doplňování opakujících se částí. Tento způsob zpracování účetnictví a výkazů si vyžádal stejně jako zavedení každého jiného informačního systému změnu v myšlení pracovníků, změny v organizaci práce, ale také zkvalitnění metodiky a zpřesnění informací v podobě výstupů, které mohou být využívány nejen pro povinné státní výkazy. Na základě rozhodnutí MF ČSR z roku 1980 o plné automatizaci zpracování účetnictví a rozpočtu se úloha zpracovávala na všech národních výborech, čímž byla zajištěna úplnost datové základny.

Celostátní průřezová úloha zajišťovala:

- účetnictví organizací,
- výkaznictví organizací,
- sumarizaci státních účetních výkazů,
- opravné režimy pro výkaznictví okresů a krajů.⁴⁵

Funkce, které úloha plnila a kterými poskytovala údaje pro uspokojování informačních potřeb a povinností vyplývajících z právních předpisů jsou:

- automatizované zpracování státních účetních výkazů NV a RO,
- sumarizaci těchto výkazů až po úroveň republiky,
- poskytování informací pro řízení vlastní organizace,

⁴⁵ Malý, J.; Kafka, D.; Sováková, J.; Langr, L. *Automatizované účetnictví národních výborů a rozpočtových organizací jimi řízených*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1982. s. 5.

- zabezpečování informací pro zpracování závěrečného účtu.

Dalším důležitým podsystémem resp. servisním modulem byl HRC – neboli systém Registrů AFIS NV. Úkolem tohoto subsystému bylo vytvořit soubor organizací národních výborů, jejichž data byla zpracovávána jednotlivými subsystémy. Základem systému se stal Jednotný číselník organizací ČSSR, který byl však dále modifikován a rozšířen. Registry AFIS NV vznikaly a aktualizovaly se především sběrem dat od uživatelů a převzetím zmíněného registru. Tím byla opět podporována úplnost a spolehlivost datové základny.⁴⁶

Další vývoj v racionalizaci zpracování účetních a s nimi souvisejících prací byl směřován především do oblasti duplicitního a tedy nadbytečného ručního typování již jednou zpracovávaných dat. Podařilo se integrovat úlohy Účetnictví NV a systém Státní banky československé Automatizované bankovní operace (ABO), obdobně se spolupracovalo i při zpracování údajů potřebných pro správu daňových a jiných příjmů a v dalších odvětvových aplikacích (zdravotnictví, školství, kultura apod.).

Toto propojení aplikací bylo uloženo souborem opatření k usnesení vlády ČSR č. 211/1992. Změnou tedy bylo to, že vstupy nebylo nutné pořizovat při zpracování rozpočtových příjmů v účetnictví na národních výborech, ale byly přebírány na technických nosičích dat ze Státní banky československé. Budování tohoto systému bylo rozděleno do dvou etap, kdy v první etapě došlo k propojení bankovních operací bezhotovostního styku v rozsahu předem vymezených bankovních účtů a v druhé etapě k propojení i ostatních bankovních operací. Na významu tím dále získaly tzv. transformační registry obsahující atributy NV potřebné pro hladké zajištění platebního styku a především konstantní a variabilní symboly, které identifikovaly platby a které obsahovaly účtovací předpisy.⁴⁷ Díky těmto třem komponentám mohl stát velmi jednoduše získat přehled o finančním postavení jak jednotlivých národních výborů, tak i o ostatních subjektech a o finanční situaci hospodářství jako celku. Prakticky tak bylo velmi detailně podchyceno, jak který národní výbor vynakládá finanční prostředky nebo spotřebovává obdržené dotace a subvence.

⁴⁶ Ulrychová, J.; Jičínský, P.; Hronková, J. *Registry AFIS NV*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1980. s. 1.1.

⁴⁷ Lehkoživ, J.; Kafka, D.; Ševčíková, A.; Pázlerová, E.; Paroubek, J.; Sokolová, D.; Novák, J.; Patera, J. *Automatizované účetnictví NV a RO : transformace údajů z ABO*. Praha: Ministerstvo financí, 1983. s. 5-11.

Z dalších celostátně zrealizovaných úloh propojených s informačním systémem AFIS NV, šlo např. o úlohu „Daně, poplatky a pokuty placené obyvatelstvem, která byla realizována na základě požadavků především větších městských národních výborů.

Financování vývoje a provozu AIS NV

Základní otázkou každého projektu je, kdo a jak bude realizovanou akci financovat. Základním předpisem byla směrnice č. 74 uveřejněná ve Finančním zpravodaji č. 14/1979. Jednalo se o Směrnici pro rozpočtování a financování dodávek, prací a služeb souvisejících s budováním a realizací automatizovaného informačního systému národních výborů v České socialistické republice. Byla vydána dle § 39 odst. 2 zákona č. 60/1971 Sb. Směrnice upravovala obsah, tzn. co všechno lze hradit, jakým způsobem uzavírat smluvní vztahy a co může být jejich předmětem. Dále upravovala způsob rozúčtování nákladů na jednotlivé subjekty, způsob zapojení Ministerstva vnitra do vývoje a způsob kontroly fakturovaných dodávek, prací a služeb. Typicky Ministerstvo vnitra hradilo všechny výdaje vznikající při vývoji úloh, při rutinním ověřování, inovaci a zaškolování. Národním výborům vznikaly výdaje až po zapojení se do rutinního provozu jednotlivých aplikací. Tyto výdaje spočívaly v materiálně technickém zabezpečení (např. nákupu dřevných štítků, dřevných a magnetických pásek apod.) nebo ve výdajích za práce a dodávky Podniku výpočetní techniky. Tyto činnosti byly národním výborům dofinancovávány prostřednictvím zvláštních účelových subvencí ze státního rozpočtu.

Uvedená směrnice nahradila pokyny Ministerstva financí z roku 1976. Název těchto pokynů zněl „Pokyny k jednotnému financování automatizovaného informačního systému hospodářství národních výborů“ a byly uveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 1/1977. Tyto původní pokyny byly výrazně stručnější než směrnice z roku 1979 a stanovily povinnost uzavírat hospodářské smlouvy s PVT k realizaci jednotného programu.

Nevýhody IS AFIS NV

Kromě nesporných výhod, které přináší automatizované zpracování ekonomických informací pro finanční hospodaření státu jako celku tak i pro jednotlivé organizace, převažovaly v té době spíše kritické pohledy.

Mezi nejzásadnější problémy, jež byly patrné již od první poloviny 80. let a z nichž některé lze pozorovat jako překážku při zavádění informačních systémů i nyní, patří:

- osobní nechuť založená na neznalosti, pohodlnosti nebo neochotě,
- obrovský rozsah zpracovávaných údajů, vstupů a organizací a z toho vyplývající množství kritických situací, nezvladatelnost systému, neúplnost dat, chybovost,
- stav techniky,
- nezabezpečení souladu výsledných produktů k prvotním požadavkům,
- nerespektování místních specifik,
- přejímání starých metod a principů.⁴⁸

Nevýhodou celého tohoto systému, která se začala projevovat již v té době, byla hlavně těžkopádnost, protože se pro zpracování dat využívala technika výpočetních středisek PVT, a to včetně běžného zpracování účetnictví a všech jeho výstupů a sumářů od nejmenších obcí až po celorepublikové sumáře. Až na konci 80. let byly NV postupně vybavovány potřebnou technikou, která jim umožňovala každodenní „flexibilní“ pohled na výsledky hospodaření. Potřebné vybavení a také gramotnost zúčastněných nedosahovala dostatečné úrovně, a tak bylo nutné pro MNV vyhledávat pomoc a spolupracovat navzájem nejen mezi sebou na úrovni malých NV, ale i případně s vyššími NV a později okresními úřady.⁴⁹

3.1.4 Závěry vyplývající z této etapy vývoje informační povinnosti obcí

V tomto úseku vývoje se musely právní předpisy vypořádat se změnami, z nichž některé měly svůj původ již před začátkem tohoto období. Jednalo se jak o změny společenské a ekonomické, tak i technologické. Období začíná nově vytvořeným federativním uspořádáním státu, což ovlivnilo i rozpočtovou soustavu.

Na počátku tohoto období byla schválena federativní a na ně navazují republiková rozpočtová pravidla, které zůstala v platnosti až do konce 80. let. Rozpočty byly zpracovávány v souladu s hospodářskými plány, které schvalovaly jak orgány státní správy,

⁴⁸ Melion, M. Uplatnění moderní výpočetní techniky v oblasti národních výborů. In Potulický, R. a kol. *Finanční politika v oblasti národních výborů v 7. pětiletce. II. část*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1982. s. 121 – 123.

⁴⁹ Melion, M. *Finance obcí*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1994. ISBN 80-85490-41-2. s. 113.

tak i Komunistická strana na svých sjezdech. Tyto plány byly schvalovány na různě dlouhá časová období. Rozpočty a jejich střednědobé výhledy byly odvozovány především z krátkodobého a střednědobého plánovacího období (tzn. nejvýše na 5 let).

Rozpočty jako ucelený soubor očekávaných příjmů a výdajů byly rozepisovány dle rozpočtové skladby, která se v průběhu tohoto období měnila. Místní a městské národní výbory mohly v závislosti na své velikosti vést podvojně nebo resp. jednoduché účetnictví. Docházelo však ke zpřesňování a partikularizaci, což např. znamenalo, že se opustil koncept Jednotné účtové osnovy a podle typu organizace byly zavedeny pro ně na míru upravené účtové osnovy. Finanční výkazy, postupy jejich zpracovávání a způsoby předávání byly precizovány tak, že výsledná sumarizovaná data získávala na relevantnosti a úplnosti. Toto bylo umožněno i rozšiřujícím se použitím výpočetní techniky a vylepšováním metod zpracování.

Dostupnost hardwaru, použití počítačů nové generace a vývoj informačních systémů pro potřeby řízení národních výborů všech stupňů umožnil, resp. později bylo nařízeno použít výpočetní techniku v širokém okruhu úloh, které napomáhaly k zabezpečení úkolů plynoucím z působnosti národních výborů. Automatizovaný informační systém NV a jeho finanční odnož Automatizovaný finanční informační systém poskytovaly moduly mj. pro vedení účetnictví, rozpočetnictví, integraci na Automatizovaný bankovní systém Státní banky československé, správu daní a poplatků, přístup k celorepublikovým registrům a rejstříkům organizací. Pomocí přesně specifikovaných účetních zápisů (datových vět), používáním závazně stanovených tvarů a způsobu tvorby konstantních a variabilních symbolů bylo umožněno sledovat velmi přesně pohyb peněžních prostředků včetně účelů, k jakým byly vynakládány. Konkrétní představy o fungování těchto systémů se objevovaly především na přelomu 70. a 80. let a následně byly tyto představy rozvíjeny a rozšiřovány.

Kontrolní orgány dostávaly (případně měly za povinnost vytvářet) přesné instrukce, jakým způsobem mají provádět kontrolu, co má být jejím obsahem, jak často mají být kontroly prováděny a byly definovány i kádrové (personální) požadavky na osoby provádějící tyto kontroly. Na základě předchozích zkušeností byly tyto kontroly a závěry z nich precizovány.

V průběhu tohoto období lze pozorovat rozšiřování druhů vlastních rozpočtových příjmů národních výborů i zvyšování jejich příjmů celkových. Docházelo tedy postupně k posilování samostatnosti národních výborů při hospodaření s rozpočtovými prostředky v závislosti na jejich užití, které podléhalo schvalování v zastupitelských sborech NV. Závislost na vyšších rozpočtech však byla stále vysoká. Nová pravidla hmotné zainteresovanosti pracovníků a z nich odvozuující finančních odměn reagovala na časté obcházení původních pravidel tím, že byly zkreslovány plánované údaje. Tím se výsledky jevily lepšími než jaké skutečně byly.

Tato etapa je tedy charakterizována vzrůstající samostatností při nakládání s rozpočtovými prostředky, ale také adekvátně doplňována o nové mechanismy kontroly a odpovědnosti za toto hospodaření. Svoji nezastupitelnou úlohu v tomto procesu sehrávalo nasazení mohutného informačního systému specializovaného pro oblast finančního hospodaření ve veřejné správě, který se postupně rozšiřoval i do dalších navazujících agend.

3.2 Vývoj mezi roky 1990 – 2000

3.2.1 Seznámení s právní úpravou rozpočtové soustavy a rozpočtů národních výborů a obcí

Ještě těsně přes 17. listopadem roku 1989 byl schválen nový zákon o rozpočtové soustavě Československé socialistické republiky a o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky, který byl publikován ve Sbírce zákona pod číslem 129/1989. Tento zákon nahradil stará rozpočtová pravidla federace (zákon č. 134/1970 Sb.) a v jeho návaznosti byla zákonem České národní rady č. 163/1989 Sb. novelizována republiková pravidla. Důvody pro vydání těchto nových zákonů souvisely s reformami v tzv. „přestavbě hospodářského mechanismu“ (např. usnesení vlády ČSSR č. 29/1987 – Směrnice k zabezpečení komplexní přestavby hospodářského mechanismu). Obecně lze říci, že se zákon o rozpočtových pravidlech osamostatnil, jednotlivé instituty popisoval přímo ve svém textu a přímo neodkazoval na ustanovení federální úpravy.

Rozpočtová soustava se dle § 1 federálních rozpočtových pravidel skládala ze:

- státního rozpočtu federace,
- státního rozpočtu ČSR a SSR,
- rozpočtů národních výborů,
- rozpočtů federálních účelových fondů,
- státních účelových fondů ČSR a SSR.

Z pohledu národních výborů byla jejich rozpočtům přiznána relativní samostatnost v souladu s jejich samosprávným postavením, a to v celém rozpočtovém procesu (samostatné schvalování ve vlastních zastupitelských sborech, zúžení závazně stanovených pravidel). Samozřejmě šlo o samostatnost omezenou, vyplývající z poměrně velké závislosti na zdrojích z nadřazených rozpočtů. Kromě zákonem vyjmenovaných vlastních příjmů, neúčelových (dříve globálních dotací) a účelových dotací, byl stanoven i podíl na výnosu některých příjmů státního rozpočtu republiky. Nová rozpočtová pravidla odstranila rozpor se zákonem o národních výborech, který byl dílčími novelizacemi značně odchylen od původního znění, čímž se dostal v mnoha případech k nežádoucím protikladům

s původními rozpočtovými pravidly. Pro účely makroekonomického hodnocení a z pohledu zabezpečování uceleného pohledu na hospodaření v rámci celé rozpočtové soustavy docházelo ke sjednocení rozpočtového třídění příjmů a výdajů pomocí rozpočtové skladby a v údajích o výsledcích hospodaření ve státních závěrečných účtech. Hospodaření národního výboru se řídilo rozpočtovým výhledem, rozpočtem a plánem tvorby a užití jeho peněžních fondů.

Konkrétní právní regulace k národním výborům byla rozmístěna v rozpočtových pravidlech republiky v celé řadě částí, ale komplexní celek obsahovala část osmá, nazvaná Rozpočty národních výborů. Tato část byla koncipována tak, že obsahovala souhrnně všechna pravidla soustavy financí národních výborů, aby nebylo nutné některé instituty řešit v zákoně o národních výborech, jako tomu bylo do té doby.

Mimo úpravu rozpočtů národních výborů je zajímavé zmínit posun v možnosti používat úvěr jako rozpočtový zdroj financování výdajů. Dochází k přesnější formulaci celé řady klasických principů a právních institutů.⁵⁰

- rozpočtový výhled,
- rozpočtové provizorium,
- sankce za porušení rozpočtové kázně,
- hospodaření s rozpočtovými rezervami,
- funkce státních fondů apod.

Tato pravidla platila pouhý rok a to do 31. 12. 1990, kdy byla nahrazena na federální úrovni zákonem č. 563/1990 Sb. a na republikové úrovni zákonem č. 576/1990 Sb. Vznik nových rozpočtových pravidel si vyžádaly nové politické poměry, jež nastaly po revolučním roce 1989.

Dne 24. listopadu 1990 došlo ke zrušení národních výborů a jejich nahrazení samosprávnými obcemi (čl. 86 a 87 Ústavy). Tato změna nastala dle ústavního zákona č. 294/1990 Sb., tzn. dnem voleb do zastupitelstva obcí. Do určité míry zůstala zachována kontinuita s hospodařením zrušených národních výborů, avšak objevily se některé zcela nové prvky, které musely být nutně v rozpočtových pravidlech zachyceny. Původní národní

⁵⁰ Melion, M. *Výklad rozpočtových pravidel federace a republik*. Hradec Králové: Inženýrské služby, 1990. s. 39 - 40.

výbory byly na svém hospodaření zainteresovány jen relativně omezeným způsobem, neboť byly jen správci jednotného státního vlastnictví, k němuž měly omezené právo hospodaření. Po vzniku obcí došlo k nové koncepci, kdy se obce staly vlastníky svého majetku. Ačkoliv se fakticky v roce 1991 samostatné vlastnictví obcí a jejich nedotknutelnost ještě neprojevila, hmotná zainteresovat obcí se postupně na výsledcích hospodaření projevuje např. tím, že

- Obci náleží všechny výtěžky z jejího vlastnictví, a to bez ohledu na jeho formu.
- Obci náleží všechny peněžní prostředky, které oprávněně získává svými finančními operacemi, včetně účasti na peněžním trhu.
- Obci náleží přebytek rozpočtového hospodaření, v němž se projevují její vlastní rozpočtové příjmy nespotřebované ve výdajovém rozpočtu stejně jako úspory. Výjimku tvoří pouze účelově poskytnuté prostředky, jestliže byly obci přiděleny jen pro daný kalendářní rok a které tedy musí logicky vrátit.
- Zrušila se povinnost převádět přebytek hospodaření do zdrojů fondu rozvoje a rezerv. V případě schodku vzniká nutnost jeho krytí vlastními použitelnými mimorozpočtovými prostředky obce, případně výpomocí banky. Nelze tedy očekávat, resp. spoléhat na uhrazení těchto schodků od okresních úřadů nebo jiných státních orgánů z jejich rozpočtů.⁵¹

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že obec má nově možnost schvalovat nebo dodatečně prostřednictvím změn upravovat rozpočet tak, aby příjmy a výdaje nebyly shodné – tzn., že rozpočet může být schválen jako přebytkový nebo schodkový, na rozdíl od předchozích úprav, kdy se počítalo s rozpočtem pouze ve formě Příjmy = Výdaje. Přestože zpracovat nevyrovnaný rozpočet žádný právní předpis nezakazoval, v programu automatizovaného zpracování se s možností takových rozpočtů nepočítalo. Proto musela obec alespoň opticky tento rozpočet upravovat (rovnat), a to buď na straně výdajů nebo příjmů prostřednictvím rezerv, zapojením fondu rezerv a rozvoje, jiných účelových peněžních fondů nebo získáním cizích prostředků a jejich zaúčtováním jako úvěr.⁵² I dnes toto „optické vyrovnání“ poznáváme v rozpočtové skladbě jako tzv. financování.

⁵¹ Melion, M. *Pravidla hospodaření obcí a okresních úřadů*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1991. ISBN 80-900592-0-1. s. 27 - 29.

⁵² Kotrba, R. Musí být rozpočet obcí vyrovnaný? *Zprávy Ministerstva financí*. 1993, č. 2., s. 14.

Na začátku 90. let došlo k velkému nárůstu počtu obcí, jejichž počet se zvýšil ze zhruba 3 500 na 6 200. Další následnou výraznou politickou a společenskou změnou bylo rozdělení Československa a vznik samostatné České republiky.

Soustava veřejných rozpočtů pak zahrnovala:

- státní rozpočet,
- rozpočty okresních úřadů,
- rozpočty obcí,
- státní fondy.

Zvláštní postavení v této době sehrávaly rozpočty okresních úřadů. Nebyla totiž ještě přesně uspořádána jednoznačná hranice mezi tím, co je obsahem rozpočtu obcí a co má být financováno prostřednictvím okresních úřadů. Přestože okresní úřady byly státními subjekty, jejich prostřednictvím stát financoval i obce a zabezpečoval vyrovnanost jak rozpočtu samotného okresního úřadu tak i obcí v okrese. Obce v té době za daných podmínek nebyly ještě schopny bez pomoci státu pečovat o svůj majetek a plnit všechny stanovené úkoly.

V sestavování rozpočtů obcí došlo k zásadním změnám v tom, že byl rozpočet schvalován již nikoli pouze na principu rovnosti příjmů a výdajů, jak je již výše uvedeno, ale obce resp. jejich zastupitelstvo mohlo rozhodnout o tzv. financování. Další podstatnou změnou bylo to, že finanční hospodaření obcí se řídilo jejich rozpočtem, ale obce nemusely již sestavovat rozpočtový výhled. Spolu s faktem, že byl obchodním zákoníkem zrušen zákon o národohospodářském plánování (zákon č. 67/1989 Sb., který nahradil původní zákon č. 145/1970 Sb.), byla obec prakticky zbavena povinnosti uvažovat o své budoucnosti a plánech alespoň v střednědobém horizontu. Princip rozpočtového hospodaření byl upraven v § 19 zákona České národní rady č. 367/1990 Sb. a následně podrobně zakotven v zákoně č. 576/1990 Sb., v části šesté nazvané Rozpočty obcí.

Rozpočet obce nebyl jediným místem pro soustředování peněžních prostředků. Vedle něho působily ještě peněžní fondy, které však měly zpravidla účelový charakter. Rozpočet byl však pro obec hlavním nástrojem peněžního hospodářství, ve kterém se

soustřeďovaly prakticky všechny příjmy obce a jedině jeho prostřednictvím bylo možné používat i prostředky peněžních fondů.⁵³

Zákon č. 576/1990 Sb. prošel v průběhu své účinnosti několika novelizacemi a byl zrušen v roce 2000 (viz kapitola 2.3).

3.2.2 Informační povinnost a kontrola hospodaření obce

Zákon o jednotné soustavě ekonomických informací byl ještě v roce 1989 novelizován zákonem č. 128/1989 Sb. Tento zákon zachoval povinnost národním výborům vytvářet vlastní informační soustavu, která zahrnuje informace z účetnictví, statistiky a oboru operativní evidence. Dále pak přinesl zpřesnění jejich úkolů při poskytování ekonomických informací.

Národní výbory:

- soustřeďují a zpracovávají informace zjišťované jejich prostřednictvím u organizací, které spadají do jejich působnosti,
- vykonávají dohled nad informační soustavou organizací ve své působnosti,
- připravují a provádějí podle jednotných zásad stanovených Federálním statistickým úřadem sčítání lidu, domů a bytů a poskytují pomoc orgánům státní statistiky i při jiných statistických zjišťováních (při zemědělských soupisech a dalších zjišťováních u obyvatelstva) a při vedení jednotných evidencí, rejstříků a pasportů,
- v rozsahu stanoveném obecně závaznými právními předpisy poskytují orgánům státní statistiky informace o věcných plněních a výkonech poskytovaných občany na základě povolení národního výboru.

Zákon legislativně umožnil vést údaje o sociálně ekonomických informacích pomocí technických nosičů dat a pomocí prostředků výpočetní a jiné techniky. Předávání a poskytování těchto dat pomocí prostředků výpočetní a jiné techniky však bylo možné jen se souhlasem orgánu, kterému se informace poskytují.

⁵³ Melion, M. *Pravidla hospodaření obcí a okresních úřadů*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1991. ISBN 80-900592-0-1. s. 8.

Na tuto novelizaci pak navazovalo s účinností od 1. 1. 1990 nařízení vlády č. 136/1989 Sb., které nahradilo dosavadní nařízení Československé vlády č. 153/1971 Sb., o informační soustavě organizací. Toto nařízení z roku 1989 zůstalo v účinnosti do konce roku 1992. Dále byla na základě zmíněného zákona přijata i nová vyhláška o účetnictví, která platila do 1. 1. 1992. Ta pak byla nahrazena zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., který s podstatnými modifikacemi platí dodnes. Také zákon č. 40/1972 Sb., o působnosti orgánů České socialistické republiky v oblasti sociálně ekonomických informací se dočkal novelizace zákonem č. 171/1989 Sb.

Zákon č. 21/1971 Sb. resp. č. 128/1989 Sb. byl formálně zrušen až zákonem č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných čísel a o změně některých zákonů ke dni 31. 12. 2002.

3.2.2.1 Účetnictví a poskytované výkazy

Povinnost vést účetnictví o stavu a pohybu majetku, o příjmech a výdajích a o finančních vztazích ke státnímu rozpočtu podle zvláštního právního předpisu byla obcím uložena § 20 zákona č. 367/1990 Sb., o obecním zřízení. V počátku 90. let, až do konce roku 1991, působila ještě vyhláška Federálního ministerstva financí č. 23/1990 Sb., o účetnictví. Podle § 2 vyhláška nově rozlišovala vedení podvojného účetnictví pro organizace určené směrnicemi o účtové osnově (týkala se rozpočtových organizací a tím i velkých obcí) a vedení jednoduchého účetnictví pro organizace určené ostatní metodikou (určené směrnicí pro vedení účetnictví místních národních výborů malých obcí, drobných provozoven národních výborů, zálohovaných organizací, malých příspěvkových organizací, malých církevních organizací a jiných drobných organizací).

Od 1. 1. 1992 byly zmíněné předpisy nahrazeny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon v § 4 odst. 2 stanovil, že „účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtovou osnovu a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví Federální ministerstvo financí a vyhláší je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů“. Základním opatřením, které upravovalo jak účtovou osnovu, tak postupy účtování pro velké i malé obce, bylo Opatření čj. V/20 530/1992. Bylo několikrát modifikováno a zůstalo v platnosti až do roku 2000,

kdy bylo zrušeno Opatřením čj. 50/2000 – 283/76 104/2000 uveřejněném ve Finančním zpravodaji č. 11/2000. Toto opatření pak platilo až do roku 2003, kdy bylo nahrazeno vyhláškou č. 505/2002 Sb.

Opatření čj. V/20 530/1992 pro malé obce určilo rozsah účetnictví pouze pro účetní případy, které se týkaly bankovního plnění rozpočtu malé obce, nákladů a výnosů spojených s provozováním hospodářské činnosti a účtování o účelových a finančních fondech. Pro velké obce platilo vedení kompletního účetnictví se všemi náležitostmi. Toto Opatření dosáhlo takového významu, že jeho tezí bylo používáno pro pochopení a použití účetnictví i v době, kdy již pozbylo platnosti a kdy jeho aplikace vyplňovala mezeru, které byla zacelena až vydáním Českých účetních standardů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který nabyl účinnosti od 1. ledna 1993, a ani jiný zákon či právní předpis neobsahoval povinnost obcí předkládat údaje účetní závěrky a další údaje během roku Ministerstvu financí pro účely průběžné kontroly a hodnocení plnění státního rozpočtu. Tato situace byla řešena až dodatečně, a to přijetím zákona o státním rozpočtu na rok 1993 č. 10/1993 Sb., který doplnil § 10 zákona č. 576/1990 Sb. a na základě v něm uvedeném zmocnění vydalo Ministerstvo financí ČR Opatření MF ČR č.j. 283/1381/1993, které uveřejnilo ve Finančním zpravodaji č. 4/1993. Tímto opatřením se vytvářely legislativní podmínky pro řešení databázového zpracování Automatizovaného rozpočtového informačního systému (ARIS) v rámci Státního informačního systému.

Zároveň článek II písm. B Přílohy č. 1 tohoto opatření stanovil pro obce povinnost předkládat Ministerstvu financí ČR údaje účetní závěrky za obec a za jednotlivé organizace prostřednictvím okresního úřadu, a to:

- | | |
|------------|--|
| Měsíčně | - výkaz o plnění rozpočtu okresních úřadů a obcí |
| Čtvrtletně | - výkaz o plnění příjmů a výdajů rozpočtových organizací v členění podle kapitol |
| Pololetně | - rozvahu
- výkaz zisku a ztrát |
| Ročně | - výkaz o hospodaření malých příspěvkových organizací
- přehled aktiv a pasiv malých obcí |

Postup předložení výkazů se skládal ze tří kroků:

- 1) Účetní jednotky předkládaly výkazy svému zřizovateli v počtu vyhotovení a ve lhůtě, kterou jim tento orgán stanovil, a to buď jako formuláře k pořízení dat pro magnetická media nebo předložením dat na magnetickém mediu a jejich opisu nebo prostřednictvím střediska PVT.
- 2) Obec pak sestaví souhrnné výkazy a předloží je okresnímu úřadu v termínu, který okresní úřad stanoví (ve stejných formách jako bod 1).
- 3) Okresní úřad vytvoří souhrnné údaje a předloží je Ministerstvu financí.

Jakým způsobem byly dané výkazy sestavovány a co bylo jejich obsahem, stanovilo detailně od 1. 1. 1993 Opatření Federálního ministerstva financí čj. V/2-31 393/92, vydaného rovněž podle § 4 odst. 2 zákona o účetnictví, které nahradilo Směrnice ke státním účetním výkazům pro rozpočtové organizace a další subjekty.

3.2.2.2 Vypořádání výsledku hospodaření a schválení závěrečného účtu

Zákon o obcích pouze stanovil povinnost zastupitelstva nejpozději do 3 měsíců po skončení kalendářního roku schválit vyúčtování hospodaření obce za uplynulý rok a tyto výsledky zveřejnit obdobným způsobem, jakým byl zveřejňován rozpočet. Zákon č. 576/1990 Sb., v § 26 odst. 2 pak určoval obsah závěrečného účtu obce: „Součástí závěrečného účtu obce je vyúčtování finančních vztahů k organizacím v její působnosti, k okresním úřadům, ke státnímu rozpočtu republiky a ke státním fondům republiky“.

Návrh rozpočtu a vyúčtování hospodaření za uplynulý kalendářní rok musely být vhodným způsobem zveřejněny nejméně 15 dnů, v obcích nad 5 000 obyvatel nejméně 30 dnů před projednáním v obecním zastupitelstvu, aby se k němu mohli občané obce vyjádřit. Přípomínky k návrhu rozpočtu a k vyúčtování hospodaření za uplynulý rok mohli občané uplatnit buď písemně ve stanovené lhůtě nebo ústně na zasedání zastupitelstva.

Ve vztahu ke státnímu rozpočtu vypořádání zajišťoval okresní úřad, a to nejen sběrem a sumarizací údajů o přijatých prostředcích a výši jejich čerpání, ale zabezpečoval, tak jak již bylo zmiňováno i vlastní tok peněz směrem k Ministerstvu financí.

3.2.2.3 Kontrola

Stejně jako v předcházejícím období i zde platil obecný princip rozdělení kontroly na vnitřní a vnější. Vnitřní kontrolu prováděla obec svými orgány. Zákon o rozpočtových pravidlech republiky stanovil v § 25 odst. 7 obci povinnost kontrolovat hospodaření s rozpočtovými prostředky. Zákon však kromě tohoto imperativu: „Obec provádí kontrolu hospodaření se svými rozpočtovými prostředky“ nestanovil ani demonstrativním způsobem žádný konkrétní postup a ani neodkázal na prováděcí právní předpis. Jakým způsobem tedy tato kontrola byla prováděna, záviselo pouze na zastupitelstvu obce.

Druhým orgánem, který kontroloval hospodaření obecního úřadu a dalších orgánů obce, byla rada obce. Obecní rada si pro tuto činnost povinně zřizovala kontrolní komisi (§ 56 odst. 1 zákona o obcích) a finanční komisi.

I zde se samozřejmě uplatňovala zásada kontroly vedoucích zaměstnanců na principu „Kdo řídí, ten kontroluje“.

Vnější kontrolu pak bylo možné členit na vyžádanou (z vůle obce) a nevyžádanou.⁵⁴ Ačkoliv první kategorii JUDr. Melion nazval jako kontrolu prováděnou z vůle obce, o dobrovolnosti lze mluvit jen stěží. Povinnost nechat si přezkoumat své hospodaření externím subjektem byla uvedena v § 20 odst. 3 zákona o obcích. Obec však měla možnost zvolit, zda tuto kontrolu provede příslušný okresní úřad nebo auditor. Zmíněný odborník zároveň upozornil na fakt, že obě dvě varianty byly v té době jen stěží proveditelné, především z personálních důvodů. Protože tato povinnost nebyla v praxi vymáhána a ani sankčně postihována, existovala řada obcí, které tuto povinnost neplnily.

Vnější kontrola nevyžádaná se soustřeďovala především v rukou finančních úřadů, finančních ředitelství nebo Ministerstva financí a dotýkala se především vztahů vyplývajících z přijetí, použití a vyúčtování dotací.

V roce 1993 byl schválen zákon č.163/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu. Primárně se tento úřad nezabývá kontrolou hospodaření obcí, ale zaměřuje se na kontrolu

⁵⁴ Melion, M. *Finance obcí*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1994. ISBN 80-85490-41-2. s. 102 – 104.

použití majetku a peněz českého státu včetně těch prostředků, které do ČR směřují ze zahraničí. Protože však obce používají ke své činnosti peněžní prostředky ze státního rozpočtu nebo jiný státní majetek, tak i ony se mohou stát objektem kontroly ze strany Nejvyššího kontrolního úřadu. Nejčastěji obce vystupují jako příjemci státní podpory z různých dotačních programů a kontrola se pak zaměřuje na ověření, zda státní peníze byly použity v souladu s rozhodnutím o přidělení takové dotace.

Ostatní formy kontrol zmiňované v období před rokem 1989 (např. kontroly prováděné výbory lidové kontroly nebo periodická revize hospodaření) v této době téměř bez náhrady zanikly.

3.2.3 Legislativa a související informační systémy

Pro potřeby toků finančních projektů se na počátku 90. let začíná uplatňovat nový informační systém - Automatizovaný rozpočtový informační systém – ARIS.

Od počátku se systém skládal ze tří částí:

- 1) Rozpočet, účetnictví a účetní výkazy,
- 2) Územní datová báze,
- 3) Registr ARIS.

První z vyjmenovaných subsystémů zajišťoval sběr a příjem údajů o rozpočtu, finančních plánech a dat z účetnictví. Následoval soubor kontrol, tj. vazeb v rozpočtové skladbě a účtové osnově, generování a tisk sestav do tvarů předepsaných v účetních výkazech a dalších výstupech. Tyto sestavy se pak automaticky předávaly do Územní datové báze. Zde byla data sumarizována za jednotku (obec resp. okres) a předávala se do centrální datové báze PVT, kde se vytvářely sumáře za celou republiku.

Třetí subsystém (RARIS) zabezpečoval správu a evidenci všech organizací, které měly být v ARISu zahrnuty.

Účtování obcí a vedení dalších provázaných agend již probíhalo v rámci vlastní gesce obce. Původní systémy AIS a AFIS tedy postupně zanikly nebo se transformovaly. Vazby na ABO byly zrušeny. Obce si mohly vybrat z různých účetních a rozpočtových

systémů. Dominantní postavení na trhu měly produkty společností PVT a.s. a Gordicu, spol. s r. o. Ostatní, dnes již etablované společnosti, se svými produkty nemohly v té době těmto dvěma leadrům ani zdaleka konkurovat. Jedním z důvodů byla klientská podpora i dřívější závislost obcí na technologických centrech provozovaných na oblastních pracovištích PVT.

Právní oporu povinného používání ARISu je nutno spatřovat v obecně planých právních předpisech, které sice uznávaly zvláštnost postavení rozpočtů obcí v soustavě veřejných rozpočtů, ale zároveň zabezpečovaly jednotu soustavy potřebnou pro řízení rozvoje celé ekonomiky ve státě.⁵⁵

V tehdy účinných rozpočtových pravidlech, tj. v zákoně č. 576/1990 Sb. byla obcím stanovena povinnost předkládat:

- a) údaje potřebné pro vypracování návrhu státního rozpočtu, jestliže o to Ministerstvo financí požádá,
- b) účetní závěrky a další údaje potřebné pro průběžné hodnocení plnění státního rozpočtu republiky, a to podle opatření Ministerstva financí vyhlášeného oznámením o jeho vydání ve Sbírce zákonů ČR.

Potřeba vydávat takováto opatření plynula z toho, že žádný předpis nestanovoval povinnost průběžného předkládání údajů o hospodaření obcí. Nový zákon o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) upravil povinnost předkládat účetní závěrku jen za kalendářní rok. Proto byla dána do působnosti Ministerstva financí pravomoc upravit způsob a rozsah těchto předkládaných údajů. Ministerstvo financí této možnosti využilo a vydalo Opatření pro předkládání údajů účetní závěrky rozpočtových a příspěvkových organizací, které bylo publikováno ve Finančním zpravodaji č. 4/1993 a registrováno ve Sbírce zákonů. Publikací se toto opatření stalo součástí obecně platných právních předpisů, které musely obce dodržovat, ačkoliv šlo o jejich samosprávnou působnost (viz § 13 odst. 2 zákona o obcích č. 367/1990 Sb.). Vynucování těchto povinností mohlo být uplatňováno nikoli na základě § 30 zákona o rozpočtových pravidlech, ale dle přestupkového zákona, který umožňoval podle § 6 a § 46 postihnout fyzickou osobu za nesplnění povinnosti uložené právnické osobě, jestliže jde o povinnost, jejímž nesplněním se ztíží plnění úkolů státní správy. Tento

⁵⁵ Melion, M. *Finance obcí*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1994. ISBN 80-85490-41-2. s. 114.

postih pak byl uplatňován proti jejímu představiteli a mohla být uložena pokuta až do výše 5 000 Kč. Opatření kromě vlastního textu obsahovalo i přílohy, které definovaly předkládací cesty směrem k Ministerstvu financí prostřednictvím Podniku výpočetní techniky a. s., stanovovalo podmínky a periodicitu předkládání údajů účetní závěrky a především respektovalo možnosti zpracování účetnictví neautomatizovaným i automatizovaným způsobem. Jednotlivé výkazy a jejich periodicitu jsou uvedeny v předchozí části.

Další povinnosti obcí týkající se výkaznictví, tj. závazných vzorů předkládání údajů, používání rozpočtové skladby, účtové osnovy apod. upravovala opatření FMF, která byla vydána jako určitá forma prováděcích předpisů zákona o účetnictví. Opatření upravovala zejména okruh organizací, kterých se tyto povinnosti týkaly. Kromě obcí a okresních úřadů se jednalo o rozpočtové a příspěvkové organizace zřízené obcemi a okresními úřady. Dále Opatření stanovila předkládací cesty, obsah a periodicitu, způsob předkládání (pomocí magnetických médií – tzn. disketách nebo magnetických páskách) a termíny předkládání.

3.2.4 Závěry vyplývající z této etapy vývoje informační povinnosti obcí

Na počátku této etapy byla informační soustava a rozpočtová pravidla upravena novelizovanými resp. novými zákony, které však byly schváleny krátce před revolucí roku 1989. Proto v případě rozpočtových pravidel byl v roce 1990 schválen zákon nový (č. 576/1990 Sb.), reagující na nově vzniklou situaci. Mimo jiné umožnil sestavovat nevyrovnaný rozpočet, což byla podstatná novinka v hospodaření národních výborů, resp. obcí proti předchozímu stavu, kdy byl rozpočet založen na rovnosti příjmů a výdajů. Z pohledu nevyrovnanosti rozpočtu se počítalo s možností vzniku přebytků, proto zákon přímo výslovně uváděl, že tyto přebytky finančního hospodaření obce koncem roku nepropadají.

V této době však ještě fungovalo zvláštní postavení rozpočtů okresních úřadů, které zprostředkovávaly vztah mezi státním rozpočtem a rozpočty obcí v okrese. Jednalo se o vztahy nejen finanční ve smyslu toku finančních prostředků, ale i o vztahy sběru a předávání dat v rámci měsíčních, čtvrtletních a ročních uzávěrek, ale i v rámci sběru podkladů pro finanční vypořádání a zpracování státního závěrečného účtu.

Zákon o informační soustavě sociálně ekonomických informací byl zrušen a některé v něm uvedené povinnosti byly nahrazeny novými předpisy. Tím nejdůležitějším byl zákon o účetnictví. Dle tohoto zákona byla zachována možnost vést pro obce v závislosti na jejich velikosti podvojně nebo jednoduché účetnictví. Povinnost vykazování a předkládání údajů o hospodaření byla dodatečně zapracována do zákona o rozpočtových pravidlech a detaily upravovala Opatření MF. Přijetím zákona o účetnictví však došlo ke zrušení vyhlášek, které upravovaly vedení jednotlivých agend, např. pokladní služba nebo provádění inventarizací.

Národní výbory jako zástupci regionální státní správy byly zrušeny a na místní úrovni byly nahrazeny novými subjekty - samostatnými obcemi. Obnovil se institut vlastnictví obcí a vnímání samostatnosti bylo natolik silné, že začal převládat názor o nedotknutelnosti postavení obcí, což se promítlo i do odpovídajících právních norem. Ve vztahu k hospodaření obcí byly zrušeny téměř všechny externí kontroly. Ty, jež byly legislativně zachovány, nenacházely většinou v praktickém životě uplatnění, neboť jejich provádění nebylo vymáháno. Byla zrušena finanční kontrola, interní kontrola byla zachována, avšak bez další upřesňující regulace. Finanční a kontrolní komise nepodléhaly zastupitelstvu obce, nýbrž jen radě obce. Za hospodaření obce zodpovídalo zastupitelstvo, provádění kontroly nakládání s prostředky obce byla zákonem uložena obci.

Centrální informační systémy byly zrušeny, na jejich místo nastoupily lokální instalace účetních a rozpočtových systémů od společností, které těžily ze získaných znalostí a zkušeností z minulé doby. Jako nástupce AFISu zůstal pouze Automatizovaný rozpočtový systém (ARIS), který sloužil pro sběr a sumarizaci účetních a finančních dat nejen obcí, ale také orgánů státní správy.

Na konci tohoto období se již začíná projevovat snaha o opětovnou regulaci a kontrolu hospodaření obcí a to alespoň z pohledu nakládání se státními prostředky, které jsou obcím svěřovány. Uvolněná atmosféra při nakládání s veřejnými prostředky na úrovni místních samospráv byla i vzhledem k personálnímu, odbornému a technickému vybavení zejména malých obcí dlouhodobě neudržitelná. Tyto snahy a také důsledky plynoucí z připravované reformy veřejné správy, nutně vyústily ve vydání nových právních předpisů a regulaci pravidel v dalším období vývoje.

3.3 Vývoj mezi roky 2001 – 2009

3.3.1 Seznámení s právní úpravou rozpočtové soustavy a rozpočtů obcí

Na počátku nového století dochází k výrazným změnám, reformám v obecném fungování státní správy a samosprávy a také ke změnám v jejich hospodaření. Jsou přijímány nové zákony upravující obecní a krajské zřízení, pravidla pro rozpočtové hospodaření, pravidla upravující rozpočtové určení daní, právní předpisy zakotvující finanční kontrolu a přezkoumávání hospodaření obcí.

Z pohledu rozpočtové soustavy dochází k zániku rozpočtů okresních úřadů (nejprve pouze zrušení samostatnosti jejich rozpočtů), což souvisí s ukončením činností těchto institucí k 31. 12. 2002. Činnosti, které tyto úřady vykonávaly, byly převedeny na jiné subjekty a to především samosprávy, které je dnes vykonávají v přenesené působnosti. Naopak se rozpočtová soustava rozšiřuje o rozpočty vyšších územních samosprávných celků – krajů. V počátcích jsou financovány na bázi dotací bez zákonem určených vlastních daňových příjmů.

Zásadní právní normy, které nahradily zákon č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice, byly zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech státního rozpočtu a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Jejich přijetí bylo vyvoláno nutností změnit a přizpůsobit rozpočtová pravidla nově vzniklým potřebám, které souvisely právě s reformou státní správy a samosprávy.

Zákon č. 250/2000 Sb., v souvislosti se změnou Ústavy, kdy byla upravena dvoustupňovost územních samospráv obec - kraj, reagoval na úpravu podmínek pro existenci těchto nově vzniklých subjektů a zachycení odlišností jejich hospodaření od základního územního samosprávného celku, tj. od obce. Tento zákon rovněž specifikoval hospodaření dobrovolných svazků obcí vzniklých nebo transformovaných na základě zákona o obcích.

Do té doby byly územními rozpočty pouze rozpočty samosprávných obcí a okresních úřadů jako orgánů státu. Ač se jednalo z pohledu státního uspořádání (státní

správa vs. samospráva) o odlišné subjekty, bylo možno zahrnout jejich problematiku do jediného zákona o rozpočtových pravidlech republiky.

Nová republiková rozpočtová pravidla (zákon č. 218/2000 Sb.) předurčují v řadě svých zásad ustanovení o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Rozpočtová pravidla republiky nově zahrnuje také úpravu financování okresních úřadů, neboť jejich postavení se reformou veřejné správy natolik zásadně změnilo, že nebylo možné považovat jejich rozpočty jako součást územních rozpočtů. Okresní úřady získaly postavení organizačních složek státu.⁵⁶

Nově přijaté zákony již nepočítají s rozpočtovými organizacemi ani na úrovni státu a ani na úrovni územních samosprávných celků. Tyto organizace se stávají organizačními složkami státu (pojem se shoduje se zákonem o majetku státu) či organizačními složkami územních samosprávných celků. Kromě změny názvu došlo i ke změně v právní subjektivitě rozpočtových organizací a samostatnosti rozpočtu.

Zákon č. 250/2000 Sb., v původním znění nepočítal se sestavováním rozpočtového výhledu, ale již v té době si autoři uvědomovali, že nelze rozpočtovat pouze na jeden rok dopředu (z důvodů úvěrů, dotací, leasingů, investičních projektů atd.). Obecně však byl zákon č. 250/2000 Sb. velmi zavazující, neboť nesplnění jakýchkoliv povinností nebo podmínek stanovených tímto zákonem bylo považováno za porušení rozpočtové kázně pod možností uložení pokuty až do výše 1 000 000 Kč.

3.3.2 Informační povinnost a kontrola hospodaření obce

3.3.2.1 Účetnictví a poskytování výkazů

S účinností od 1. 1. 2003 došlo k významné změně v účetnictví obcí, neboť Ministerstvo financí vydalo podle § 37b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášku č. 505/2002 Sb., kterou stanovilo pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu:

⁵⁶ Viz. důvodová zpráva k zákonu č. 250/2000 Sb.

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení doplňujících a vysvětlujících informací v příloze účetní závěrky,
- směrnou účtovou osnovu,
- a některé účetní metody (pro oceňování majetku, časové rozlišení, tvorba rezerv, apod.).

Vyhláška v návaznosti na zákon o účetnictví zároveň reagovala na možnost vedení účetnictví v plném rozsahu, ale i ve zjednodušeném rozsahu, který mohly uplatňovat obce.

K 31. 12. 2003 došlo k ukončení platnosti Opatření MF čj. 283/76 104/2000, ve znění následujících dvou změn z roku 2001, kterým byla stanovena účtová osnova, postupy účtování a uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro subjekty, na které se vztahovala výše citovaná vyhláška č. 505/2002 Sb. Důvodem bylo to, že Ministerstvo financí vydalo pro tyto subjekty podle § 36 zákona o účetnictví České účetní standardy, které byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2/2003 pod pořadovým číslem 50.

Ačkoliv standardy nelze považovat za závaznou právní normu, je nutné zdůraznit, že ustanovení § 36 zákona o účetnictví vymezuje, že „obsahem standardů je popis účetních metod nebo postupy účtování; obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanovením tohoto zákona a ostatních právních předpisů ani obcházet jejich účel. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetnictví metodách podle tohoto zákona.“ To znamená, že pokud účetní jednotka postupuje podle standardů, pak splňuje požadavky kladené na účetní metody. Zároveň však také není vyloučeno, že i jiný postup účtování může naplňovat požadavky na účetní metody. Jedná se o skutečnost, která má logické

opodstatnění v tom, že ekonomická realita a právní prostředí je vždy složitější než mohou standardy vystihnout.⁵⁷

Pokud se týká zákona o účetnictví, byl v této popisované etapě od r. 2000 novelizován celkem osmnáctkrát. Zásadní novelou, která se významně dotkne informační povinností obce je poslední novela z roku 2008 provedená zákonem č. 304/2008 Sb. Touto novelou byly mj.:

- s účinností od 1. 1. 2009 stanoveny podmínky pro vedení účetních záznamů v technické formě (elektronicky, opticky apod.) a podmínky pro převod účetních záznamů z listinné formy do technické formy pomocí elektronického podpisu založeného na kvalifikovaném certifikátu podle zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů,
- s účinností od 1. 1. 2010 se zrušila pro obce a dobrovolné svazky obcí možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- s účinností od 1. 1. 2010 byly obce zařazeny mezi tzv. vybrané účetní jednotky, jejichž účetní údaje a informace se budou povinně shromažďovat v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Pro úplnost je vhodné v této souvislosti uvést, že za vybrané účetní jednotky se kromě územních samosprávných celků považují organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond ČR, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Způsob, termíny a rozsah údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků upravuje vyhláška č. 16/2001 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Z pohledu obcí vyhláška stanovuje dva druhy výkazů, které musí obce sestavovat a pravidelně předkládat – účetní výkazy a finanční výkazy.

Účetní výkazy jsou definovány zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jeho prováděcí vyhláškou pro organizační složky státu, územní samosprávné celky, státní fondy a příspěvkové organizace č. 505/2002 Sb., ve znění

⁵⁷ Svobodová, J. a kol. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu v roce 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-504-7. s. 136.

pozdějších předpisů a také vyhláškou č. 16/2001 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o následující výkazy:

- a. rozvaha územního samosprávného celku,
- b. výkaz zisku a ztráty,
- c. příloha.

Předkládání finančních a účetních výkazů

Územní samosprávné celky předkládají Ministerstvu financí údaje pro hodnocení svých rozpočtů způsobem a v termínech uvedených v příloze č. 2 výše uvedené vyhlášky č. 16/2001 Sb., tzn. prostřednictvím krajského úřadu v měsíčních nebo čtvrtletních intervalech, včetně komentáře. Měsíčně je předkládán finanční výkaz „Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, regionálních rad a dobrovolných svazků obcí, Fin 2-12 M“. Čtvrtletně jsou předkládány účetní výkazy, nejenom za vlastní hospodaření obcí, ale i za hospodaření jimi zřízených příspěvkových organizací.

Pokud se týká finančního výkazu, existuje disproporce mezi předáváním finančních výkazů u obcí a organizačních složek státu. Zatímco obce musí tento výkaz sestavovat a předkládat každý měsíc, pro organizační složky státu platí tato povinnost pouze ve čtvrtletních periodách.

Konkrétní termíny předkládání údajů jsou však pro obce pro různá období stanovena různě. Výkazy za období leden se samostatně nezpracovávají, avšak data za tento měsíc se předkládají společně s daty za únor z důvodu souběhu prací souvisejících s roční závěrkou. Za ostatní měsíce se předkládají měsíční výkazy do 15. kalendářního dne následujícího měsíce, kromě měsíců března, června a září, kdy je lhůta pro předložení výkazu stanovena o 5 kalendářních dnů delší. Čtvrtletní výkazy se předkládají do 24. dne následujícího měsíce po ukončení čtvrtletí. Roční finanční výkaz musí obce předložit do posledního pracovního dne před 10. únorem následujícího roku a účetní výkazy nejpozději poslední pracovní den před 18. únorem následujícího roku.

Jedním z klíčových prvků pro finanční řízení obce, definování vhodných politik a kontrolu vykonávaných činností je především porovnání skutečných hodnot a hodnot plánovaných. Z tohoto důvodu je obcím stanovena povinnost nejpozději do konce měsíce dubna příslušného roku předat spolu s finančním výkazem i údaje o schváleném rozpočtu. Nejpozději od května je tedy možné se z automatizovaného rozpočtového informačního systému dozvědět údaje o předpokládaném rozpočtu všech obcí na příslušný kalendářní rok.

Po schválení rozpočtu a po jeho zavedení do informačního systému ARIS může nastat situace, kdy bude nutné rozpočet z důvodu uvedených v § 16 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů změnit. Důvodem těchto změn mohou být změny v organizaci, změny právních předpisů nebo objektivní věcné změny, které ovlivňují plnění rozpočtu příjmů či rozpočtu výdajů. Změny rozpočtu musí obec evidovat podle jejich časové posloupnosti, avšak již není uložena výslovná povinnost projednávat veškeré provedené změny v zastupitelstvu obce. Změny rozpočtu se provádějí prostřednictvím rozpočtových opatření, přičemž ve zmíněném § 16 zákona č. 250/2000 Sb. jsou druhy rozpočtových opatření konkrétně definovány. Veškeré změny rozpočtu je obec zároveň povinna promítnout do výkazu pro hodnocení o plnění rozpočtu.

Za specifickou změnu rozpočtu lze považovat tzv. vázání výdajů, které spočívá v tom, že v případě neplnění příjmů obec nerealizuje plánované výdaje, tzn. že ve výdajové části rozpočtu musí vzniknout úspora. Tuto změnu obec samozřejmě zaeviduje do své evidence, avšak techniky se do rozpočtu obce nepromítá.

Četným případem povinné změny obecního rozpočtu je poskytnutí dotací z jiných veřejných rozpočtů, což vedlo při sumarizaci finančních výkazů k nutnosti zavedení tzv. konsolidace. Princip konsolidace spočívá v tom, že se údaje o rozpočtu a skutečnosti očistí o vnitřní přesuny peněžních prostředků v rámci veřejných rozpočtů. Z uvedeného tedy vyplývá, že je nutné sledovat nejen schválený rozpočet, ale především rozpočet po změnách. V tomto smyslu je i upravena prezentační část rozpočtového informačního systému ARIS.

Postup předkládání výše uvedených údajů je řešen standardním způsobem: obec – krajský úřad – Ministerstvo financí. Výstupy jsou předávány elektronicky a jsou zašifrovány a podepsány zaručeným elektronickým podpisem dle zákona č. 227/2000 Sb. Krajský úřad výstupy obce použije jako vstupy do Automatizovaného rozpočtového informačního systému a provede sumarizaci za dané území. Od 1. 7. 2009 resp. 1 10. 2009 po uplynutí přechodného období zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, by měly být tyto datové soubory zasílány nikoli pomocí elektronické pošty, ale prostřednictvím Informačního systému datových schránek.⁵⁸

Krajský úřad, který sběr a konsolidaci údajů koná v přenesené působnosti, provede kontrolu sumárních údajů. Jednak z důvodu zajištění kontroly dotačních vztahů a také vzhledem k odpovědnosti za kompletnost a správnost výkazů. Provozovatel ARISu zaimplementoval a neustále monitoruje způsob kontroly vnitrovýkazových a mezivýkazových vazeb a zařazení výkazů do požadovaných úrovní sumarizace (prakticky se jedná o algoritmus na úrovni softwaru). Také jsou kontrolovány další skutečnosti „technického charakteru“ – duplicitní řádky, úplnost, přípustnost hodnot v řádcích, sloupcích apod.

Krajský úřad po těchto kontrolách pak uděluje souhlas k předání dat k celorepublikové sumarizaci a zasílá informaci (opět od druhé poloviny tohoto roku prostřednictvím Informačního systému datových schránek), příslušným odborům na Ministerstvu financí.

Kromě předložení údajů v elektronické podobě, předkládá obec i opisy těchto výkazů v listinné podobě, podepsané starostou, krajskému úřadu v termínech, které si stanoví. Spolu s těmito výkazy jsou předkládány i komentáře. Výdaje spojené s vyhotovením a předložením dat hradí obec ze svého rozpočtu.

Finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků předkládaný v závěru roku se považuje zároveň za výkaz účetní a je součástí účetní

⁵⁸ Tento systém bude představovat revoluci v doručování dokumentů nejen mezi orgány veřejné moci, ale i vůči soukromým subjektům. Spolu s dalšími navazujícími novelizacemi zákonů, především zákonem 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, bude znamenat zcela zásadní změnu při zpracování a vyřizování elektronických dokumentů. Z důvodu nepřipravenosti, finanční náročnosti i obrovským nárokům na personál, lze alespoň v prvním období (odhaduji do konce roku 2010) očekávat podobné výsledky z používání tohoto systému, jako jsou uvedeny v podkapitole Nevýhody IS AFIS NV.

závěrky, kromě části XI a XII, kde jsou vykazovány údaje o příjmech z EU a výdajích spolufinancovaných z rozpočtu EU, které slouží pouze pro potřeby Ministerstva financí.

3.3.2.2 Dluhová služba a monitoring hospodaření obcí

Pohled na hospodaření obcí jen prostým výkladem číselných hodnot, které poskytují účetní a finanční výkazy, již nestačil pro objektivní posouzení skutečné ekonomické situace obcí, a proto bylo nutné z těchto dat vytvořit nové vypovídající ukazatele. Výsledky výpočtů těchto ukazatelů, které si zpracovává z dat dodaných obcemi již samo Ministerstvo financí, slouží k hodnocení zjištěných skutečností a mohou být pokladem pro objektivnější porovnávání hospodaření obcí.

Vláda v listopadu 2008 přijala usnesení č. 1395, kterým zrušila usnesení vlády č. 346 ze dne 14. dubna 2004 o Regulaci zadluženosti obcí a krajů pomocí ukazatele dluhové služby. Ukazatel dluhové služby byl původně Ministerstvem vnitra hodnocen jako jeden z rozhodujících výsledků pro posouzení schopnosti obce hradit vlastními zdroji své závazky, zejména dlouhodobého charakteru. Bylo to z toho důvodu, že zadluženost obcí ovlivňuje i celkovou zadluženost státu, která je jedním ze základních kritérií při hodnocení možného přijetí společné evropské měny – eura (viz kapitola 4). Tento ukazatel je nyní od 1. 1. 2009 nahrazen tzv. monitoringem hospodaření obcí, který provádí na základě vládního úkolu Ministerstvo financí vždy z údajů k 31.12. příslušného roku. Poprvé tento monitoring byl proveden za rok 2008.

Původní ukazatel dluhové služby tzn. jeho definice a výpočet stanovilo Ministerstvo financí. Ukazatel dluhové služby je procentickým vyjádřením poměru mezi dluhovou službou a skutečným objemem dluhové základny za uplynulý kalendářní rok.

$$\text{Ukazatel dluhové služby (\%)} = \text{dluhová služba} / \text{dluhová základna} \times 100$$

Do dluhové služby se zahrnovaly:

- zaplacené úroky (položka 5141 rozpočtové skladby),
- uhrazené splátky vydaných dluhopisů (položky 8xx2 rozpočtové skladby),
- splátky jistin (položky 8xx4 rozpočtové skladby),

- splátky leasingu (položka 5178 rozpočtové skladby).

Dluhová základna obsahovala:

- skutečně dosažené daňové příjmy za kalendářní rok v tř. 1 rozpočtové skladby,
- skutečně dosažené nedaňové příjmy za kalendářní rok v tř. 2 rozpočtové skladby,
- dotace souhrnného finančního vztahu (položky 4112 a 4212 rozpočtové skladby).

Obcím, které překročily stanovenou výši ukazatele dluhové služby ve výši 30 %, tuto skutečnost Ministerstvo financí oznamovalo dopisem ministra financí s tím, aby v příštím období přijaly opatření ke snížení ukazatele dluhové služby. Obce měly do 3 měsíců zdůvodnit překročení ukazatele dluhové služby a oznámit Ministerstvu financí, jaká opatření budou přijata. Zároveň měly předložit Zprávu o výsledcích přezkoumání hospodaření za příslušný kalendářní rok a stanovisko zastupitelstva k této zprávě. Kromě uvedených materiálů dále obec předkládala Ministerstvu financí svůj rozpočtový výhled.

Vedle uvedeného ukazatele dluhové služby se Ministerstvo financí na základě podkladů o hospodaření obcí dále zabývalo:

- celkovou zadlužeností obce,
- celkovou zadlužeností obce v přepočtu na 1 obyvatele,
- vývojem zadluženosti obce v minulých letech,
- daňovou výtěžností na 1 obyvatele obce,
- celkovou finanční situací obce.

V případě, že obec i v dalším roce překročila ukazatel dluhové služby 30 %, Ministerstvo financí informovalo o této skutečnosti další orgány, které poskytují do rozpočtu obcí státní prostředky. Tyto orgány tak měly možnost při projednávání a posuzování žádostí obcí o poskytnutí dotace, případně o poskytnutí půjčky nebo návratné finanční výpomoci na realizaci konkrétních akcí k tomuto ukazateli přihlídnout.

Překročení stanovené výše ukazatele dluhové služby 30 % neznamenal automaticky ztrátu možnosti získat státní dotaci. Ukazatel byl pouze jedním z kritérií, která

výše uvedené orgány používají při konečném výběru obcí, které z jejich rozpočtu obdrží státní účelovou dotaci nebo jiné státní prostředky. Je ale nutné konstatovat, že ukazatel dluhové služby se uplatňoval při rozhodování o poskytnutí státních prostředků pouze na nově zahajované akce.

Nové usnesení vlády týkající se monitoringu hospodaření obcí využívá údajů o hospodaření obcí nejen za vlastní rozpočet obce, ale v návaznosti na posílení pravomocí zřizovatele ve vztahu k příspěvkovým organizacím, které nastalo novelou rozpočtových pravidel územních rozpočtů od 1. 4. 2009, monitoring probíhá na úrovni celého hospodářství v působnosti každé jednotlivé obce. Jedná se prakticky o výpočet tzv. soustavy informativních a monitorujících ukazatelů (SIMU) podle předem stanovených algoritmů z konkrétních položek rozvahy obcí a příspěvkových organizací a dále z vybraných ukazatelů finančního výkazu Fin 2-12 M. Monitoring obsahuje celkem 18 ukazatelů, z toho 16 jich má informativní charakter a dva ukazatele jsou tzv. monitorující.

S výjimkou prvního ukazatele, který se týká počtu obyvatel a poskytuje ho Český statistický úřad, všechny zbývající jsou již čerpány z výše uvedených výkazů.

Monitoring, pokud si jej obec pro své potřeby vytvoří, dává zastupitelům nové pohledy na dosažené výsledky hospodaření, vzájemně porovnává nejen finanční hospodaření ve smyslu dosažených příjmů a výdajů, ale zaměřuje se více na finanční soběstačnost obce a schopnost likvidity jejích běžných závazků. Soustava nově definovaných ukazatelů umožní prohloubit prováděné rozbory hospodaření obcí a zdokonaluje se systém controllingu a srovnatelnosti hospodaření územních samosprávných celků z úrovně centrálních orgánů. Nově definované ukazatele si však zároveň musí najít své místo i na úrovni jednotlivých obcí, neboť jejím primárním cílem je vést zastupitele obcí k větší obezřetnosti při hospodaření se svěřenými veřejnými prostředky.

Soustava informativních a monitorujících ukazatelů (SIMU)

A. Informativní ukazatel

1) Počet obyvatel

- 2) Příjem celkem (po konsolidaci)
- 3) Úroky
- 4) Uhrazené splátky dluhopisů a půjčených prostředků
- 5) Dluhová služba celkem
- 6) Ukazatel dluhové služby (v %)
- 7) Rozvaha aktiv a pasiv
- 8) Cizí zdroje a přijaté návratné finanční výpomoci
- 9) Stav na bankovních účtech
- 10) Úvěry a komunální obligace
- 11) Přijaté návratné finanční výpomoci a ostatní dluhy
- 12) Zadluženost celkem
- 13) Podíl zadluženosti na cizích zdrojích a přijatých návratných finančních výpomocích (v %)
- 14) Zadluženost (cizí zdroje a přijaté návratné finanční výpomoci)
na 1 obyvatele
- 15) Oběžná aktiva
- 16) Krátkodobé závazky

B. Monitorující ukazatele

- 17) Podíl cizích zdrojů a přijatých návratných finančních výpomocí k celkovým aktivům (v %)
- 18) Celková (běžná) likvidita

V informativních ukazatelích je zahrnuta dluhová služba a ukazatel dluhové služby, tak jak jsou uvedeny výše. Dluhová služba zahrnuje hrazené úroky a splátky půjček či úvěrů a v porovnání s dosaženými příjmy po konsolidaci představuje ukazatel dluhové služby.

Tento ukazatel však nepředstavuje celkové zadlužení obce, se kterým se musí obec vypořádat ve svém rozpočtu a rozpočtovém výhledu. Za zadluženost se považuje objem veškerých úvěrů, komunální obligace a návratné finanční výpomoci, s jejichž pomocí obec financuje své potřeby. Dále se vyčísluje, jaký je podíl zadluženosti na celkových cizích zdrojích, které navíc zahrnují i běžné krátkodobé závazky. Nesmí samozřejmě scházet ani přepočet zadluženosti na 1 obyvatele. Tyto ukazatele vypovídají o zatížení obce

do budoucnosti a signalizují na potřebu vytváření a zabezpečení zdrojů v rozpočtu pro jeho vypořádání ve sjednaných termínech.

Mezi monitorující ukazatele byly zařazeny dva ukazatele. Celková likvidita představuje podíl oběžných aktiv na běžných krátkodobých závazcích. Jestliže tento podíl klesne pod hodnotu 1 a zároveň podíl cizích zdrojů a přijatých návratných finančních výpomocí k celkovým aktivům obce a jí zřizovaných PO bude vyšší než 25 % včetně, obdrží obec dopis ministra financí s žádostí o zdůvodnění tohoto stavu. Kopii tohoto dopisu zároveň obdrží příslušný krajský úřad. Zastupitelstvo obce bude povinno se k této záležitosti vyjádřit a své stanovisko včetně zdůvodnění zaslat Ministerstvu financí do června. Sjednávají se tak termíny, které má obec stanoveny pro projednání závěrečného účtu obce.

Ministerstvo financí bude následně o výsledku monitoringu hospodaření obcí informovat vládu. Obdobně bude seznamovat příslušné krajské úřady o obcích, jejichž ukazatel likvidity spadne pod hodnotu 1.

3.3.2.3 Vypořádání výsledku hospodaření a schválení závěrečného účtu

Nová rozpočtová pravidla územních rozpočtů (zákon č. 250/2000 Sb.) ukládají v § 17 územním samosprávným celkům zpracovat po skončení kalendářního roku závěrečný účet, který obsahuje údaje o jejich ročním hospodaření. Kromě údajů o plnění rozpočtu příjmů a výdajů, závěrečný účet povinně obsahuje údaje o hospodaření s majetkem, informace o veškerých finančních operacích včetně používání peněžních fondů, a to nejen za vlastní obce, ale i za zřizované a založené právnické osoby. Součástí závěrečného účtu je i vyúčtování finančních vztahů k rozpočtům kraje, státních fondů, státnímu rozpočtu, ale i k hospodaření dalších osob, které se v uplynulém roce na financování činností obcí podílely. Zákonnou součástí závěrečného účtu je i zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření obce, které plní vzhledem k jejímu hospodaření funkci vnější kontroly (viz dále podkapitola 3.3.2.4).

Závěrečný účet je veřejným dokumentem, který musí být nejméně po dobu 15 dnů přede dnem projednání v zastupitelstvu obce zveřejněn na úřední desce a dále elektronicky, tak aby byl dostupný pomocí dálkového přístupu. Občané mohou k závěrečnému účtu vyjádřit své připomínky ať už písemně ve stanovené lhůtě nebo ústně přímo na jednání

zastupitelstva. Nezveřejnění návrhu rozpočtu je od 1. dubna 2009 podle novely rozpočtových pravidel provedené zákonem č. 477/2008 Sb. kvalifikováno jako správní delikt, který podléhá pokutě až do výše 1 000 000 Kč.

Sestavení, projednání a schválení závěrečného účtu obce má tedy, zejména v podmínkách větších obcí, i značný politickoekonomický význam. Seznamuje se s ním veřejnost, čímž se občané dostávají k pochopení širších celospolečenských otázek, které jsou aplikovány na místní poměry, a k pochopení jejich vzájemných souvislostí. Zastupitelé, ale i poslanci mohou využít závěrečný účet i pro politickou práci ve svých obvodech, kdy mohou informovat své voliče o vývoji v jejich volebních obvodech.

Zákon přikládá zpracování a projednání závěrečného účtu takový význam, že přímo v § 17 odst. 7 jsou formulovány dva možné výroky, se kterými může zastupitelstvo hospodaření obce za uplynulý rok uzavřít. Bez ohledu na dosažené výsledky, zastupitelstvo musí celoroční hospodaření schválit, a to buď bez výhrad, nebo s výhradou. V případě, že hospodaření obce je schváleno s výhradou, musí zastupitelstvo zároveň přijmout opatření k nápravě zjištěných chyb a nedostatků.

Nedodržení výše uvedeného postupu kvalifikoval zákon č. 250/2000 Sb., v § 22 jako porušení rozpočtové kázně. Od účinnosti zákona č. 477/2008 Sb. se postihuje, jak je již výše uvedeno, „pouze“ nezveřejnění závěrečného účtu ve stanoveném termínu a stanoveným způsobem.

Z rozpočtových pravidel územních rozpočtů nevyplývá přímo povinnost provádět finanční vypořádání prostředků obce, které byly poskytnuty z jejího rozpočtu jiným osobám. Možnost provádět finanční vypořádání prostředků poskytnutých z rozpočtu obce lze dovodit z ustanovení § 18 až 20 zákona č. 250/2000 Sb., které upravují časové použití rozpočtu, účelovost rozpočtových prostředků a jejich návratnost, v případě že nebudou zcela nebo částečně použity.

Zcela opačně je však upravena tato záležitost z pohledu používání prostředků státního rozpočtu, státních finančních aktiv a Národního fondu. Povinnost finančního vypořádání vyplývá přímo ze zákona č. 218/2000 Sb., § 75. Zásady a časové termíny pro finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem jsou upraveny vyhláškou MF, která ve

sledovaném období od roku 2000 byla vydána celkem třikrát. Jedná se o vyhlášku MF ČR č. 531/2002 Sb., jejíž platnost byla ukončena vydáním vyhlášky MF ČR č. 551/2004 Sb. s účinností od 1.12.2004 a od 1.3.2008 je účinná vyhláška MF ČR č. 52/2008 Sb. Finanční vypořádání státních prostředků provádějí obce standardně prostřednictvím kraje během měsíce února následujícího roku.

3.3.2.4 Kontrola

Období po roce 2000 je charakteristické tím, jak již bylo několikrát uvedeno, že je kladen stále větší důraz na hospodárné a efektivní vynakládání veřejných prostředků, což vede k posílení funkce kontroly.

Podle stávajících právních předpisů můžeme rozlišovat tři druhy kontroly hospodaření obce:

- a) vnitřní kontrola,
- b) finanční kontrola stanovena v zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě,
- c) vnější kontrola.

a) Vnitřní kontrola

Kontrolovat vlastní hospodaření přísluší orgánům obce podle zákona 128/2000 Sb., o obcích, v platném znění. Tuto kontrolu, která je spojena s vlastním majetkem, lze nazývat jako kontrolu vnitřní.⁵⁹ Ze zákona (o obcích, § 117 odst. 2) vyplývá povinnost zřídit zastupitelstvu kontrolní a finanční výbor obce. Výbor je iniciativní a kontrolní orgán zastupitelstva obce, nikoli orgán rady obce. Zřizuje jej zastupitelstvo obce (§ 84 odst. 2 písm. o) zákona o obcích) a plní úkoly, kterými jej zastupitelstvo obce pověří. Výbor ze své činnosti odpovídá zastupitelstvu obce. Počet členů je lichý, minimálně 3 členný. Předsedou výboru musí být vždy pověřen některý z členů zastupitelstva obce (s výjimkou osadního výboru). Výbor se schází podle potřeby a mezi jeho obecné činnosti patří předkládání stanovisek a návrhů zastupitelstvu obce. Právní úprava výborů je zakotvena v § 117 – § 121 zákona o obcích.

⁵⁹ Marková, H. Rozpočtový proces. In Bakeš, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7. s. 176.

Finanční výbor

Předmětem činnosti finančního výboru je kontrola hospodaření s majetkem a finančními prostředky obce a plnění dalších úkolů, kterými výbor pověřilo zastupitelstvo obce. Výsledkem jeho činnosti je zpracovaný zápis, který mimo jiné obsahuje návrh opatření k odstranění zjištěných nedostatků. Tento zápis pak výbor předkládá zastupitelstvu obce. Z výše uvedeného vyplývají tedy tři funkce finančního výboru:

- funkce kontrolní - bezprostředně vykonává kontrolní činnost v oblasti hospodaření s majetkem a finančními prostředky obce,
- funkce iniciativní - na základě provedených kontrol navrhuje opatření k nápravě,
- funkce výkonná - plní další úkoly uložené mu zastupitelstvem.

Kontrolní výbor

Jeho kontrolní oprávnění se odvíjí od úkolu, který mu udělilo zastupitelstvo obce, nebo od jednacího řádu kontrolního výboru, který obsahuje pravidla pro výkon kontrolní činnosti a který schvaluje usnesením zastupitelstvo obce. Ovšem úkoly uvedené níže pod body a) a b) může kontrolní výbor plnit na základě vlastní iniciativy, neboť povinnost mu stanoví zákon.

Mezi nejdůležitější úkoly kontrolního výboru patří:

- a) kontrola plnění usnesení zastupitelstva obce a rady obce, je-li zřízena,
- b) kontroluje dodržování právních předpisů ostatními výbory (i finančním výborem) a obecním úřadem na úseku samostatné působnosti,
- c) plní další kontrolní úkoly, jimiž jej pověřilo zastupitelstvo obce (např. vyřizuje oznámení občana, pokud mu to uloží zastupitelstvo obce).

Rada obce

V oblasti vnitřní kontroly hraje podstatnou úlohu výkonný orgán obce a tím je rada. Radě obce je vyhrazeno dle § 102 odst. 2 písm. a) zabezpečovat hospodaření obce podle

schváleného rozpočtu a provádět rozpočtová opatření v rozsahu stanoveném zastupitelstvem. Kde rada není ustavena, pak tyto funkce přecházejí na starostu obce.

Dalším orgánem, který se podílí na vnitřní kontrole, je obecní úřad. Především zaměstnanci tohoto úřadu by měli být ti, kteří nepřetržitě zkoumají aktuální stav nakládání s prostředky obce, informováním a navrhováním možností řešení odpovědným osobám zajišťovat běžný chod úřadu a dosažení úkolů, které se vytyčilo zastupitelstvo nebo rada jakožto politické orgány obce. Toto tvrzení potvrzuje a rozvíjí i Ing. Stejskalová: ⁶⁰ „Efektivní sledování rozpočtu by mělo začínat na nejnižší úrovni organizační struktury. Kontrola rozpočtu je obvykle prováděna řízením podle odchylek. Pracovník, který je pověřen sestavením, sledováním a vyhodnocováním plnění rozpočtu, je informován od podřízených pracovníků pouze o významných odchylkách, které si údajně nejčastěji stanoví organizace ve výši 10% rozdílu od odhadované hodnoty.“ Úředníci by pro tuto činnost měli být dostatečně odpovědní a vzdělání, získat odbornou způsobilost a tuto způsobilost si zachovat průběžným vzděláváním (tato povinnost vyplývá ze zákona č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků).

b) Finanční kontrola

Obce však musí vykonávat i finanční kontrolu hospodaření, a to nejen s prostředky svého rozpočtu, ale i s veřejnými prostředky příspěvkových organizací ve své působnosti. Rovněž vykonává veřejnosprávní kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu nebo u příjemců veřejné finanční podpory, kterou jim poskytují. Toto je zakotveno v § 9 zákona č. 320/2001 Sb. Dále má obec (resp. její vedoucí zaměstnanec, starosta) dle § 25 povinnost vytvořit a udržovat vnitřní kontrolní systém, který mj. vytváří podmínky pro hospodárné, efektivní a účelné využívání veřejných prostředků. Pokud má obec více než 15 000 obyvatel (§ 29 odst. 5 zákona č. 320/2001 Sb.), musí vytvořit útvar interního auditu. Pokud obec kritérium počtu obyvatel nespĺňuje, může nahradit útvar interního auditu přijetím jiných dostatečných opatření. Tato opatření však musí neustále vyhodnocovat a v případě, že nejsou dostatečně účinná, pak musí útvar interního auditu povinně zřídít.

⁶⁰ Stejskalová, I. *Využití účetnictví v řízení neziskových organizací : se zvláštním zřetelem na tvorbu a využití rozpočtu v řízení*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-187-0. s. 35.

Rozdíl mezi interním auditem a interní kontrolou spočívá v tom, že kontrolu provádějí vedoucí pracovníci organizace, kdežto interní audit provádí nezávislý útvar nejčastěji přímo podřízený vedoucímu organizace.⁶¹

Procesní záležitosti vlastního výkonu finanční kontroly upravuje vyhláška č. 416/2004 Sb., která stanovuje postupy, odpovědnost a pravomoci tzv. správce, příkazce a hlavní účetní při předběžné, průběžné a následné řídicí kontrole, a to nejen v oblasti uskutečňovaných veřejných výdajů, ale i v oblasti obecních příjmů. Vypracování smysluplného systému finanční kontroly v podmínkách obcí je zejména u malých obcí velmi komplikovanou, navíc administrativně náročnou záležitostí, které se především obce s neuvolněným starostou brání, často i odmítají. Tyto obce nejsou totiž ve většině případů vybaveny dostatečně personálně a ani odborně tak, aby se dokázaly s finanční kontrolou odpovídajícím a dostatečným způsobem vypořádat.

c) Vnější kontrola

Vnější kontrola je zásadním a nezastupitelným článkem kontroly nakládání s veřejnými prostředky jak v hlavní, tak i hospodářské činnosti obce (rozlišení a obsah těchto činností vyplývá z vyhlášky č. 505/2002 Sb.). Do této kontroly z pohledu obce spadá vnější kontrola

- od občanů obce,
- od Nejvyššího kontrolního úřadu,
- od poskytovatelů finančních prostředků (např. v případě projektu financovaného z fondů EU se lze setkat i s kontrolami, které mohou uskutečnit například Evropská komise a jí pověřené externí subjekty, Evropský účetní dvůr, Evropský úřad pro potírání podvodného jednání, Nejvyšší kontrolní úřad ČR, Národní fond),⁶²
- a přezkoumání hospodaření obcí. Jedná se o povinnou kontrolu, která se uskutečňuje vždy v pravidelných intervalech na základě zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření obcí.

⁶¹ *Společný hodnotící rámec (model CAF) : zlepšování organizace pomocí sebehodnocení*. 1. vydání. Praha: Národní informační středisko pro podporu jakosti, únor 2007. ISBN 978-80-02-01901-5. Dostupné též z WWW: http://www.eipa.eu/files/File/CAF/Brochure2006/Czech_2006.pdf.

⁶² Křišťová, Z. Proč je důležitý interní audit při čerpání evropských dotací? *Moderní obec*. 2009, č. 1., s. 17.

Přezkoumání hospodaření obcí

Povinnost přezkoumat hospodaření obce každoročně za uplynulý kalendářní rok je uložena starostovi zákonem o obcích. Postup, předmět a obsah přezkoumání upravilo Ministerstvo financí nejprve vyhláškou č. 41/2002 Sb., která platila až do konce července 2004, kdy s účinností od 1. srpna ji nahradil výše citovaný zákon č. 420/2004 Sb.

Aby přezkoumání hospodaření splnilo svůj účel a bylo dostatečně účinné, vyžaduje se:

- nezávislost kontrolora, který nebude ovlivněn jakýmkoli vztahem ke kontrolované organizaci,
- odbornou zdatnost v různých oblastech, kterých se kontrola týká,
- dodržovat standardy kontroly, které vyhovují mezinárodním normám⁶³ (např. Mezinárodní auditorské standardy ISA).

Předmětem přezkoumání dle uvedeného zákona jsou následující údaje o ročním hospodaření územního celku:

- plnění příjmů, výdajů a položek financování,
- tvorba a použití peněžních fondů,
- náklady a výnosy podnikatelské činnosti.

Výše uvedený předmět přezkoumání se ověřuje z následujících hledisek:

a) dodržování povinností stanovených právními předpisy. Jde zejména o:

- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů, zejména § 38-41, § 85,
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- nařízení vlády č. 564/2006 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a státní správě,
- nařízení vlády č. 614/2006 Sb., o odměnách za výkon funkce členům zastupitelstev ve znění pozdějších předpisů.

⁶³ Allen, R.; Tommasi, D. *Řízení veřejných výdajů : odborná příručka pro tranzitivní země*. Redakční zpracování anglického originálu. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2002. ISBN 80-85045-12-5. s. 378. Dostupné též z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/hodnoc_vysledku_11335.html.

- b) hospodaření podle rozpočtu, tj. soulad hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem,
- c) dodržování účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití,
- d) věcná a formální správnost dokladů o přezkoumávaných operacích.

Přezkoumávání hospodaření provádí:

- a) krajský úřad na žádost obce, a to v rámci přenesené působnosti. Přezkoumávání je krajským úřadem tedy prováděno bezplatně.
- b) auditor nebo auditorská společnost na základě uzavřené písemné smlouvy o poskytnutí auditorské služby. Přezkoumávání provádí auditor za úplatu. O uzavření smlouvy s auditorem je povinen územní celek neprodleně, nejpozději však do 31. ledna následujícího roku, informovat krajský úřad.

Přezkoumání hospodaření se provádí zpravidla dvoufázově, a to jako dílčí přezkoumání před koncem roku a následně po skončení roku, tak aby bylo ve stanoveném termínu prověřeno celé hospodaření obce. Výjimka z tohoto postupu je možná jen u malých obcí do 800 obyvatel, které zároveň nesmí provozovat hospodářskou činnost. Zde lze provádět přezkoumání hospodaření jednorázově. Přezkoumání hospodaření podléhá i hospodaření zřizovaných příspěvkových organizací, a to z pohledu nakládání s majetkem, které jim zřizovatel svěřil do správy, a dále je kontrolováno hospodaření s příspěvkem, který PO obdržela od svého zřizovatele na úhradu svých provozních výdajů.

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření, jak již bylo výše uvedeno, je povinnou přílohou závěrečného účtu obce. Pokud byly při přezkoumání hospodaření zjištěny nedostatky, ať již v hospodaření vlastní obce či u zřizovaných příspěvkových organizací, musí samozřejmě zastupitelstvo přijmout odpovídající opatření k nápravě. Zároveň je v § 13 zákona o přezkoumání hospodaření obcí uložena povinnost informovat o přijatých opatření včetně zprávy o jejich plnění krajský úřad. Za nesplnění této povinnosti může krajský úřad příslušné obci uložit podle § 14 citovaného zákona pořádkovou pokutu až do výše 50 000 Kč.

3.3.3 Legislativa a související informační systémy

Informační systém ARIS

Základním informační systém, jehož prostřednictvím Ministerstvo financí získává přehled a údaje o hospodaření (nejen) obcí a nakládání s veřejnými prostředky, je i v tomto období nadále ARIS – automatizovaný rozpočtový informační systém. V současné době jej spravuje Asseco a. s. (dříve PVT). Oproti předchozím etapám vznikl subsystém ARISWEB pro prezentaci informací z databází ARIS. Zde může získat široká veřejnost informace (v roční periodicitě v časové řadě 5 let) o finančních ukazatelích z účetních a finančních výkazů jednotlivých subjektů, sumářů výkazů podle definovaných agregací, vybraných fakultativních výstupů.⁶⁴

V současné době se systém ARIS řídí následujícími základními legislativními normami:

- vyhláška č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtu státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon o státním rozpočtu České republiky na příslušný rozpočtový rok,
- vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu,
- vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů.

Informační systém finanční kontroly ve veřejné správě (IS FKVS)

Se zavedením finanční kontroly ve veřejné správě vznikl Informační systém finanční kontroly ve veřejné správě. Právním podkladem pro zavedení tohoto systému je jednak zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, a dále vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole ve veřejné správě. Z § 33 odst. 1 vyhlášky vyplývá správcům kapitol státního rozpočtu, krajům a hl. m. Praha

⁶⁴ <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/aris.html?year=PRESENT>

předkládat roční zprávy o výsledcích finančních kontrol Ministerstvu financí. Zároveň pro Ministerstvo financí je citovaným zákonem stanovena povinnost předkládat vládě spolu s návrhem státního závěrečného účtu roční zprávy o výsledcích finančních kontrol.

Rozsah, obsah a struktura ročních zpráv vyplývají z citované vyhlášky, přičemž pro obce s méně než 15 000 obyvatel, které nezřídily samostatný útvar interního auditu, předkládají zprávu ve zjednodušeném rozsahu.

Roční zpráva o výsledcích finančních kontrol se skládá:

- ze souhrnného zhodnocení výsledků finančních kontrol zajišťovaných orgánem veřejné správy o přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému finanční kontroly,
- z přehledu o kontrolních zjištěních předaných k dalšímu řízení podle zvláštních právních předpisů (§ 22 odst. 4 zákona č. 320/2001 Sb.),
- doplněná o předepsané tabulky.

Zpráva ve zkráceném rozsahu se skládá ze stručného zhodnocení výsledků řídicích kontrol za vlastní obec včetně stručného zhodnocení výsledků veřejnoprávních kontrol u zřizovaných příspěvkových organizací. Struktura zprávy ve zkráceném rozsahu je stanovena v příloze č. 1b vyhlášky č. 416/2004 Sb.

Při sumarizování výsledků finanční kontroly platí, že roční zpráva vložena do IS FKVS je zdrojem pro nadřazenou roční zprávu.

Informační systém FKSV je tvořen dvěma moduly:

- Modul „Roční zprávy (IS FKVS-MRZ)“ umožňuje jednak elektronické vkládání ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol v rozsahu, který odpovídá přílohám č. 1 až 5 vyhlášky č. 416/2004 Sb., a dále jejich automatizované zpracování pro potřeby Ministerstva financí. Termíny pro předkládání zpráv jsou stanoveny v § 32 citované vyhlášky. Obec je povinna zprávu zpracovat do 5. února následujícího roku.

- Modul pro vyhodnocení ročních výsledků finančních kontrol pak slouží pro analytické vyhodnocování údajů z těchto ročních zpráv a statistické výstupy, které Ministerstvo financí předkládá vládě.

Proces sumarizace finančních zpráv z úrovně obcí je řešen standardně na principu: příspěvková organizace - obec – kraj – ministerstvo financí.

3.3.4 Závěry vyplývající z této etapy vývoje informační povinnosti obcí

Období je charakteristické značnými změnami způsobenými zejména reformou veřejné správy, kdy se významně posiluje postavení a úloha územních samosprávných celků, konstituují se nové vztahy ústředních orgánů státní správy směrem k obcím, což se projevuje samozřejmě i v oblasti finančního hospodaření. Z těchto důvodů jsou schváleny nové zákony upravující rozpočtová pravidla zvlášť pro orgány státní správy a zvlášť pro územní samosprávné celky. Vrací se také požadavek na vytváření střednědobých výhledů hospodaření. Upravují se vztahy pro vypořádání státních prostředků, které byly poskytnuty na konkrétní projekty a akce v územních rozpočtech. Hospodaření obcí se povinně uzavírá zpracováním závěrečného účtu, který je veřejným dokumentem a shrnuje a vyhodnocuje naplnění plánovaných úkolů v uplynulém roce.

Z pohledu účetnictví a výkaznictví dochází k přijetí nových podzákoných právních norem (vyhláška č. 505/2002 Sb.) a navazujících standardů, které nahrazují dřívější opatření upravující účtovou osnovu a postupy účetnictví. Pouze poskytování finančních nebo účetních výkazů již nestačí, na základě předkládaných údajů z účetní závěry jsou stanovovány ukazatele, jejichž neplnění přináší obci nepříjemné důsledky.

Rozšiřuje se kontrola jak vnitřní, tak i vnější. Komise jsou nahrazeny výbory, které jsou přímo odpovědné ze své činnosti zastupitelstvu, jako nejvyššímu orgánu obce. Výbory provádí nejen kontrolní činnost, ale jsou i orgány iniciativními, neboť navrhují zastupitelstvu na základě zjištěných nedostatků a problémů odpovídající opatření k nápravě. Je přijat zákon o finanční kontrole ve veřejné správě, který stanoví formální požadavky a odpovědnost za plánované a uskutečňované platby ve vazbě na rozpočet a dále stanoví odpovědnost za kontrolu využívání prostředků. Zavedení požadavků

vyplývající z právní úpravy finanční kontroly je však pro praxi obcí, a to zejména malých obcí, velmi komplikované a nalézt rozumné řešení zejména s ohledem na velkou administrativní náročnost a minimální personální vybavení těchto obcí je nesmírně obtížné. Naopak v podmínkách velkých obcí a měst v kombinaci s povinně zřizovaným útvarem interního auditu má bezesporu finanční kontrola svoje místo, neboť vzhledem ke vzrůstajícím objemům rozpočtů, se kterými tyto subjekty hospodaří, je třeba zabezpečovat průběžný režim kontroly, tak aby se zamezovalo a předcházelo neoprávněným manipulacím a zároveň se vytvořil systém pro efektivní nakládání s veřejnými prostředky. Vnější přezkoumávání hospodaření obcí se stává povinné a vymahatelné. Nejprve je upraveno vyhláškou a v roce 2004 je přijat zákon, který stanovuje pravidla, předmět a obsah přezkoumání, včetně povinnosti zabývat se zjištěnými výsledky a přijímat adekvátní opatření k nápravě.

Z centrálních informačních systémů pokračuje a rozšiřuje se systém ARIS. Díky rozšiřování internetu vzniká webové rozhraní, kde jsou výkazy, jejich sumáře a další informace zpřístupňovány i veřejnosti dálkovým způsobem. Například takto může i poučená veřejnost jen krátkým pohledem na výkazy, především na Výkaz o hodnocení plnění rozpočtu, u některých organizací zjistit, že zákon o finanční kontrole tam není vždy zcela dodržován. Častým jevem je, že skutečné výdaje překračují výdaje plánované, což v podmínkách rozpočtů obcí znamená, že byly čerpány výdaje v jednotlivých položkách bez dostatečného finančního krytí.

Zákon o finanční kontrole pak zavádí informační systém, kam jsou výsledky kontrol zaznamenávány. Během a především na konci tohoto období se začíná mluvit o nutnosti zavést pro efektivní nakládání s veřejnými prostředky integrovaný systém Státní pokladny.

Z uvedeného je tedy zřejmé, že po desetiletí uvolněného režimu nakládání s veřejnými prostředky dochází zpět k důraznější kontrole nakládání s veřejnými prostředky na úrovni místních municipalit, centrálně se stanovují pravidla a postupy pro sjednocení vedení účetnictví a z něho vystupujících výkazů, je vyžadována průkaznost užití veřejných prostředků a z pozice centrálních orgánů, ale i vlády se vyžaduje zdůvodňování nežádoucích odchylek od stanovených cílů a směrů v oblasti finanční politiky státu. Na základě předávaných informací jsou za úroveň každé jednotlivé obce zpracovány ukazatele,

které mohou mít zásadní negativní dopad pro další získávání dotací a jiných veřejných podpor do jejich rozpočtů. Uvedené období bude završeno zavedením Státní pokladny a nového účetnictví státu, jejichž nedílnou součástí se stanou i údaje o hospodaření, majetku a jiných aktivech a pasivech územních samosprávných celků.

4 Seznámení s výkaznictvím obcí ve Slovenské republice

Národní rada Slovenské republiky v květnu roku 2002 přijala zákon o Státní pokladně a o změně a doplnění některých zákonů. V § 2 odst. 2 jsou uvedeny činnosti, které systém Státní pokladny zabezpečuje. Mimo jiné je pod písmenem h) tohoto ustanovení zakotvena povinnost centralizovat informace z účetnictví a údajů potřebných pro účely hodnocení plnění rozpočtu veřejné správy předkládaných subjekty veřejné správy. Do této kategorie patří dle § 3 zákona č. 523/2004 Z.z., o rozpočtových pravidlech veřejné správy a o změně a doplnění některých zákonů, i obce. Z těchto předpisů vyplývá, že Státní pokladna slouží i pro sběr a sumarizaci údajů a výkazů obcí. Jaké výkazy a jakým způsobem a v jakých termínech jsou sbírány, stanoví od 1. ledna 2008 Opatření Ministerstva financí Slovenské republiky, kterým se stanovuje uspořádání, obsahové vymezení, způsob, termín a místo předkládání informací z účetnictví a údajů potřebných pro účely hodnocení plnění rozpočtu veřejné správy, vydané pod číslem MF/20414/2007-31.

Jednotlivé výkazy a jejich formy jsou stanoveny v přílohách 1 až 6 tohoto opatření.

Jedná se o:

- Čtvrtletní výkaz o plnění rozpočtu,
- Čtvrtletní výkaz o vybraných údajích aktiv a pasiv subjektů veřejné správy,
- Čtvrtletní výkaz o vybraných údajích aktiv a pasiv podle sektorů,
- Roční výkaz o členění finančních aktiv a pasiv podle sektorů,
- Čtvrtletní výkaz o struktuře dluhů dle rezidentů a měny,
- Roční výkaz o struktuře dluhů dle splatnosti.

Obce podávají tyto výkazy spolu se souhrnnými daty za jimi zřizované rozpočtové a příspěvkové organizace prostřednictvím finančních úřadů. Finanční výkazy se předkládají Ministerstvu financí do 25 dnů po uplynutí čtvrtletí, kromě údajů za poslední čtvrtletí a celý rok. Tyto výkazy se předkládají do 1. února následujícího roku v rozsahu příloh č. 1 a 3 až 6 a také se v tomto termínu předloží výkazy v rozsahu účetních výkazů z roční účetní závěrky podle zvláštního předpisu (tj. Opatření Ministerstva financí Slovenské republiky č. MF/016786/2007-31).

Na závěr považuji za vhodné ještě dodat, že i na Slovensku mají oddělená rozpočtová pravidla pro orgány veřejné správy (zákon 523/2004 Z.z.) a rozpočtová pravidla územní samosprávy (583/2004 Z.z.).

5 Státní pokladna připravovaná v České republice

O možnosti vybudování informačního systému Státní pokladny (ISSP) se vedou v ČR v odborných kruzích diskuse od roku 2000. Od tohoto roku Ministerstvo financí s dalšími subjekty (např. Světová banka, MMF, poradenské společnosti) na základě grantů a smluv o spolupráci připravovaly materiály, odborné publikace a studie o funkcích a možnostech budoucího informačního systému. Autoři v nich většinou uplatnili inspiraci načerpanou ze zahraničních vzorů, přinášeli své pohledy na přínosy zavedení tohoto systému a zhodnocovali právní stav v ČR s návrhy na doplnění právní úpravy. Dalším subjektem, který se věnoval rozborům Státní pokladny, bylo například sdružení eStat.

Integrovaný informační systém Státní pokladny má být nástrojem, který zefektivní transparentní řízení státních financí, měl by přinést úspory při jejich správě a vnést přehled o minulé, současné i předpokládané finanční situaci státu. Jakým způsobem tento systém bude pracovat a co vše bude zahrnovat? Dle webových stránek Ministerstva financí⁶⁵ měl být do února tohoto roku předložen a poté zveřejněn věcný návrh zákona o Státní pokladně, který by měl vymezit představy o jejím fungování. Bohužel se tak dosud nestalo, a proto lze jen uvést hrubé představy zveřejňované představiteli Ministerstva financí a vyplývající z výběrového řízení, které již bylo uzavřeno a jehož vítězem se stala společnost IBM.

Integrovaný informační systém Státní pokladny by se měl skládat ze čtyř navzájem propojených modulů:

- Rozpočtového informačního systému,
- Centrálního účetního systému,
- Platebního styku,
- Řízení státního dluhu.

Rozpočtový informační systém (RIS)

Hlavními funkcemi tohoto systému bude příprava, sestavení a realizace státního rozpočtu a organizačních složek státu. Po jeho realizaci nastupuje i možnost následné kontroly plnění těchto rozpočtů. Systém by měl tedy zabezpečit konzistenci rozpočtu v rámci celého rozpočtového procesu.

⁶⁵ <http://www.mfcr.cz>

Součástí systému bude i možnost prohlížet uskutečněné transakce příjmů a výdajů, bude možné sledovat jednotlivá rozpočtová opatření učiněná během roku a vytvářet přehledy dle jednotlivých organizací, úrovní organizační struktury, a to buď podle jednotlivých položek rozpočtové skladby, nebo jejich skupin.

Samozřejmostí bude poskytování aktuálních informací potřebných k řízení státního dluhu a k řízení hotovosti a salda na jednotlivých účtech. Jednou z nejdůležitějších funkcí systému RIS bude správa a vedení jediného účtu veřejné správy, jediného účtu Státní pokladny a jediného účtu státu. RIS bude také spravovat rezervní fondy a mimorozpočtové zdroje.⁶⁶

Centrální účetní systém (CÚS)

Zde budou shromažďovány údaje pro sestavování účetních výkazů za celou ČR, budou v něm shromažďována i další data, která budou využitelná i pro jiné účely (např. statistické). Centrální účetní systém tedy bude shromažďovat a vyhodnocovat účetní záznamy od stanovených účetních jednotek (pravděpodobně se bude jednat o ty, které jsou dle § 1 odst. 3 zákona o účetnictví v novele účinné od 1. 1. 2010 zahrnovány do vybraných účetních jednotek, které budou shromažďovat účetní záznamy v centrálním systému účetních informací státu) a zajišťovat odpovídající výkaznictví.

Platební styk (PS)

Prakticky se bude jednat o modifikovaný systém ABO, který provozuje Česká národní banka. Tento systém bude (jako již nyní) zajišťovat platební služby organizačním složkám státu, předávat Ministerstvu financí denní informace o pohybech a stavu na účtech Státní pokladny a poskytovat výpisy a výkazy o peněžních prostředcích s jejich změnami. Řízení platebního styku bude umožňovat optimalizaci disponibilních finančních prostředků státního rozpočtu.

⁶⁶ http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_integr_roz_sys.html

Řízení státního dluhu (ŘSD)

Jako v minulém případě se jedná o integraci již existujícího informačního systému, který je provozován Ministerstvem financí. Toto řešení umožňuje řízení a kontrolu jednotlivých procesů financování státu a řízení portfolia státního dluhu, finančního majetku státu a řízení denní likvidity souhrnného účtu státní pokladny.⁶⁷

⁶⁷ Řízení státního dluhu. *Wikipedie: otevřená encyklopedie*.
http://cs.wikipedia.org/wiki/řízení_státního_dluhu.

6 Závěr

Cílem této práce bylo popsání právní úpravy vývoje vykazování údajů a informací o hospodaření obcí a jejich předchůdců místních a městských národních výborů, a kontroly tohoto hospodaření. Za počátek popisu tohoto vývoje byl zvolen začátek 70. let a tento výběr je také v úvodu zdůvodněn.

Proč je výkaznictví pro obce, nadřazené rozpočty, vládu a její hospodářskou politiku důležité, je detailně popsáno ve druhé kapitole zabývající se teoretickými aspekty výkaznictví a jeho významem pro plánování, řízení a hodnocení hospodaření dle rozpočtu. Rovněž jsou zde uvedeny cíle, kam by měl správný systém efektivního výkaznictví směřovat, jaké údaje by měl poskytovat a které funkce by měl zajišťovat. Podobné charakteristiky i když ve stručnější formě, jsou v základním přehledu uvedeny i pro kontrolu hospodaření obcí.

Informační povinnost obcí a na ni navazující kontrola je podrobněji popsána ve třetí části, která je rozdělena z hlediska vývoje do třech období. Na počátku každé této etapy stála významná politická a společenská změna, která měla dopad na celkové fungování státního aparátu a ekonomiky, ať už se jednalo o změnu státního uspořádání na konci 60. let či změnu politického systému v roce 1989 nebo o reformu veřejné správy v roce 2000.

Z pohledu, kterému se věnuji ve své práci, se jedná o změny v oblasti:

- právních předpisů upravujících pravidla rozpočtového hospodaření,
- legislativy, na níž jsou postaveny poklady vytváření a předkládání výkazů a dalších informací, a to včetně účetnictví vedeného národními výbory a obcemi,
- právních předpisů upravujících rozsah a obsah vnitřních i vnějších kontrol hospodaření národních výborů a obcí,
- a samozřejmě aplikace těchto právních norem ve vyvíjejících se, následně opouštěných a poté nazpět zvažovaných informačních systémech.

V jednotlivých vývojových fázích lze pozorovat projev určitých tendencí a odlišností. Hospodaření národních výborů v první etapě bylo velmi ovlivněno politickou situací a také faktem, že tyto subjekty byly státními orgány a pouhými správci majetku. Téměř veškerá jejich činnost byla svázána přesnými pokyny buď ve formě právních předpisů nebo požadavky nadřízených orgánů, počínaje ministerstvy až po národní výbory vyššího stupně. Rozpočet byl velmi úzce navázán na hospodářské a jiné plány stanovené státními nebo stranickými orgány. Na základě pětiletých plánů se vytvářely rozpočtové výhledy a jednorocní rozpočty, dle kterých národní výbory hospodařily. Národní výbory byly původně přímou součástí státního rozpočtu, v průběhu období se však projevovala určitá, byť omezená, možnost nakládat se svěřenými peněžními prostředky.

Způsoby i formy nakládání s rozpočtovými prostředky byly pomocí právních předpisů, pokynů a opatření precizovány do podrobností a detailů. Podobně důkladně byla stanovena jednotná pravidla a kontrolní mechanismy pro provádění kontroly, a to jak vnitřní kontroly národních výborů, tak i kontroly prováděné externími subjekty.

Pravidla výkaznictví a povinného sběru dat o hospodaření do centrálních informačních systémů, které byly provázány s platebním systémem Státní banky československé, umožňovaly Ministerstvu financí na základě poměrně přesného a na tu dobu včasného pohledu na veřejné prostředky v jejich plné šíři zachycovat a analyzovat trendy ve vývoji státních financí. Omezením se však ukázala nedostatečná technická a odborná vybavenost národních výborů. Těžkopádnost celého systému nebyla do budoucna udržitelná.

Druhou etapu charakterizovalo zrušení národních výborů a vznik samosprávných obcí. Rozpočtová pravidla byla benevolentní a obcím tak umožňovala nakládat se svými prostředky a majetkem značně nezávisle. Plánování (převážně střednědobé pětileté) je považováno za přežitek. Rozpočty obcí mohou být schvalovány jako přebytkové nebo schodkové s možností obcí financovat rozdíly i z externích zdrojů.

Lze pozorovat výrazné oddálení od přesných postupů stanovených pro vedení a zpracování účetnictví a s ním souvisejících agend. Jednotná informační soustava přestala být legislativně řízena a centrální informační systémy nejsou až na sběr výkazů prostřednictvím ARISu dále vyvíjeny a používány. Rovněž zaniklo automatické propojení

na bankovní systém ABO. Ministerstvo financí tak ztratilo operativní přehled o využití státních prostředků, které přerozdělovalo a poskytovalo do rozpočtu obcí, a bylo odkázáno jen na údaje, které získávalo prostřednictvím účetních a finančních výkazů. Každá obec má jako samostatný právní subjekt od této doby právo volby, jakým způsobem zajistí evidenci svého majetku a peněžních prostředků, včetně cizích zdrojů, standardizace zůstává zachována pouze na úrovni výkazů.

Většina vytvářených kontrolních mechanismů a metodik jejich provádění není dále využívána. Rozbory hospodaření, finanční kontrola, periodické revize nejsou dále prováděny, řada těchto činností nebyla řešena buď vůbec, nebo okrajově s tím, že bylo na rozhodnutí každé obce, zda převezme dříve zažité postupy, nebo si je upraví dle vlastního uvážení, či se jimi nebude zabývat vůbec. Časté byly jen proklamace bez určení konkrétních postupů, případně byly zaváděny povinnosti, jejichž plnění bylo v praxi nevyhnutelné. Právní úprava v oblasti informačních povinností, rozpočtu a kontroly v oblasti místních rozpočtů je poměrně strohá.

Třetí etapa je ovlivněna reformou veřejné správy, především zrušením okresních úřadů a vznikem vyšších územních samosprávných celků – krajů. Také pohled na hospodaření obcí se mění. Rozpočtová pravidla pro státní orgány a samosprávu jsou oddělena. I sebemenší porušení zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů je považováno za porušení rozpočtové kázně, které může být sankcionováno, zpět se do hospodaření obcí prosazují střednědobé výhledy. Rozpočtové organizace jsou zrušeny a nahrazeny subjekty bez vlastní právní subjektivity a svého rozpočtu. Jsou vydávány ve formě vyhlášek a jednotných standardů nové postupy účtování a účtová osnova. Všechny obce přejdou povinně na systém plného rozsahu podvojného účetnictví, neboť novelou zákona o účetnictví je od 1. 1. 2010 zrušena možnost vést u obcí účetnictví jen ve zjednodušeném rozsahu. Tato změna souvisí s vytvářením účetnictví státu, jehož cílem je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu. Efektivní zajišťování informací je nutně spojeno s požadavky na elektronizaci a digitalizaci dat, která umožní jejich rychlý přenos s nemožností nežádoucích úprav a zásahů. Zároveň by elektronizace měla přispět k důslednější inventarizaci majetku, kdy je na základě uvedené novely zákona o účetnictví připravováno ze strany Ministerstva financí sjednocení postupu pomocí samostatné vyhlášky. Počítá se i s rozšiřováním okruhu skutečností, které budou sledovat tzv. vybrané účetní jednotky,

mezi které jsou zahrnuty i obce. Jedná se např. o sledování podmíněných pohledávek a závazků, oceňování majetku určeného k prodeji reálnými cenami nebo budoucího přírůstku a úbytku majetku či jiného aktiva nebo pasiva. Všechny tyto úpravy nepochybně zvýší požadavky na odbornost, technické vybavení a časovou náročnost. Je otázkou, zda se malé obce budou schopny vypořádat s novými požadavky na odpovídající úrovni, či tyto změny spíše nepřispějí k jejich dobrovolnému slučování a tím snižování jejich počtu. Vyšší míra právní regulace při nakládání s veřejnými prostředky je jistě potřebná, ale vždy je nutné přihlížet i k místním podmínkám a okolnostem.

Přijetím nového zákona o obcích přechází odpovědnost za vnitřní kontrolu na zastupitelstvo obce a jimi zřizovaných komisí. Zavádí se opět systém finančních kontrol, povinné každoroční přezkoumávání hospodaření obcí nezávislým auditorem nebo krajským úřadem, za jehož provedení zodpovídá starosta obce. Ministerstvo financí zkoumá zadluženost obcí a později i další ukazatele a kritéria hospodaření obcí. Z celého přístupu je zřejmé zpřísnování vztahů mezi státními financemi, které zastupuje Ministerstvo financí, a obecními rozpočty, jejichž objem má díky zákonnému přerozdělování veřejných zdrojů neustále vzrůstající trend. Přestože je proklamována samostatnost územních samosprávných celků, jejich právo na vlastnictví, je viditelná i snaha poznat důkladněji nejen strukturu majetku, s nímž územní samosprávné celky disponují, ale i jeho reálnou hodnotu.

Informačním systémem, který je dále používán pro předkládání povinných účetních a finančních výkazů, zůstává ARIS. Vznikají však další agendové systémy, mezi které patří informační systém finanční kontroly ve veřejné správě, ze kterého jsou čerpány informace a výsledky pro potřebu vlády ČR. Stále častěji se začíná hovořit o nutnosti budovat integrovaný systém Státní pokladny k zajištění efektivnějšího řízení státních financí, do kterého budou zahrnuty i obce a územní rozpočty obecně.

Pro detailní závěry ke každé etapě odkazují na kapitoly 3.1.4, 3.2.4 a 3.3.4., které shrnují tato období.

V samostatné kapitole této práce je nabídnut stručný pohled na srovnatelnou právní úpravu výkaznictví obcí na Slovensku, kde je již systém Státní pokladny zaveden zákonem z roku 2002. V České republice se počítá se spuštěním systému Státní pokladny do

rutinního provozu od 1. 1. 2010. V současné chvíli však stále neexistuje legislativní podklad. Vzhledem k tomu, že systém představuje citelný zásah do dosud používaných postupů a počet jeho uživatelů je odhadován na desetitisíce, lze jen stěží předpokládat, že přechod na tento systém bude proveden včas a bez problémů.

I z obecného pohledu, který je uveden v šesté kapitole, je však zřejmé, že při budování některých funkcí nově vytvářeného systému, zejména v oblasti rozpočetnictví, účetnictví a platebního styku, se lze inspirovat a poučit v minulosti, která však samozřejmě byla omezena úrovní technického a technologického vybavení a možnostmi. I v této oblasti je tedy potvrzena teorie neustálého vývoje ve spirále, neboť se postupně vracíme k dříve používaným metodám, ovšem z úrovně vyššího poznání.

Seznam použité literatury a pramenů

- Allen, R.; Tommasi, D. *Řízení veřejných výdajů : odborná příručka pro tranzitivní země*. Redakční zpracování anglického originálu. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2002. ISBN 80-85045-12-5. Dostupné též z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/hodnoc_vysledku_11335.html.
- Bakeš, M. a kol. *Finanční právo*. 4., aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7.
- Bruder, Z. *Základní kvalifikační učebnice pro financování, účetnictví a úvěr*. 1. vyd. Praha: Práce, 1978.
- Červenka, M. *Soustava veřejných rozpočtů*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-11-0.
- Grůň, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. ISBN 80-7201-620-2.
- Hamerníková, B.; Kubátová, K. *Veřejné finance : učebnice*. Praha: Eurolex Bohemia, 1999. ISBN 80-902752-1-4.
- Hendrych, D. *Správní právo : obecná část*. 5., rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-671-9.
- Hindls, R.; Hronová, S.; Cipra, T. *Kvantitativní metody a informatika*. Praha: Bilance, 1997. ISBN 80-238-1700-0.
- Kinšt, J.; Paroubek, J. *Rozpočtová skladba v roce 2007 a praktické příklady : publikace pro pracovníky orgánů státní správy, obcí, krajů a jejich organizačních složek*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-356-2.
- Kotrba, R. Musí být rozpočet obcí vyrovnaný? *Zprávy Ministerstva financí*. 1993, č. 2., s. 14.
- Kovanicová, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Vyd. 1. Praha: BOVA POLYGON, 2004. ISBN 7273-095-9.
- Král, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-062-7.
- Křišťová, Z. Proč je důležitý interní audit při čerpání evropských dotací? *Moderní obec*. 2009, č.1., s. 17.
- Lehkoživ, J.; Kafka, D.; Ševčíková, A.; Pázlerová, E.; Paroubek, J.; Sokolová, D.; Novák, J.; Patera, J. *Automatizované účetnictví NV a RO : transformace údajů z ABO*. Praha: Ministerstvo financí, 1983.

Lev, L.; Sýkora, O.; Tíkal, D. *Metodická pomůcka k provádění periodických revizí hospodaření místních národních výborů a organizací jimi řízených a spravovaných*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1973.

Malý, J.; Kafka, D.; Sováková, J.; Langr, L. *Automatizované účetnictví národních výborů a rozpočtových organizací jimi řízených*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1982.

Marková, H.; Boháč, R. *Rozpočtové právo*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-598-8.

Marková, H. Rozpočtový proces. In Bakeš, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7.

Melion, M. *Finance obcí*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1994. ISBN 80-85490-41-2.

Melion, M. *Pravidla hospodaření obcí a okresních úřadů*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1991. ISBN 80-900592-0-1.

Melion, M. Uplatnění moderní výpočetní techniky v oblasti národních výborů. In Potulický, R. a kol. *Finanční politika v oblasti národních výborů v 7. pětiletce. II. část*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1982.

Melion, M. *Výklad rozpočtových pravidel federace a republik*. Hradec Králové: Inženýrské služby, 1990.

Micherová, B.; Kresl, J.; Šebková, H. *Právní předpisy ve finanční praxi*. 1. vydání. Praha: Federální ministerstvo financí, 1976.

Ottův slovník naučný. Díl 14. V Praze: J. Otto, 1899.

Pavlíček, V. *Ústavní právo a státověda. II. díl, Ústavní právo České republiky. Část 1*. 1. vyd. Praha: Linde, 2001. ISBN 80-7201-273-8.

Peková, J. *Hospodaření a finance územní samosprávy*. 1.vyd. Praha: Management Press, 2004. ISBN 80-7261-086-4.

Pelikánová, I. *Obchodní právo. I*. Vyd. 1. Praha: ASPI Publishing, 2005. ISBN 80-7357-062-9.

Potulický, R. a kol. *Finanční politika v oblasti národních výborů v 7. pětiletce. II. část*. Praha: Ministerstvo financí ČSR, 1982.

Potulický, R. a kol. *Rozpočty a finanční hospodaření NV*. Praha: Tisková, ediční a propagační služba, 1973.

Potulický, R.; Mohorková, H.; Rybařík, M.; Melion, M.; Tesárek, F. *Soustava financování národních výborů v 6. 5LP*. Praha: Ministerstvo financí, 1976.

Společný hodnoticí rámec (model CAF) : zlepšování organizace pomocí sebehodnocení. 1. vydání. Praha: Národní informační středisko pro podporu jakosti, únor 2007. ISBN 978-80-02-01901-5. Dostupné též z WWW: http://www.eipa.eu/files/File/CAF/Brochure2006/Czech_2006.pdf.

Stejskalová, I. *Využití účetnictví v řízení neziskových organizací : se zvláštním zřetelem na tvorbu a využití rozpočtu v řízení*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-187-0.

Stránský, P. *Problematika výkaznictví vůči EU*. Přednáška na konferenci ISSS 2005. Dostupné z WWW: www.issc.cz/archiv/2005/download/prezentace/sas_thuringen.ppt.

Svobodová, J. a kol. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu v roce 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-504-7.

Tichý, L.; Arnold, R.; Svoboda, P.; Zemánek, J.; Král, R. *Evropské právo*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-449-X.

Ulrychová, J.; Jičínský, P.; Hronková, J. *Registry AFIS NV*. Praha: Ministerstvo financí ČR, 1980.

Právní předpisy

Zákon č. 60/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 69/1967 Sb., o národních výborech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 143/1968 Sb., ústavní zákon o československé federaci, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 134/1970 Sb., o pravidlech státního rozpočtu československé federace a o zásadách hospodářství s rozpočtovými prostředky státních rozpočtů federace a republik, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 145/1970 Sb., o národohospodářském plánování, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon ČNR č. 69/1971 Sb., o pravidlech státního rozpočtu České socialistické republiky a o hospodaření s rozpočtovými prostředky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 103/1971 Sb., o lidové kontrole, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon ČNR č. 116/1971 Sb., o výborech a komisích lidové kontroly, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/1972 Sb., o působnosti orgánů České socialistické republiky v oblasti sociálně ekonomických informací, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 129/1989 Sb., o rozpočtové soustavě Československé socialistické republiky a o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky.

Zákon ČNR č. 163/1989 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České socialistické republiky.

Zákon č. 367/1990 Sb., o obecním zřízení, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1990 Sb., o rozpočtových pravidlech federace, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon ČNR 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 163/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech státního rozpočtu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.
Nařízení vlády č. 153/1971 Sb., o informační soustavě organizací, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška FMF ČR č. 154/1971 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška FMF ČR č. 163/1971 Sb., o provádění periodických revizí hospodaření, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška MF ČR č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška MF ČR č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška MF ČR č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

Resumé

Legal regulations for information responsibilities of municipalities as a part of a public budgetary system

Budgets of local governments are very important parts of public budgetary system. In the Czech Republic through that municipalities' budgets large amount of taxes income and subsidies are distributed not only from state budget, but also from other providers of financial support (districts' budgets, European Union funds etc.). For this reason, it is essential that the government, Ministry of Finance and other providers check how the municipalities manage these resources.

Basic information about the process of managing budgets, and their particular parts, supply statements with suitable data, in suitable form and created at the right time. Reports are the first step in the process of ensuring effective management of public finance. From their data governing bodies can gain a view of future development of financial management or evaluate the history of not only financial management and payments made, among other criteria To check this, analysis of variances are used. This information helps to support effective management of public finance, to prevent infliction of damages and also to provide information to the general public about the kinds and amount of costs of local authorities.

The formal result of financial reporting is not the aim and is not sufficient. The second step that follows that formal financial reporting is control of the processes and reported financial data. The relationship between reporting and control is very tight. Without this second step, it is not possible to govern and manage the economy of public authority. Checks give the relevance to the reported data and of course a real view on the management of public finance. Generally two kinds of controls are distinguished – internal and external. Both are needed key factors and give feedback to responsible people.

The aim of this paper is to describe and summarize the history of legal regulation of two parts of the budgetary process - reporting and control. History is divided into three phases. First phase started, according to me, at the beginning of 1970ies because modern

reporting of municipalities started with computer technology and new legal regulation inflicted by new federation system of Czechoslovakia, until the Velvet revolution that brought huge economic and social changes into the public administration system.

The second phase lasted 10 years and finished at the end of the millennium. Last phase, I described in the text, included the temporary state and outlook on the future of the State treasury system. Similarity between the IT system running before the Velvet revolution and functions of the developing new State treasury system is noteworthy. The same situation we can observe in the legal requirements for control and reporting.

Klíčová slova

výkaznictví, kontrola, veřejné rozpočty, informační systém, státní pokladna

Keywords

reporting, control, public budget, information system, state treasury