

VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ STÁTU



ZPRÁVA

NEJVYŠŠÍHO KONTROLNÍHO ÚŘADU

A FAKULTY FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ VYSOKÉ ŠKOLY EKONOMICKÉ V PRAZE

Autorský kolektiv Nejvyššího kontrolního úřadu:

Ing. Luboš ROKOS, ředitel odboru finančního auditu

Ing. Jarmila SCHMIDTOVÁ, Ph.D., vedoucí oddělení realizace finančního auditu

Ing. Jan PROSECKÝ, vedoucí oddělení metodiky finančního auditu

Ing. Michala STEFANOVIČ, kontrolor odboru realizace finančního auditu

Autorský kolektiv Vysoké školy ekonomické:

doc. Ing. David PROCHÁZKA, Ph.D., KfÚA FFÚ VŠE v Praze

doc. Ing. Vladimír ZELENKA, Ph.D., KfÚA FFÚ VŠE v Praze

Praha 13. listopadu 2025

OBSAH

Shrnutí	6
1. Účel zprávy	8
2. Kontext a význam účetnictví státu	9
3. Reforma účetnictví státu ČR v souvislostech	10
3.1 Aktuální účetnictví ve veřejném sektoru: zkušenosti ze zahraničí a teoretické souvislosti	10
3.2 Mezinárodní standardizace pro veřejný sektor	14
3.3 Reforma účetnictví veřejného sektoru v České republice	16
3.4 Nálezy NKÚ z kontrolní akce č. 17/36	18
4. Metodologie šetření	20
4.1 Literární rešerše	20
4.2 Dotazníkové šetření	20
4.3 Analýza nálezů kontrolních akcí Nejvyššího kontrolního úřadu	21
5. Výsledky dotazníkového šetření a rozhovorů	22
5.1 Hodnocení využívání účetních a rozpočtových informací z pohledu externích uživatelů	22
5.2 Hodnocení využívání účetních a rozpočtových informací z pohledu interních uživatelů (ministerstva)	23
5.3 Hodnocení využívání účetních a rozpočtových informací z pohledu specifických uživatelů	25
6. Výsledky analýzy nálezů z kontrolních akcí Nejvyššího kontrolního úřadu typu finančního auditu	27
6.1 Spolehlivost účetních informací dle zjištění Nejvyššího kontrolního úřadu	27
6.2 Využívání účetních informací ze strany kontrolovaných osob	29
6.3 Porovnávání aktuálních účetních informací státu s peněžním rozpočtem	30
7. Doporučení	31
7.1 Doporučení pro regulátora	31
7.2 Doporučení pro uživatele	32

Literatura	35
Předpisy publikované ve sbírce zákonů.....	37
Seznam grafů, obrázků, tabulek a zkratk	38
Přílohy	40

SHRNUTÍ

Předložená zpráva je výsledkem společné práce týmů odborníků z Nejvyššího kontrolního úřadu a z Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické. Jejím cílem bylo zmapovat a zhodnotit využívání účetních informací státu v prostředí České republiky, konkrétně těch, které produkují jednotky ze sektoru ústředních vládních institucí, a to organizační složky státu, typicky ministerstva.

Zpráva jednoznačně ukazuje, že ve využívání účetních informací státu jsou výrazné rozdíly. Zatímco pro makroekonomické a statistické účely je účetnictví státu využíváno na vysoké úrovni a plní svou roli dobře, jeho praktické využití pro řízení a rozhodování institucí státu je omezené.

Z provedeného hodnocení využívání účetních informací státu vyplývají tyto závěry:



Účetnictví státu v ČR má potenciál sloužit.



Účetnictví státu jako podklad pro makroekonomické a statistické účely je na vysoké úrovni a je pro tyto účely široce využíváno. Některé údaje účetní závěrky jsou však pro tyto účely využívány jen příležitostně či vůbec.



Současná struktura účetních výkazů ve veřejném sektoru i způsob jejich využívání ukazují na možnost jejich zjednodušení.



Nepotvrdilo se systematické využívání účetních výkazů jednotek státu pro rozhodování uživatelů.



Podrozvahové položky nejsou běžně využívány, případně jen dílčí údaje v konkrétních případech.



Nepotvrdilo se využívání účetnictví státu pro přípravu rozpočtu či srovnávání výsledků hospodaření s rozpočtem, tedy s plánem hospodaření s peněžními prostředky státu. Nebyl tak naplněn jeden z hlavních principů reformy účetnictví veřejného sektoru v ČR – propojení účetního a rozpočtového pohledu.

Obecně platí, že údaje z účetnictví jsou k dispozici a plní požadavek transparentnosti ohledně hospodaření státu, tedy požadavek tzv. accountability neboli „skládání účtů“ ze své činnosti široké veřejnosti. To je v demokratické společnosti pozitivně hodnoceno při správě veřejných financí.

V návaznosti na výsledek této zprávy máme za to, že následující části účetní závěrky či přímo navazujících výkazů pocházejících z účetnictví **nejsou dostatečně využívány a existuje prostor k jejich zjednodušení či redukci:**

- **výkaz přehled o peněžních tocích;**
- **výkaz přehled o změnách vlastního kapitálu;**
- **některé skutečnosti sledované a vykazované na podrozvahových účtech;**
- **rozsah některých částí pomocného analytického přehledu.**

Podle našeho názoru by měl regulátor, tedy Ministerstvo financí, využít tuto zprávu jako podklad pro své post-implementační hodnocení a zohlednit ji v rámci přípravy nového zákona o účetnictví a prováděcích předpisů. Nově připravovaná legislativa totiž přirozeně nabízí příležitost k přehodnocení rozsahu a obsahové náplně účetní závěrky i vedení účetnictví jednotek státu – a to bez zbytečných vícenákladů či organizačních zásahů do již zavedených procesů. Jsme si vědomi veřejně proklamovaného záměru MF redukovat povinnosti týkající se přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, ale máme za to, že zjednodušením či částečnou redukcí mají projít i další výkazy, zejména ty obsahující podrozvahové skutečnosti.

Hlavní závěry zprávy i způsob jejich zjišťování však mohou být inspirací i pro jiné instituce a státy. Znalosti o uživatelích účetnictví státu a jejich informačních potřebách napomáhají mezinárodnímu srovnávání a identifikaci dobré praxe („best practice“). Mohou být též podkladem pro probíhající diskuze o vztahu mezi náklady na poskytování účetních informací a užitky, které přinášejí jejich uživatelům.

1. ÚČEL ZPRÁVY

Cílem této zprávy je identifikovat hlavní uživatele účetnictví státu, analyzovat jejich informační potřeby a posoudit, zda jsou tyto potřeby dostatečně naplněny. Zvláštní důraz je kladen na praktické využívání účetních informací ve veřejné správě, a to jak pro rozhodování, tak pro proces skládání účtů¹. Tato zpráva se zaměřuje primárně na plnění explicitního cíle uvedeného v zákoně o účetnictví, tj. na využívání účetních informací státu pro rozhodování uživatelů. Potřeba této analýzy reaguje mj. na zjištění Nejvyššího kontrolního úřadu (konkrétně kontrolní akce č. 17/36²), které upozornilo na omezené využívání účetních dat.

Běžným nástrojem mezinárodní osvědčené praxe pro provádění takové ex-post analýzy dopadů je tzv. post-implemenční hodnocení (angl. post-implementation review), při kterém se posuzují dopady nového standardu či účetních předpisů, včetně toho, zda došlo k dosažení zamýšlených cílů a zda informace v účetnictví skutečně odpovídají informačním potřebám uživatelů, které byly identifikovány jako podstatné při novelizaci účetních předpisů. Post-implemenční hodnocení by měl primárně provádět tvůrce účetních předpisů. V podmínkách účetnictví veřejného sektoru ČR ovšem Ministerstvo financí ČR /MFČR/ vystupuje jak v roli regulátora, tak i v postavení jednoho z klíčových uživatelů. Proto je vhodné provést i nezávislé posouzení, které posiluje objektivitu a zpětnou vazbu nezbytnou pro další rozvoj systému.

Tato zpráva je výsledkem odborné spolupráce a výzkumu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a Nejvyššího kontrolního úřadu ČR a přináší prvotní pohled na využití účetních informací státu po reformě účetnictví.

Zpráva byla realizována ve dvou fázích. Nejprve byla zpracována systematická rešerše vědecké literatury (viz **příloha č. 1**), která mapuje aktuální stav poznání v oblasti implementace aktuálního účetnictví veřejného sektoru ve světě, s primárním důrazem na identifikaci uživatelů těchto informací. Výsledkem systematické rešerše literatury byla klasifikace uživatelů účetnictví státu dle jejich uživatelských potřeb, a to jak z hlediska obsahu informací, tak i jejich rozsahu (míry podrobnosti). Tato klasifikace byla východiskem pro druhou fázi, která formou dotazníkového šetření a polostrukturovaných rozhovorů identifikovala oblasti využití účetních informací státu relevantními skupinami uživatelů, včetně omezení, se kterými se při práci s účetními údaji setkávají. Výsledky dotazníkového šetření a rozhovorů jsou dále doplněny o analýzu nálezů z kontrolních akcí NKÚ.

1 Z hlediska právních předpisů, resp. zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, (podrobněji viz část 2.1 této zprávy) je patrné, že výslovně vyzdvihuje cíl účetnictví v podobě umožnění uživatelům účetní závěrky činit na základě těchto informací „ekonomická rozhodnutí“. Další typický cíl účetnictví ve veřejném sektoru, a to „skládání účtů“ (accountability) představující naplňování transparentnosti vůči občanům, daňovým poplatníkům aj. stávající zákon o účetnictví neuvádí, a tento cíl je proto z pohledu účetnictví státu ČR třeba vnímat zatím jen implicitně. Návrh nového zákona o účetnictví tuto funkci definoval již explicitně (viz § 3 odst. 1d) jako „posuzování řádného hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy v případě účetního výkaznictví účetní jednotky veřejného sektoru“.

2 Kontrolní akce č. 17/36 – Účetní reforma v oblasti veřejných financí (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 6/2018 Věstníku NKÚ).

2. KONTEXT A VÝZNAM ÚČETNICTVÍ STÁTU

Účetnictví státu je součástí veřejné služby a jeho cílem je poskytovat informace o hospodaření s veřejnými prostředky jednotlivých institucí veřejného sektoru a v ideálním případě i souhrnně za celý veřejný sektor. V praktické rovině plní účetnictví státu základní požadavek, který je typický i pro účetnictví podnikatelů, tj. **produkovat informace finančního charakteru**, které jsou užitečné pro uživatele při jejich kvalifikovaném **rozhodování**. Kromě rozhodování umožňují výstupy z účetnictví státu vyhodnocovat, jak bylo s veřejnými zdroji nakládáno (tzv. **skládání účtů** široké veřejnosti).

Ve veřejných financích ČR představují účetní a rozpočtová data dva klíčové zdroje pro hodnocení finanční situace státu a jeho hospodaření. Zatímco rozpočtová data jsou důležitá pro plánování a kontrolu výdajů, účetní informace nabízejí přesnější a srovnatelnější obraz díky akruálnímu principu, který zajišťuje vyšší vypovídací schopnost. Vedle údajů o peněžních prostředcích zobrazuje totiž i finanční situaci vyjádřenou ostatními rozvahovými položkami, což v úhrnu podává systematický pohled nejen na operativní, ale i dlouhodobý aspekt těchto jevů.

Využití účetních informací lze rozdělit na interní a externí. **Interní využití** zahrnuje především potřeby vedení účetních jednotek, které mohou kromě údajů z finančního účetnictví využívat také manažerské nebo na míru připravené analytické informace, jež nejsou upraveny účetními předpisy. Pro **externí uživatele**, kteří nemají přístup ke specificky připraveným datům, je naopak účetní závěrka často jediným formálně dostupným zdrojem dat³ o komplexní ekonomické situaci jednotky, na jehož základě mohou činit kvalifikovaná rozhodnutí.

Akruální účetnictví představuje pro veřejný sektor rozsáhlý informační potenciál, jehož kvalitní a spolehlivé zajištění však není jednoduchou ani levnou záležitostí. Je proto třeba ospravedlňovat jeho existenci, budování i rozšiřování, což znamená i zjišťovat, zda uživatelům reálně slouží.

3 V IPSAS označovaná jako „účetní závěrka pro všeobecné použití“.

3. REFORMA ÚČETNICTVÍ STÁTU V SOUVISLOSTECH

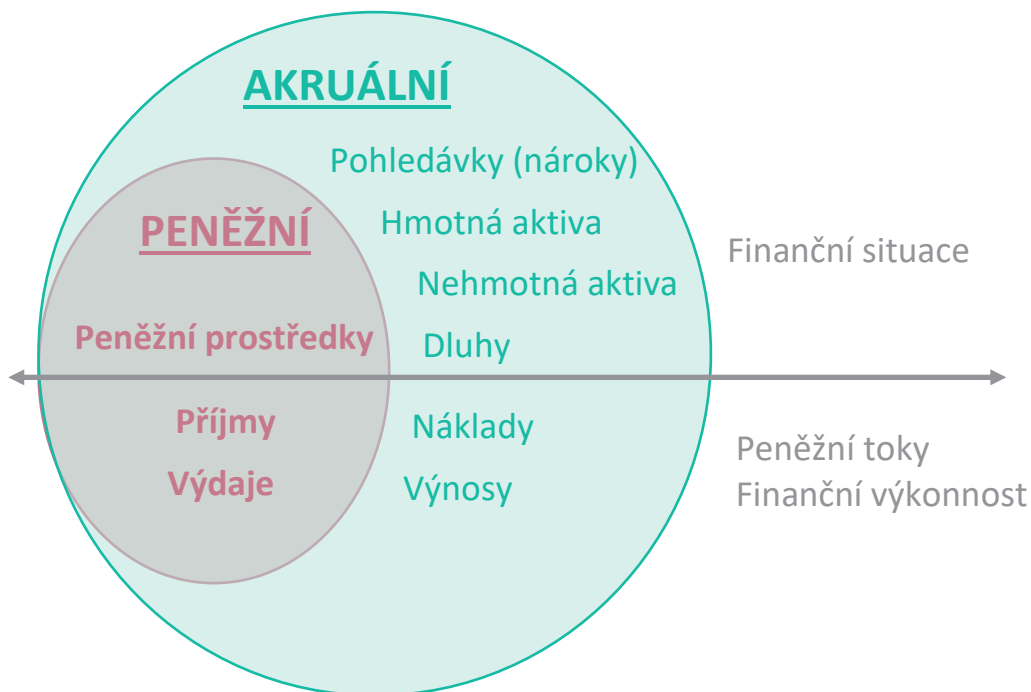
Tato část zprávy mapuje na základě systematické rešerše relevantní vědecké literatury a odborných studií důvody, praktické zkušenosti a teoretické souvislosti implementace akruálního účetnictví ve veřejném sektoru ve světě. Tyto informace tvoří výchozí kontext pro představení nejdůležitějších kroků reformy účetnictví veřejného sektoru v ČR.

3.1 AKRUÁLNÍ ÚČETNICTVÍ VE VEŘEJNÉM SEKTORU: ZKUŠENOSTI ZE ZAHRANIČÍ A TEORETICKÉ SOUVISLOSTI

Účetnictví státu je nedílnou součástí veřejné služby, jejímž úkolem je poskytovat srozumitelné a užitečné finanční informace o hospodaření veřejného sektoru, a tím vytvářet základnu pro kvalifikované rozhodování, řízení a veřejnou kontrolu. Na teoretické i praktické úrovni je dlouhodobě řešenou otázkou, do jaké míry mohou potřebné informace poskytnout účetní systémy postavené na **peněžní bázi** a zda a v jakém rozsahu je nezbytné se přiklonit i ve veřejném sektoru k **bázi akruální**.

Oba systémy mají svá pozitiva i negativa. Hotovostní účetnictví představuje méně nákladný systém s nižšími požadavky na odbornost při pořizování dat a jejich interpretaci s tím, že popisovaná realita může být značně zkreslena (např. posouvání plateb mezi roky). Akruální systém lépe zobrazuje skutečnost (i když i zde je jisté riziko „účetní kreativity“, např. prostřednictvím účetních odhadů) za cenu vyšších nákladů a nutnosti umět s daty odborně pracovat.

Obrázek č. 1: Báze vedení účetnictví



Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE.

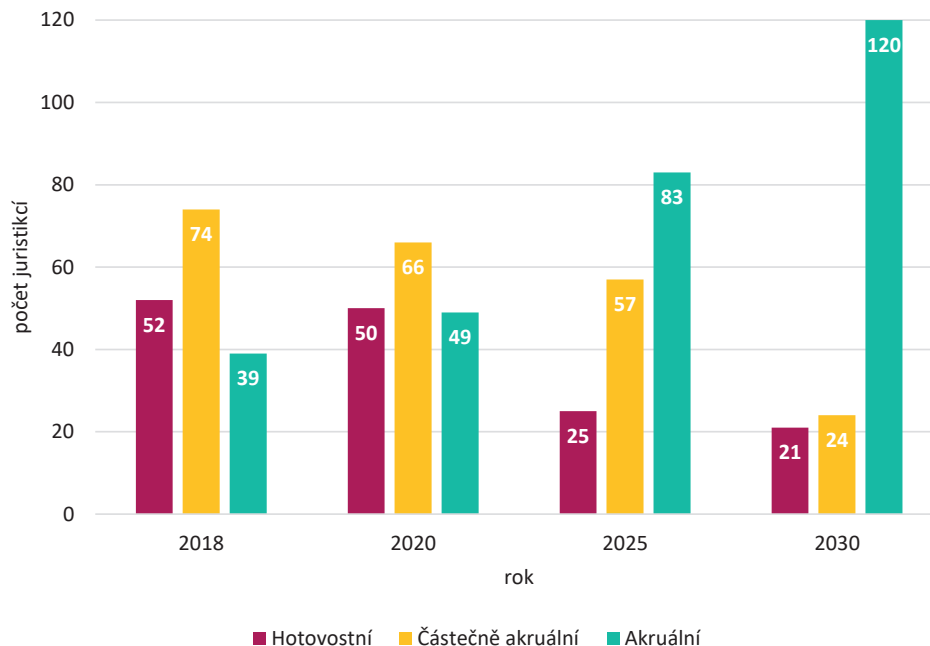
Tato část zprávy se proto zaměřuje na výsledky reforem spojených s akruálním účetnictvím ve veřejném sektoru v zahraničí. Zdrojem informací byly závěrečné účty či obdobné výkazy několika vybraných zemí, doplněné o odborné studie OECD, vědecké články a další odborné podklady⁴. Kombinace těchto zdrojů umožnila zmapovat různé přístupy jednotlivých zemí k akruálnímu účetnictví, zhodnotit praktické dopady a poukázat na problémy a výzvy, které jednotlivé země v průběhu reformy řešily, a to včetně jejich zasazení do širších teoretických konceptů, které dokážou osvětlit možnosti a limity využití tohoto typu účetních informací ve veřejném sektoru.

V případě reforem účetnictví států zaměřených na implementaci akruálního účetnictví lze konstatovat, že se jedná o všeobecný trend. Klíčovými průkopníky akruálního účetnictví států a s tím spojené odborné debaty byly Austrálie a Nový Zéland, ve kterých byly reformy zahájeny již v 80. letech 20. století; v evropském prostoru se jedná o Velkou Británii či Švédsko. Zpráva *International Public Sector Financial Accountability Index 2021* (IFAC & CIPFA, 2021) poskytuje komplexní přehled o globálním pokroku v implementaci akruálního účetnictví ve veřejném sektoru. Mezi lety 2018 a 2020 došlo k významnému rozšíření počtu jurisdikcí, které přecházejí z peněžního na akruální princip účetního vykazování. Podle prognóz bude tento trend pokračovat i nadále – do konce roku 2025 by mělo vykazovat na akruálním základě již 50 % sledovaných jurisdikcí. Přestože výhled na rok 2030 s sebou nese vyšší míru nejistoty z důvodu dlouhodobého charakteru reforem, předpokládá se, že do tohoto roku bude na akruálním základě vykazovat až 120 jurisdikcí, což představuje přibližně 73 % z celkového počtu 165 sledovaných.

4

Consolidated Financial Statements of Commonwealth of Australia, The Whole of Government Accounts of the UK, Der Bundesrechnungsabschluss Österreich, Federal Consolidated Financial Statements of Swiss Confederation, Financial Statements of the Government of New Zealand, Rapport de présentation du Compte général de l'État (CGE), Compte général de l'État (CGE), Rapport sur le contrôle interne comptable de l'État et de ses organismes publics (France), The Public Accounts of Canada, OECD Journal on Budgeting.

Graf č. 1: Globální vývoj přechodu veřejného sektoru k akruálnímu účetnictví



Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE podle citované publikace IFAC & CIPFA z roku 2021.

Z regionální perspektivy se nejdynamičtější vývoj očekává zejména v Africe, Asii a Latinské Americe. V evropském kontextu probíhá implementace akruálního účetnictví v rámci přípravy na zavedení evropských účetních standardů pro veřejný sektor (EPSAS). Počet evropských jurisdikcí využívajících akruální vykazování by se měl do roku 2025 zvýšit na 29, ve srovnání s 19 jurisdikcemi v roce 2020. Akruální účetnictví a rozpočtování se stávají běžnou praxí v mnoha zemích OECD. Některé evropské země jako Německo a Nizozemsko však preferují i nadále používat modifikovanou formu peněžního základu účetnictví (Hepworth, 2025). Na příkladu Německa a Norska představují Moretti & Youngberry (2018) důvody, proč se tyto země rozhodly setrvat u peněžního účetnictví a peněžního rozpočtování. Byť se důvody liší, společným jmenovatelem u obou zemí je skutečnost, že považují své systémy vycházející z peněžní báze za natolik kvalitní, že by případný přechod na akruální bázi přinesl jen nevýznamné dodatečné přínosy, které by však byly doprovázené podstatnými náklady. Motivace k přechodu na akruální účetnictví často závisí na stupni rozvoje dané země. Ve vyspělých ekonomikách bývá impulsem zejména snaha o zkvalitnění dostupných informací pro manažerské rozhodování, včetně evidence odpisů a sledování závazků, včetně podmíněných, které mohou významně ovlivnit dlouhodobou fiskální stabilitu. V rozvojových zemích hraje často roli tlak zvenčí, zejména ze strany mezinárodních organizací, a snaha zvýšit důvěryhodnost veřejných výdajů.

V souvislosti s různými motivy pro spuštění reformy účetnictví státu upozorňují Ansari & Euske (1987), že je nutné zkoumat, jakou roli účetnictví v rámci reformy hraje. Obecně se může jednat o roli technicko-racionální (nástroj pro zlepšování rozhodování), roli socio-politickou (nástroj racionalizace jednání organizací vůči členům či získání výhody při jednáních) či o roli institucionální (nástroj legitimizace organizace vůči externím stakeholderům). V tomto kontextu je důležité nepovažovat reformu účetnictví za čistě technickou záležitost, nýbrž za podstatný prvek veřejné volby, která přesahuje vlastní hranice účetního výkaznictví veřejného sektoru (Hyndman & Connolly, 2011). Socio-politická a institucionální role účetnictví dokáže též vysvětlit nejednoznačné dopady reformy účetnictví veřejného sektoru na externí i interní uživatele, jak vyplývá z rešerše literatury prezentované v příloze č. 1 (zejména kapitola 2, části B a C této přílohy).

Otázka přínosů a nákladů těchto reforem tak zůstává aktuálním tématem odborné debaty a mnohdy záleží na specifických faktorech v dané zemi.

Spolehlivé údaje o vynaložených nákladech však nejsou vždy k dispozici. Volně dostupné sice bývají odhady nákladů připravované reformy, jako tomu bylo např. v roce 2008 v případě odhadu budoucích výdajů na provedení účetní reformy veřejného sektoru v roce 2009 (blíže viz kapitola 3.4 této zprávy) nebo je tomu tak v případě iniciativy zavedení evropských standardů EPSAS (blíže viz kapitola 3.2 této zprávy). Následně vzniklé náklady však již k dispozici být nemusí, a to ani jejich odhady, jako tomu bylo např. u nákladů České republiky na provedení zmíněné reformy (blíže také viz kapitola 3.4 této zprávy). Výše vzniklých nákladů a jejich vývoj je přitom důležitým faktorem, bez jejich systematického sledování či relevantních odhadů nelze, či lze jen velmi obtížně, hodnotit efektivnost reformy.

Co se týče otázky přínosů reforem, řešerše vědecké literatury a mezinárodních srovnávacích studií indikuje, že pro úspěšnou realizaci reformy účetnictví státu je podstatné právě hledisko technicko-racionální funkce účetnictví. Primárním cílem reformy tedy musí být zvýšení kvality, relevance a užitečnosti poskytovaných účetních informací a nesmí být motivována pouze legislativními nebo institucionálními tlaky. Nicméně i pokud je skutečným cílem reformy **zlepšit informační základnu pro řízení**, rozhodování a kontrolu ve veřejné správě, vlastní implementace aktuálního účetnictví ve veřejném sektoru bývá stejně jako u jiných rozsáhlých změn provázena řadou koncepčních i praktických problémů (Arnaboldi & Lapsley, 2009; Bathó, 2012). Tyto obtíže mohou vést nejen ke zpochybňování přínosů reformy (Wynne, 2008), ale i k jejímu otevřenému odmítání ze strany některých aktérů (Carnegie & West, 2003).

Jedním z hlavních rizikových faktorů je **rozpor mezi potřebami interních a externích uživatelů** účetních informací. Interní uživatelé – často ti, kdo reformu přímo realizují – mají specifické, krátkodobě orientované požadavky, které se odlišují od informačních potřeb externích uživatelů, jako jsou například veřejnost, parlament nebo kontrolní instituce (van Helden & Reichard, 2019). Navíc samotní sestavovatelé účetních výkazů mnohdy nemají jasnou představu o tom, kdo patří mezi externí uživatele a jaké účetní informace je zajímají. V důsledku toho je konstrukce účetního systému primárně přizpůsobena interním potřebám organizací, zatímco výstupy určené pro externí uživatele jsou vytvářeny převážně formálně a často bez hlubší analýzy jejich reálné využitelnosti (van Helden & Reichard, 2019).

Mezinárodní srovnávací studie, např. Carlin (2005), Flynn et al. (2016) či Moretti & Youngberry (2018), potvrzují očekávání, že **implementace aktuálního principu do účetnictví státu se neobejde bez praktických obtíží**. Tyto komplikace jsou běžnou záležitostí. Přestože u každé země lze identifikovat jedinečné problémy, které jsou vyvolané národními specifiky veřejné správy, většina problémových oblastí je společná napříč zeměmi, mj.:

- ne vždy je jednoznačně definován cíl reformy, příp. není realisticky zhodnocena možnost jeho dosažení;
- rychlost, rozsah a načasování jednotlivých etap účetní reformy nejsou determinovány jejími cíli, nýbrž jsou určovány nesystematicky;
- implementace aktuálního účetnictví ve veřejném sektoru je vždy dlouhodobou záležitostí;
- úspěch účetní reformy není pouze o vytvoření kvalitních nových účetních předpisů či účetních standardů, ale především o jejich kvalitní aplikaci;
- nejsou srozumitelně komunikovány cíle a průběh reformy dotčeným subjektům i uživatelům; osoby zodpovědné za reformu se často mění a nemají potřebnou „politickou sílu“;
- aktuální data jsou užívána náhodně, nesystematicky a často s nepochopením jejich obsahu;
- informace na aktuální bázi doplňují a zvyšují užitečnost informací na peněžní bázi; pro co nejvyšší rozhodnutí je potřeba oba rozměry kombinovat;

- nerozlišuje se mezi příjemcem účetních informací a jejich uživatelem;
- informace nejsou aktivně státem předkládány potenciálním zájemcům; chybí uživatelsky přívětivé hlavní výstupy.

3.2 MEZINÁRODNÍ STANDARDIZACE PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Diskuze o informačním potenciálu akruálního účetnictví ve veřejném sektoru probíhají i v mezinárodním prostoru, a to dlouhodobě. Jejím výsledkem jsou mezinárodně organizované projekty tvorby nadnárodních účetních standardů, kterými jsou:

- mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor /IPSAS/;
- evropské účetní standardy pro veřejný sektor /EPSAS/.

Akruální standardy IPSAS slouží jako velmi významný vzor dobré práce a napomáhají šíření akruálního účetnictví ve veřejném sektoru a srovnatelného výkaznictví. Mezi státy roste poptávka po aplikaci akruálního účetnictví a využívání IPSAS.

Projekt mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) byl zahájen v roce 1986 zřízením Výboru pro veřejný sektor (Public Sector Committee, PSC) při Mezinárodní federaci účetních (International Federation of Accountants, IFAC). Tento výbor byl později transformován do Rady pro IPSAS /IPSASB/. V roce 1997 PSC vydal první standard založený na akruálním principu (CIPFA, 2017). Dosud vydala IPSASB celkem 50 akruálních standardů a 1 komplexní standard na peněžní bázi (IPSASB, 2025).

Standardy IPSAS byly postupně převzaty řadou mezinárodních organizací, například Evropskou komisí či Evropskou kosmickou agenturou. Na úrovni jednotlivých států zůstává jejich plná implementace spíše výjimečná, nicméně využívání IPSAS jako inspiračního rámce či přímé odkazy na tyto standardy jsou značně rozšířené. Prognózy přitom naznačují, že jejich význam bude v budoucnu dále narůstat (IFAC & CIPFA, 2021). V prostředí ČR jsou zdrojem inspirace pro MF, které deklaruje záměr směřování k IPSAS (Úřad vlády České republiky, 2025a, 2025b, 2025c): *„Navrhované úpravy účetního výkaznictví pro účetní jednotky veřejného sektoru jednoznačně posilují směřování k IPSAS, především Koncepčnímu rámci IPSAS. Plná implementace všech standardů IPSAS (aktuálně přes 50 jednotlivých standardů) by byla v podmínkách většiny účetních jednotek veřejného sektoru neproveditelná vzhledem ke své náročnosti. Jako daleko efektivnější se tedy jeví cesta zahrnutí nejvýznamnějších metodických pravidel z IPSAS přímo do nového zákona bez jejich přímé implementace.“*

IPSAS představují důležitý příklad dobré praxe a přispívají k šíření akruálního účetnictví ve veřejném sektoru. Současně podporují srovnatelnost výkaznictví napříč zeměmi, přičemž rostoucí zájem států o aplikaci akruálního účetnictví posiluje i poptávku po samotných standardech IPSAS.

Projekt standardů EPSAS nebyl sice dosud dotažen do fáze vydání standardů, přesto se jedná o významnou iniciativu ze strany Evropské komise.

Jejím cílem je zajistit harmonizaci účetního výkaznictví veřejného sektoru napříč členskými státy EU, tedy vytvoření jednotného rámce **akruálního účetnictví** pro veřejný sektor v celé EU. Jejich zavedení má posílit transparentnost, srovnatelnost a kvalitu finančních informací, což má pomoci účinnému řízení veřejných financí a zajištění fiskální odpovědnosti. Zavedení EPSAS je zároveň reakcí na zjištění Evropské komise, že fiskální krize v EU ukázala na potřebu **spolehlivějších a srovnatelnějších účetních údajů** ve veřejné správě (Eurostat, 2025a).

EPSAS by měly zlepšit transparentnost veřejných financí, podpořit odpovědné rozpočtování a usnadnit dohled nad fiskální politikou členských států. Měly by podpořit informované rozhodování ve veřejné správě s respektem k principům proporcionality a subsidiarity. Díky tomu by měly být zohledněny specifické podmínky, priority a institucionální uspořádání jednotlivých členských států, aniž by byl ohrožen celkový cíl harmonizace účetního výkaznictví v EU (Eurostat, 2024).

EPSAS by měly koncepčně vycházet z IPSAS, ale zároveň reflektovat specifika evropského regulačního prostředí a politických priorit (Eurostat, 2025a), tedy mělo by se jednat o samostatnou sadu akruálních standardů. Vývoj EPSAS by měl být postupný a počítá se s podporou členských států při přechodu od peněžního⁵ nebo modifikovaného akruálního účetnictví k **plně akruálnímu systému**. Celý proces je koordinován Eurostatem, neboť potřeby vládní statistiky jsou pro tuto iniciativu stěžejní. Přestože implementace EPSAS přináší značné výzvy, včetně nutnosti investic, reformy informačních systémů a zvýšení odborné kapacity, měla by také představovat významné přínosy. Mezi ně patří zlepšení kvality fiskálních údajů, posílení transparentnosti, srovnatelnosti rozpočtových výsledků napříč členskými státy a podpora fiskální disciplíny. EPSAS by rovněž měly přispívat k větší konzistenci mezi účetním výkaznictvím a národními účty, což má zásadní význam pro tvorbu a koordinaci hospodářské politiky v rámci EU (Eurostat, 2025b).

Implementace EPSAS je však předmětem i odborné kritiky především z důvodu vysoké finanční a administrativní náročnosti, kdy se celkové náklady podle odhadů společnosti PwC mohou pohybovat v řádu jednotek miliard eur (Eurostat, 2018). Odhady celkových nákladů na implementaci EPSAS na úrovni EU k roku 2025 vykazují značné rozdíly podle zvoleného scénáře. V případě adaptace stávajících IT systémů se náklady pohybují v rozmezí 1,1–2,4 mld. €, zatímco při implementaci nového IT systému se odhadují na 2,2–9,2 mld. €. Pro srovnání, původní odhady z roku 2014 činily 1,2–6,9 mld. € (Eurostat, 2025b; PwC, 2025). Náklady v ČR jsou dle PwC odhadovány na více než 6 mil. € (Eurostat by PwC, 2020).

Z hlediska implementační praxe představuje výzvu přechod na akruální bázi, jenž vyžaduje nejen systémové, ale i kulturní změny v řízení veřejných financí, přičemž nedostatečná příprava může vést k chybnému vykazování (Cohen et al., 2022). Studie rovněž upozorňují, že veřejnost může například chybně interpretovat vykazování záporných čistých aktiv, která jsou přitom u některých veřejných institucí běžná, jako známku finanční nestability (Biondi, 2017). Dále je upozorňováno, že samotné zavedení akruálního účetnictví nemusí nutně zaručit vyšší míru transparentnosti a odpovědnosti bez odpovídající podpory pro interpretaci a využití dat (Eulner & Waldbauer, 2018). **Uvedené skutečnosti dokládají, že případná úspěšná implementace EPSAS bude vyžadovat nejen koordinované úsilí, ale i citlivé přizpůsobení specifickým podmínkám jednotlivých členských států.**

Projekty mezinárodních standardů IPSAS i EPSAS ukazují, že existuje poptávka po aplikaci akruálního účetnictví na úrovni států a využití mezinárodně uznávané dobré praxe.

Iniciativa směrem k EPSAS potvrzuje, že pro potřeby spolehlivé statistiky EU jsou právě účetní informace států shledávány za mimořádně důležité a je žádoucí je v plném akruálním rozsahu vést v rámci finančního účetnictví. Podporují systematické zpracování kvalitních makroekonomických statistik sektoru ústředních vládních institucí a zároveň omezují nutnost dodatečných statistických šetření a dalších úkonů.

3.3 REFORMA ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU V ČESKÉ REPUBLICE

Základní legislativní rámec pro reformu účetnictví veřejného sektoru ČR stanovilo usnesení vlády č. 561/2007, které deklarovalo vytvoření účetnictví státu s účinností od 1. 1. 2010. Princip vytvoření odpovídajících podmínek pro vznik účetnictví státu měl být naplněn **prostřednictvím souhrnného souboru právních předpisů**, přičemž stávající základní struktura účetních předpisů byla pro vytvoření účetnictví státu shledána MF jako vyhovující. Tabulka č. 1 obsahuje přehled účetních předpisů, které byly v souvislosti s reformou vydány nebo novelizovány.

Tabulka č. 1: Přehled účetních předpisů regulujících reformu účetnictví státu

Účetní předpis ⁶
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech)
Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky
Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků
Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek
Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu)
České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 701 až 710

Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE podle ASPI (2025).

Obrázek č. 2 znázorňuje klíčové milníky účetní reformy veřejných financí v České republice od jejího formálního zahájení v roce 2007. Vývoj zachycuje postupné kroky od implementace nových předpisů přes zavedení metodické podpory až po zveřejnění účetních výkazů za ČR za rok 2016.

6 Všechny uvedené účetní předpisy jsou uváděny ve znění pozdějších předpisů.

Obrázek č. 2: Vývoj nejdůležitějších událostí účetní reformy v oblasti veřejných financí v ČR



Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE.

Účetní informace státu představují obecně důležitý nástroj nejen pro interní řízení jednotlivých organizačních složek státu, ale i pro **rozhodování** externích uživatelů a pro **zajištění transparentnosti** veřejných financí. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v § 7 odst. 1 stanovuje, že účetní závěrka má poskytovat informace uživatelům tak, aby jim umožňovala **činit ekonomická rozhodnutí**⁷. Ačkoli zákon konkrétní uživatele nespecifikuje, prostřednictvím nastavení struktury výkazů, účetních postupů a způsobů a termínů zveřejnění vytváří předpoklady pro jejich efektivní využití v praxi.

V připravovaném novém zákoně o účetnictví by měl být podrobně vymezen **cíl účetního výkaznictví**, samotný **pojem externího uživatele i specifikace některých prvků** účetní závěrky, čímž se posiluje orientace účetního systému na uživatele účetních informací⁸.

Právní předpisy k oblasti účetnictví neukládají organizačním složkám státu povinnost využívat účetní data při svém vlastním ekonomickém rozhodování, včetně plánování rozpočtu, ani pro jiné účely. Nicméně zákon o účetnictví vyžaduje, aby tyto účetní jednotky prostřednictvím *Centrálního systému účetních informací státu /CSÚIS/* systematicky zpřístupňovaly své výkazy pro potřeby jiných subjektů, a umožnily jim tak jejich využití. Konkrétně se jedná o účetní závěrky, pomocný analytický přehled /PAP/ a operativní účetní záznamy. Přístup k těmto datům mají zejména Český statistický úřad, Česká národní banka, Nejvyšší kontrolní úřad a Ministerstvo financí, přičemž s těmito daty dále analyticky pracují, případně je upravují pro vlastní potřeby.

Pro veřejnost jsou některé účetní informace přístupné prostřednictvím informačního portálu **Monitor**⁹, ve kterém MF zveřejňuje informace z účetní závěrky organizačních složek státu podle § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Externí uživatelé jako například občané, média nebo neziskové organizace jsou tak při získávání informací odkázáni výhradně na tento veřejný zdroj, protože neveřejné údaje uložené v systému CSÚIS jim nejsou běžně přístupné. Dalšími veřejnými zdroji

7 Ustanovení § 7 odst. 1 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.“

8 Nový zákon o účetnictví: pracovní verze aktualizované verze návrhu k 1. 11. 2024, Ministerstvo financí ČR. Viz <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/ucetnictvi/nova-ucetni-legislativa-soukromeho-a-verejneho-sek/pravni-predpisy/novy-zakon-o-ucetnictvi>. Poslední verze předložená vládě ČR pochází z července 2025 a je dostupná na <https://odok.gov.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>.

9 *Monitor* je specializovaný informační portál Ministerstva financí, který umožňuje veřejnosti volný přístup k rozpočtovým a účetním informacím ze všech úrovní státní správy a samosprávy. Prezentované informace pocházejí ze systému Státní pokladny (IISP – Integrovaný informační systém Státní pokladny) a jsou čtvrtletně aktualizovány; přístupné z <https://monitor.statnipokladna.gov.cz/>.

jsou např. veřejná databáze ČNB ARAD¹⁰ a dále data zveřejňovaná ČSÚ¹¹ v rámci tzv. **satelitního účtu veřejného sektoru**¹².

Data o využívání veřejně dostupných informačních portálů naznačují, že účetní a rozpočtové informace z těchto zdrojů externí uživatelé využívají. Podrobnější informace o přístupech do jednotlivých informačních portálů jsou uvedeny v **příloze č. 2**.

3.4 NÁLEZY NKÚ Z KONTROLNÍ AKCE Č. 17/36

NKÚ v roce 2017 provedl kontrolní akci č. 17/36 – *Účetní reforma v oblasti veřejných financí*, jež se soustředila na dvě klíčové instituce – Ministerstvo financí a Český statistický úřad – a poskytla mj. detailní hodnocení úrovně využívání účetních informací v jejich činnosti.

Kontrola zjišťovala mj. přínosy a náklady reformy účetnictví státu provedené v roce 2009.

Náklady však nebyly známy ani MF, jak NKÚ konstatoval v kontrolním závěru z KA 17/36:

„V souvislosti s realizací účetní reformy v oblasti veřejných financí byly ze strany MF, ČSÚ a vybraných účetních jednotek vynaloženy prostředky, které však nebyly odděleně sledovány a v průběhu kontrolní akce nebyly vyčísleny. Jako příklad těchto prostředků lze uvést výdaje na pořízení CSÚIS, výdaje na úpravy informačních systémů pro vedení účetnictví, zvýšené osobní náklady dotčených pracovníků či náklady na metodickou podporu a školení.“

K dispozici byl pouze odhad z doby před reformou, viz důvodová zpráva Parlamentu ČR (2008), a to souhrnně a zvlášť pro municipality na jedné straně a státní sektor a MF na straně druhé:

- rok 2009: souhrnně 460 mil. Kč, z toho státní sektor (včetně MF) 300 mil. Kč,
- rok 2010: souhrnně 640 mil. Kč, z toho státní sektor 140 mil. Kč.

Z kontrolního závěru dále vyplynulo, že aktuální účetní informace **nebyly** Ministerstvem financí **systematicky využívány** při sestavování státního rozpočtu, což zásadně narušuje zamýšlenou provázanost mezi účetnictvím a rozpočtovým procesem, deklarovanou v usnesení vlády ze dne 23. května 2007 č. 561, *k vytvoření účetnictví státu*. To znamená, že **jeden z hlavních principů** reformy – propojení účetního a rozpočtového pohledu – **nebyl naplněn**. Nenaplnění předpokladu rutinního využívání bylo identifikováno i v oblasti využívání podrobných údajů a informací z výkazů přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, a to jak u MF, tak u ČSÚ. NKÚ zároveň konstatoval, že MF neprovádělo systematické hodnocení přínosů účetní reformy ani jejích hlavních principů, což kvůli nejasně definovaným cílům **znemožnilo posoudit** její skutečnou **efektivitu**. Z kontroly také vyplynulo, že aktuální účetní informace jsou při sestavování návrhu závěrečných účtů¹³ využívány minimálně.

Pozitivní hodnocení si naopak vysloužily příklady využívání aktuálních účetních dat (např. rozvahy, výkazy zisku a ztráty). ČSÚ **tato aktuální účetní data efektivně využívá při sestavování národních účtů** v souladu s metodikou ESA 2010. MF využívá tyto účetní informace pro účely **vládní finanční statistiky** dle metodiky Mezinárodního měnového fondu a pro sestavování **souhrnných účetních výkazů** za Českou republiku.

10 ARAD je veřejná databáze, která je součástí informačního servisu České národní banky. Systém prezentuje jednotným způsobem v časových řadách agregované údaje za jednotlivé statistiky a oblasti finančního trhu, přístupné z <https://www.cnb.cz/arad/#/cs/home>.

11 Český statistický úřad. Databáze satelitního účtu veřejného sektoru. – Představuje tak komplexní pohled na ekonomiku veřejného sektoru, za který se sestavuje konsolidovaný dluh a saldo hospodaření.; přístupné z https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenka.indexnu_svs.

12 Satelitní účet veřejného sektoru zahrnuje všechny jednotky kontrolované (ovládané) vládními institucemi. Vedle subjektů zařazených v sektoru vládních institucí, jejichž údaje slouží k výpočtu maastrichtských konvergenčních kritérií, veřejný sektor zahrnuje vládními institucemi kontrolované nefinanční podniky, které fungují na tržní bázi, a veřejné finanční instituce včetně centrální banky. Představuje tak komplexní pohled na ekonomiku veřejného sektoru, za který se sestavuje konsolidovaný dluh a saldo hospodaření.

13 Návrh závěrečného účtu [ustanovení § 30 odst. 4 zák. č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)] je souhrnný dokument správců kapitol o výsledcích rozpočtového hospodaření minulého roku. Obsahují zejména přehled o plnění příjmů a výdajů a výsledek rozpočtového hospodaření; aktuální údaje jsou v závěrečném účtu spíše výjimkou. Je projednáván v příslušných výborech Poslanecké sněmovny před projednáním návrhu státního závěrečného účtu Poslaneckou sněmovnou a následně je uveřejněn v elektronické podobě způsobem umožňujícím dálkový a nepřetržitý přístup. Naproti tomu u účetních závěrek jednotek státu ani konsolidovaných účetních výkazů za ČR neexistuje povinnost jejich projednání v parlamentu.

V citovaném kontrolním závěru je dále uvedeno, že Ministerstvo financí od druhého čtvrtletí roku 2015 připravovalo tzv. **reporty o hospodaření**. Tyto čtvrtletní přehledy sledovaly provozní a mzdové náklady, počty zaměstnanců a odhady výdajů vybraných ministerstev. Jednotlivá ministerstva dodávala data na základě žádosti MF a ta pak sloužila k porovnání nákladových ukazatelů mezi resorty. Reporty tak ukazovaly, jak je možné využít účetní informace i pro interní řízení, mimo zákonem dané povinnosti. S ohledem na snahu o snížení administrativní zátěže a zjednodušení celého procesu se však MF rozhodlo tuto činnost ke konci roku 2021 ukončit.

Kontrolní akce NKÚ č. 17/36 tak poukázala na klíčový **nesoulad mezi potenciálem akruálního účetnictví a jeho skutečným využíváním ve veřejné správě**. Zatímco jedním ze stěžejních očekávání bylo poskytovat vládě a parlamentu lepší podklady pro řízení veřejných financí a kvalitnější rozpočtová rozhodnutí orientovaná na dlouhodobou udržitelnost a efektivitu výdajů, realita je taková, že zásadní rozhodnutí o výdajových prioritách a úsporách nejsou akruálními daty dostatečně ovlivněna. Tento rozpor se projevil zejména v nedostatečném využití akruálních údajů při plánování, řízení a hodnocení veřejných financí, a to navzdory jejich schopnosti poskytovat komplexnější a přesnější obraz o hospodaření státu.

V tomto ohledu jsou závěry kontrolní akce v souladu s některými výsledky zahraničního výzkumu a vyvolávají potřebu identifikace příčin, proč není využíván potenciál akruálního účetnictví pro rozhodování.

4. METODOLOGIE ŠETŘENÍ

Tato kapitola shrnuje metodický postup při realizaci výzkumu, který kombinuje teoretická východiska identifikovaná na základě rešerše vědecké a odborné literatury s daty získanými prostřednictvím dotazníkového šetření. Kombinace kvalitativních a kvantitativních metod poskytuje základ pro analýzu informačních potřeb uživatelů a jejich naplnění.

Postup i hodnocení zvolené při zpracování zprávy jsou výsledkem společné práce týmů odborníků z Nejvyššího kontrolního úřadu a Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické.

4.1 LITERÁRNÍ REŠERŠE

Literární rešerše představuje základní výchozí bod výzkumu. Zaměřila se na vědecké a odborné články, zprávy mezinárodních organizací (Eurostat, IFAC, OECD) a dokumenty národních institucí (MF, NKÚ, ČSÚ). Zvláštní pozornost byla věnována publikacím týkajícím se evropské iniciativy **EPSAS (European Public Sector Accounting Standards)**, jejich teoretickému základu v **IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)**, a zkušenostem s implementací aktuálního účetnictví ve veřejném sektoru v různých zemích.

Rešerše zahrnuje dostupné národní i mezinárodní strategické a **metodické dokumenty**, včetně materiálů Ministerstva financí, vybraných výstupů Nejvyššího kontrolního úřadu, analýz auditorských společností (např. PwC) a **výzkumných zpráv** mezinárodních organizací (např. IFAC & CIPFA, 2021). Zvláštní důraz byl kladen na identifikaci přínosů, bariér a institucionálních faktorů ovlivňujících zavádění aktuálního účetnictví ve veřejné správě. Významná pozornost byla rovněž věnována **českému legislativnímu rámci**, zejména zákonu o účetnictví, jeho prováděcím vyhláškám a usnesení vlády ze dne 23. května 2007 č. 561, které vytvořilo podmínky pro zavedení účetnictví státu v České republice.

Relevantní výsledky této rešerše jsou v souhrnné podobě prezentovány v kapitole 3; podrobnější přehled a klasifikace studií a zdrojů podle předmětu jejich zkoumání je uveden v **příloze č. 1** tohoto dokumentu.

4.2 DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ

Empirická část výzkumu byla realizována formou dotazníkového šetření, které bylo adresováno **třem primárním skupinám uživatelů**. Tyto odlišné skupiny byly identifikovány na základě výsledků rešerše vědecké literatury v první fázi projektu. Dotazníky byly distribuovány elektronicky s cílem zachytit postoj a praktickou zkušenost více skupin aktérů veřejného sektoru. V případě potřeby byly odpovědi vybraných respondentů dále rozšířeny pomocí doplňujících polostrukturovaných rozhovorů, jejichž cílem bylo upřesnění či hlubší interpretace získaných dat.

Základní okruh otázek pro respondenty řešil tyto problémové okruhy:

- S jakým typem účetních informací pracujete a jak často?
- V jakém rozsahu účetní informace používáte?
- K čemu účetní informace využíváte (včetně konkrétních příkladů pro rozhodování a skládání účtů)?
- Jakou váhu mají účetní informace ve vztahu k ostatním zdrojům dat ekonomické povahy (rozpočtové údaje, makroekonomické analýzy a výhledy apod.)?

1) Zákonodárci a odborná veřejnost

První skupinu tvořili zástupci politické reprezentace a odborné veřejnosti. Dotazníkové šetření probíhalo ve dvou vlnách během let 2023 a 2024 a bylo zaměřeno na zjištění míry a způsobu využívání účetních a rozpočtových informací ve veřejném sektoru. Osloveno bylo celkem 300 respondentů, mezi nimiž byli **poslanci, senátoři, analytici, poradci či zástupci neziskového sektoru**. Analýza se zaměřila na četnost využívání účetních a rozpočtových údajů, vnímané nedostatky současného systému a potenciál jejich většího využívání včetně dalšího vzdělávání v této oblasti.

2) Zaměstnanci ústředních orgánů státní správy

Druhá skupina zahrnovala respondenty působící na **vybraných ministerstvech** České republiky, konkrétně na Ministerstvu kultury, Ministerstvu pro místní rozvoj, Ministerstvu průmyslu a obchodu, Ministerstvu práce a sociálních věcí, Ministerstvu školství, mládeže a tělovýchovy a Ministerstvu vnitra. Tito respondenti se podílejí na správě účetnictví a ekonomickém řízení v rámci svých resortů. Dotazníky mapovaly rozsah využití účetních dat při plánování, řízení výdajů, evidenci aktiv a správě majetku. Cílem bylo rovněž zjistit postoj zaměstnanců ke změnám spojeným s přechodem na aktuální bázi a možnosti jejího praktického využití v rámci rozhodovacích procesů.

3) Experti ze specifických institucí s dopadem na fiskální a makroekonomické rozhodování

Třetí skupina byla složena z expertů působících v institucích, které hrají klíčovou roli zejména při formování ekonomické politiky státu a získávání podkladových informací pro její hodnocení – **Česká národní banka, Český statistický úřad, Ministerstvo financí a Národní rozpočtová rada**. Dotazníkové šetření se zaměřilo na analýzu přínosů, bariér a limitů spojených s využíváním datového výkaznictví. Bylo prozkoumáno, jaké zdroje dat jednotlivé instituce využívají, jaká je jejich kvalita a jaké části výkazů (zejména účetní závěrky a PAP) považují za klíčové. Součástí šetření byla také diskuze o možnostech zjednodušení výkaznictví a o institucionálních potřebách v oblasti harmonizace účetních standardů.

Tato třístupňová struktura výzkumného vzorku umožnila získat víceúrovňový pohled na aktuální stav využívání účetních informací ve veřejném sektoru v ČR. Výsledky mohou sloužit jako podklad pro hodnocení připravenosti na reformy spojené s případnou implementací EPSAS a jako východisko pro doporučení týkající se metodické podpory, vzdělávání a zefektivnění výkaznictví.

4.3 ANALÝZA NÁLEZŮ KONTROLNÍCH AKCÍ NEJVYŠŠÍHO KONTROLNÍHO ÚŘADU

Součástí metodologie je rovněž analýza závěrů kontrolních akcí prováděných Nejvyšším kontrolním úřadem. Analýza se soustředí na části závěrů o chybách v účetnictví veřejného sektoru a na rozsah využívání účetních informací.

5. VÝSLEDKY DOTAZNÍKOVÉHO ŠETŘENÍ A ROZHOVORŮ

Cílem této kapitoly je představit výsledky dotazníkového šetření zaměřeného na využívání účetních a rozpočtových informací ve veřejném sektoru ČR. Šetření bylo zacíleno na vybrané zástupce veřejné správy, zákonodárných orgánů a odborné veřejnosti. Dotazníkové šetření se věnovalo několika tematickým okruhům, jako jsou míra využívání rozpočtových a účetních údajů o státních organizacích a České republice, bariéry jejich využívání, vnímaná dostupnost a kvalita těchto informací, zdroje dat a také vnímání významu aktuálních informací pro rozhodovací procesy.

Kapitola přináší kvantitativní i kvalitativní shrnutí zjištění, včetně postojů respondentů k systémovým nedostatkům ve výkaznictví. Výsledky slouží jako podklad pro další analýzu a doporučení v oblasti zvyšování efektivity a využitelnosti účetních a rozpočtových údajů ve veřejné správě.

5.1 HODNOCENÍ VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNÍCH A ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ

Z POHLEDU EXTERNÍCH UŽIVATELŮ

Analýza vychází z dvoukolového dotazníkového šetření provedeného v letech 2023 a 2024, zaměřeného na zjištění rozsahu a způsobu využívání účetních a rozpočtových informací ve veřejném sektoru. Respondenti byli zastoupeni napříč politickým spektrem i odbornou veřejností – jednalo se o poslance, senátory, analytiky, poradce a zástupce neziskového sektoru. Do analýzy bylo zařazeno 20 dotazníků, které splňovaly požadovaná kritéria pro vyhodnocení. Z celkového počtu 300 rozeslaných dotazníků byla návratnost relativně nízká, což do určité míry omezuje možnosti zobecnění výsledků.

Z výsledků lze usuzovat, že informace o **rozpočtu státních organizací a ČR** jsou využívány spíše částečně – čtyři respondenti je využívají pravidelně, osm příležitostně. Přesto se objevují výhrady k dostupnosti a kvalitě dat, včetně absence dlouhodobě konzistentních časových řad, nedostatku přehledného majetkového členění či chybějícího systému „performance budgeting“¹⁴.

Pokud jde o **účetní informace**, výsledky svědčí o tom, že jsou využívány selektivně – sedm respondentů je využívá, zatímco osm uvedlo, že je ve své práci vůbec nepotřebuje. Mezi důvody nevyužívání dominují nedostatek odborných znalostí, nedostupnost informací nebo preference jiných zdrojů dat. Jako specifický problém byla zmíněna nízká provázanost údajů z výkazů PAP s informacemi o veřejných zakázkách či z registru smluv.

V případě využívání informací se nejčastěji používají údaje z **účetních závěrek (aktiva, výnosy a náklady)**, a údaje z **PAP X**¹⁵. Nejčastěji uváděnými očekávanými uživateli těchto informací jsou **orgány státní správy, poradenské společnosti, investiční agentury, auditoři a zahraniční investoři**. Přehled příkladů hlavního využití je uveden v **příloze č. 3**.

Pozitivní závěr přinesla otázka na další vzdělávání – většina respondentů by uvítala možnost **hlubšího seznámení s aktuálními účetními informacemi**, a to například formou školení nebo workshopů. To signalizuje rostoucí zájem o kvalitní účetní data a jejich propojení s rozpočtovým rámcem pro účely lepší informovanosti a strategického rozhodování ve veřejném sektoru.

Vybraní hlavní uživatelé využívají především rozpočtové informace; účetní informace jsou využívány spíše selektivně, a to především s odkazem na nedostatek odborných znalostí.

Uživatelé požadují spolehlivou provázanost informací s dalšími zdroji, např. registrem smluv či informacemi o veřejných zakázkách.

¹⁴ Performance budgeting znamená výkonnostní rozpočtování, tedy systém, kdy je přidělování veřejných financí navázáno na konkrétní výsledky a měřitelné cíle s cílem zvýšit efektivitu a odpovědnost hospodaření (OECD, 2019).

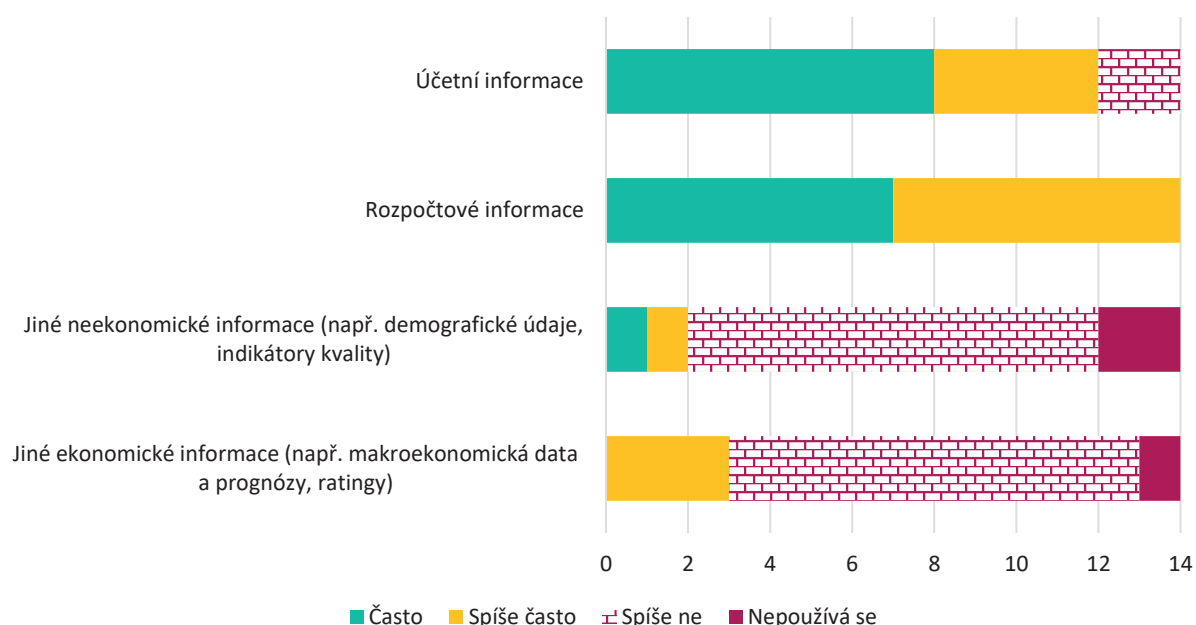
¹⁵ PAP X – počáteční a koncové stavy a obraty na vybraných rozvahových účtech v členění podle jednotlivých partnerů aktiva/pasiva.

5.2 HODNOCENÍ VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNÍCH A ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ Z POHLEDU INTERNÍCH UŽIVATELŮ (MINISTERSTVA)

Dotazníkové šetření realizované mezi zaměstnanci ústředních orgánů státní správy zahrnovalo celkem 14 respondentů zastupujících následující ministerstva: Ministerstvo pro místní rozvoj, Ministerstvo průmyslu a obchodu, Ministerstvo kultury, Ministerstvo práce a sociálních věcí, Ministerstvo vnitra či Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy. Většina dotazovaných působí na vedoucích pozicích, zejména v oblasti ekonomiky, účetnictví, auditu a hospodářské správy.

Vyhodnocení odpovědí ukazuje, že rozpočtové a účetní informace jsou využívány zejména při finančním plánování, sledování rozpočtového čerpání, řízení nákladů a při kontrolních aktivitách. Naproti tomu jiné typy informací, jako jsou makroekonomické odhady nebo demografická data, jsou využívány jen okrajově.

Graf č. 2: Využívání rozpočtových a účetních informací při řízení veřejných organizací



Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE podle výsledků dotazníkového šetření.

Nejčastěji jsou **rozpočtové informace** využívány k řízení výdajů, sledování jejich čerpání, řídicí kontrole dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), a přípravě smluv a zakázek. Plánovací a rozhodovací funkce rozpočtu je respondenty hodnocena jako klíčová, jelikož slouží k alokaci prostředků, řízení výdajů i ke koordinaci mezi odbornými útvary. Kontrolní funkce je rovněž silně zastoupena, zejména ve vztahu k plnění závazných ukazatelů a průběžné kontrole hospodaření. Naproti tomu motivační funkce rozpočtu je hodnocena jako slabá, protože s rozpočtovými pravidly není přímo spojena motivace zaměstnanců k vyšší výkonnosti. Problémy byly identifikovány v oblasti digitalizace a systémového propojení, zejména ve vztahu k malé rychlosti přenosu dat do celostátních systémů, jako je CSÚIS. Zazněla také kritika, že politická rozhodnutí mohou narušovat rovnováhu mezi plánováním a hodnocením. Výzvou zůstává technologické propojení rozpočtových nástrojů s dalšími agendami a posílení využití rozpočtu jako nástroje pro měření výkonnosti. Rezervy byly identifikovány také v oblasti personálního rozvoje a krizového plánování, které zatím nejsou systematicky zohledňovány.

Účetní informace jsou využívány především pro kontrolu majetku, závazků a pohledávek, výkaznictví a auditu a evidenci účetních operací (faktury, odpisy, zásoby). Respondenti rovněž pracují s doplňkovými zdroji – např. registry (ARES, CRAB), statistikami nebo makroekonomickými údaji. Využití těchto doplňkových dat je však omezené.

Data z hlavních účetních výkazů (z rozvahy a z výkazu zisku a ztráty) a dále údaje z podrozvahy mají různou míru využití a odlišné praktické uplatnění. **Údaje z rozvahy** patří k nejčastěji využívaným účetním informacím. Největší důraz je kladen na položky jako dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jmění, zásoby a výsledek hospodaření. U některých jednotek, tj. spíše omezeně, tyto informace slouží jako základní indikátory ekonomické stability a majetkové struktury organizace, přičemž pomáhají při plánování investic, sledování efektivit využívání majetku a kontrole finanční pozice. **Výkaz zisku a ztráty** (výsledovka) poskytuje přehled o nákladech, výnosech a celkovém výsledku hospodaření organizace. V praxi jsou nejčastěji využívány údaje o nákladech a výnosech z činnosti, které umožňují sledovat například nákladovost v čase. **Podrozvahové položky** jsou využívány jen omezeně. Většina respondentů uvedla, že je využívají spíše příležitostně nebo vůbec, přičemž část se k jejich využití vůbec nevyjádřila. Tento nízký zájem může být způsoben metodickou složitostí, absencí analytických nástrojů nebo nedostatečným propojením s rozpočtovými procesy, přesto však tyto položky často obsahují důležitá data o rizicích, závazcích či zajištěních, která by mohla obohatit rozhodovací praxi.

V rámci dotazníkového šetření respondenti opakovaně upozorňovali na řadu **problémů spojených s využíváním účetních a rozpočtových dat** ve veřejném sektoru. Mezi nejčastěji zmiňovaná úskalí patří nedostatečné propojení účetních a rozpočtových systémů, které komplikuje přenos a sdílení dat napříč agendami. Významným omezením jsou také zastaralé IT systémy, jež neumožňují efektivní a včasnou práci s informacemi. Častým problémem je duplicitní vykazování údajů – stejné informace jsou požadovány jak v účetních výkazech, tak v rozpočtových reportech, což vede ke zbytečné administrativní zátěži. Dále byly identifikovány rozdíly v legislativním postavení organizačních složek státu a příspěvkových organizací, které ztěžují sjednocení výkaznictví a metodik. Účetní data navíc nejsou systematicky využívána pro řízení podřízených organizací – často chybí pravidelné, strukturované výstupy a nástroje pro jejich vyhodnocování.

Z účetních výkazů jsou **ministerstvy** nejčastěji **využívány** vybrané údaje z **rozhvahy** a **výkazu zisku a ztráty**, typicky informace o majetku, aktivech, závazcích, výnosech a nákladech. **Podrozvahové položky** nejsou běžně **využívány**, případně jen dílčí údaje v konkrétních případech.

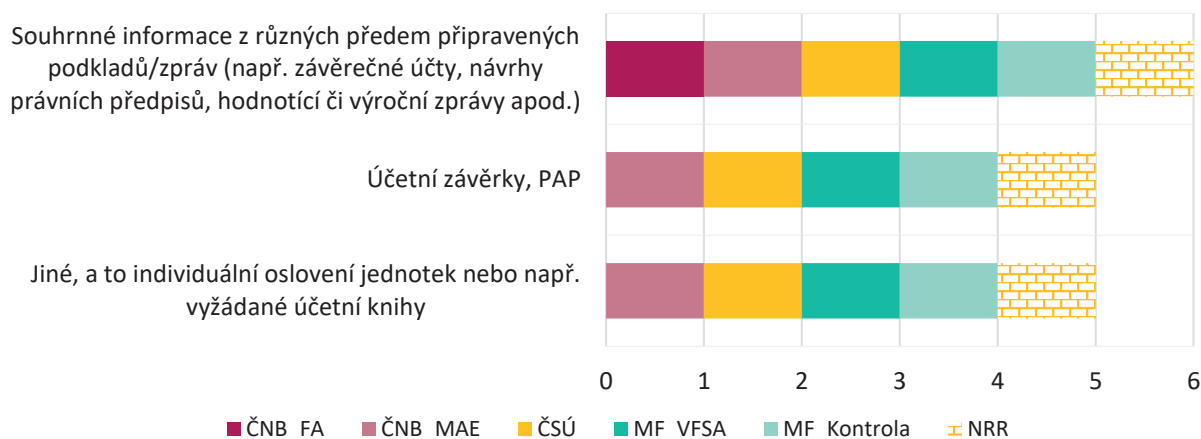
5.3 HODNOCENÍ VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNÍCH A ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ Z POHLEDU SPECIFICKÝCH UŽIVATELŮ

Předmětem tohoto šetření bylo analyzovat rozsah a formy využití údajů z výkaznictví odborníky působícími v institucích s významným dopadem na fiskální a makroekonomické rozhodování. Panel respondentů tvořili experti z České národní banky, Českého statistického úřadu, Národní rozpočtové rady a Ministerstva financí. Šetření se zaměřilo na identifikaci přínosů, překážek a limitů spojených s praktickým využitím výkaznictví.

Výsledky provedeného dotazníkového šetření ukázaly, že míra využití účetních a rozpočtových dat se liší podle charakteru jednotlivých institucí a jejich zaměření, přičemž některé instituce využívají data velmi intenzivně a systematicky, zatímco jiné je zapojují spíše selektivně nebo ad hoc.

Z analýzy dat zdrojů účetních informací používaných při práci vyplývá, že všichni respondenti využívají souhrnné informace z různých **předem připravených podkladů a zpráv**, jako jsou závěrečné účty a hodnotící či výroční zprávy. Tento typ zdroje se jeví jako klíčový pro všechny účastníky průzkumu. **Účetní závěrky a výkazy PAP** jsou pro pět respondentů důležitým zdrojem informací. Například u syntetických účtů vykazujících významný zůstatek požaduje **ČSÚ jejich přesné vykázání** na odpovídající položce – tedy na správném účtu, v odpovídající výši a ve správném účetním období. Jakákoli substituce, časový posun či agregace jsou metodicky v podstatě nepřipustné, neboť správné zařazení je klíčové pro další statistické zpracování. Všechny instituce využívají také jiné zdroje, jako jsou individuální oslovení účetních jednotek nebo vyžádané účetní knihy (ČNB oslovuje účetní jednotky prostřednictvím MF). Celkově lze konstatovat, že **souhrnné informace a účetní závěrky jsou preferovanými zdroji pro většinu respondentů, zatímco ostatní zdroje jsou využívány selektivně.**

Graf č. 3: Přehled používaných zdrojů účetních informací



Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE podle výsledků dotazníkového šetření.

Pozn: Respondenty byli analytici a vedoucí pracovníci ze dvou odborů České národní banky – odboru měnové politiky a fiskálních analýz (ČNB_FA) a odboru makroekonomických statistik (ČNB_MAE), odboru vládních a finančních účtů Českého statistického úřadu (ČSÚ) a týmu ekonomických analytiků Národní rozpočtové rady (NRR). Ministerstvo financí bylo zastoupeno odborem 17 – Kontrola (MF_Kontrola) a oddělením 3701 – Vládní finanční statistiky a analýzy (MF_VFSA). Dále byla na MF oslovena sekce 06 – Státní rozpočet a územní rozpočty (odbor 14 – Rozpočtová politika společensky významných odvětví, odbor 19 – Rozpočtová politika strategických odvětví a odbor 20 – Řízení státního dluhu a finančního majetku), která uvedla, že pracují především s rozpočtovými daty a účetní data nejsou v zásadě využívána.

Zvláštní důraz byl v rámci šetření kladen na využívání účetních údajů z výkazů PAP. Ačkoli se ukazuje, že některé části tohoto výkazu mají spíše okrajový význam a jsou využívány jen zřídka, jiné jsou zásadní pro specifické instituce, zejména ČNB a ČSÚ. Části PAP I až VIII a X až XIII¹⁶ jsou považovány za stěžejní a jejich redukce by ohrozila kvalitu výstupů zejména v oblasti národních účtů a mezinárodních reportů. Naproti tomu řada údajů má omezené využití a je zpracovávána výhradně pro specifické, často ad hoc účely. To se týká zejména údajů z podrozvahových účtů v částech PAP XIV, XV a XVI¹⁷, které v praxi plní spíše podpůrnou funkci při vybraných analytických činnostech a nejsou systematicky využívány.

Z výše uvedeného vyplývá, že je možné provést částečnou redukci výkazu PAP, konkrétně ve zmíněných málo využívaných částech. Je však třeba zvažovat i to, že potenciální úpravy již zavedeného systému budou vyžadovat zásahy do nastavení ekonomických informačních systémů, a proto je třeba brát do úvahy v případě změny i riziko systémových chyb či metodických nesrovnalostí.

Z hlediska institucionálních potřeb panuje mezi ČSÚ a ČNB poměrně jasná shoda v identifikaci položek, které lze ve výkaznictví zjednodušit nebo sloučit – jedná se např. o PAP XIV a dále o některé položky z výkazů, např. detailní členění mzdových nákladů, sociálního pojištění, kurzové rozdíly, oceňovací rozdíly při prvotním použití metody či vysoce specifické položky, jako jsou výnosy z prodeje ložisek nerostných surovin. Naopak položky týkající se opravných položek k finančnímu majetku či derivátových operací zůstávají klíčové zejména pro ČNB, která jejich zachování považuje za nezbytné, stejně tak jako vykazování dlouhodobých záloh na transfery považuje za nezbytné ČSÚ.

Celkově lze shrnout, že pro odborníky z uvedených institucí **jsou nejúčelnější** poměrně detailní **standardizované formální výstupy** založené na účetní klasifikaci, které umožňují analytickou srovnatelnost, právní spolehlivost a metodologickou konzistenci. **Preferenci souhrnných výkazů a účetních závěrek** lze považovat za důkaz o rostoucí profesionalizaci práce s daty ve veřejné sféře.

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

Výkazy PAP XIV, XV a XVI nejsou systematicky využívány, jedná se spíše o dílčí či nahodilé případy.

16 PAP I – Rozvaha, II – Náklady, III – Výnosy, IV – Změny dlouhodobého majetku, V – Změny zásoby, VI – Změny pohledávky, VII – Změny závazky, VIII – Změny ostatní aktiva, X – Počáteční a koncové stavy a obraty na vybraných rozvahových účtech v členění podle jednotlivých partnerů, XI – Vybrané náklady a výnosy v členění podle jednotlivých partnerů, XII – Typy změn vybraných rozvahových účtů v členění podle jednotlivých partnerů transakce, XIII – Typy změn vybraných rozvahových účtů v členění podle jednotlivých partnerů aktiva/pasiva a transakce.

17 PAP XIV – Přehled majetkových účastí, XV – Přehled podrozvahových účtů, XVI – Počáteční a koncové stavy na vybraných podrozvahových účtech v členění podle jednotlivých partnerů podrozvahového účtu.

6. VÝSLEDKY ANALÝZY NÁLEZŮ Z KONTROLNÍCH AKCÍ NEJVYŠŠÍHO KONTROLNÍHO ÚŘADU TYPU FINANČNÍHO AUDITU

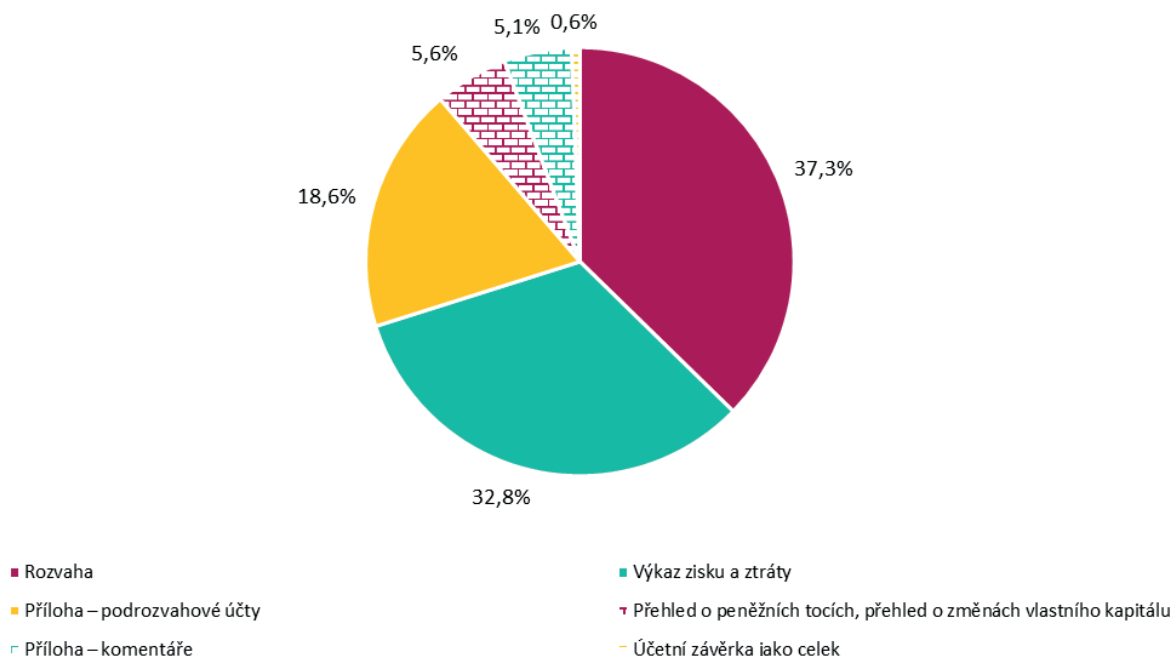
Nejvyšší kontrolní úřad se v rámci kontrolních akcí typu finančního auditu zabývá spolehlivostí účetního a finančního výkaznictví. Cílem těchto kontrol je zvyšovat kvalitu a využitelnost účetních informací tak, aby lépe sloužily k hodnocení hospodaření státu, rozhodování veřejné správy a skládání účtů vůči veřejnosti. Výstupem pro veřejnost je kontrolní závěr; kontrolní závěry z kontrol typu finančního auditu byly podrobeny analýze s níže uvedenými výsledky.

6.1 SPOLEHLIVOST ÚČETNÍCH INFORMACÍ DLE ZJIŠTĚNÍ NEJVYŠŠÍHO KONTROLNÍHO ÚŘADU

Nesprávně vykazované údaje

Od zahájení účetní reformy uskutečnil Nejvyšší kontrolní úřad celkem 59 kontrolních akcí zaměřených na ověření správnosti sestavení účetních závěrek vybraných účetních jednotek. V rámci těchto kontrolních akcí bylo identifikováno 646 případů **zjištění nesouladu s účetními předpisy**, jež měly dopad na údaje vykazované v účetních závěrkách kontrolovaných subjektů. Od roku 2010 začal NKÚ v rámci některých kontrolních akcí provádět průběžné finanční audity, které probíhají během otevřeného účetního období a umožňují tak odstranění zjištěných nesprávností již v průběhu kontroly, a tím přispívají ke snížení nesprávností promítaných do finálních účetních výkazů. Od roku 2022 jsou prováděny již výhradně průběžné audity. Následující graf znázorňuje rozložení zjištěných nesprávností mezi jednotlivé výkazy, které tvoří účetní závěrku.

Graf č. 4: Přehled nesprávností zjištěných při kontrolách účetních závěrek podle jednotlivých výkazů ve sledovaném období



Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE na základě poznatků z kontrolních akcí.

V následující tabulce jsou uvedeny nejčastější druhy nesprávností zjištěných při kontrolách (v tabulce jsou uvedeny nesprávnosti, které se vyskytly alespoň v 12 případech).

Tabulka č. 2: Nejčastější druhy nesprávností zjištěných Nejvyšším kontrolním úřadem v účetních závěrkách organizačních složek státu

Nesprávnost	Počet případů
Nesprávné ocenění dlouhodobého majetku	56
Nevykazování podmíněných závazků	33
Nesprávné časové rozlišení nákladů	28
Nesprávné vykazování položek přehled o peněžních tocích	25
Nevykazování závazků	24
Nesprávné časové rozlišení výnosů	18
Nesprávné ocenění pohledávek a závazků v cizí měně	18
Nesprávné vykazování transferů poskytnutých příspěvkových organizací na pořízení majetku	18
Nevykazování podmíněných pohledávek	18
Vykazování neexistujících podmíněných pohledávek	18
Neuvádění informací o použitých účetních metodách	17
Vykazování neexistujících podmíněných závazků	17
Pozdní zařazení dlouhodobého majetku do užívání	16
Nesprávná klasifikace dlouhodobého majetku	14
Nesprávná klasifikace nákladů (jiných než transferových)	14
Nesprávná klasifikace transferových nákladů	14
Nesprávná klasifikace výnosů z transferů	14
Nesprávné ocenění pohledávek po splatnosti	14
Neuvádění doplňujících informací k položkám rozvahy a výkazu zisku a ztráty	13
Vykazování neexistujících pohledávek	12

Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE.

Některé podrobnější informace o nesprávnostech jsou uvedeny v **příloze č. 4**.

Problémové oblasti účetního výkaznictví veřejného sektoru

NKÚ zároveň v rámci svých kontrolních akcí dlouhodobě poukazuje na některé **problémové oblasti účetního výkaznictví veřejného sektoru**. Některé z nich byly již **úspěšně vyřešeny** (např. problematika nejasného vykazování předfinancovaných transferů spolufinancovaných ze zahraničí či vykazování majetkových účastí v účetních závěrkách organizačních složek státu), jiné byly **zohledněny při přípravě nové účetní legislativy** (např. neexistence koncepčního rámce a cíle účetnictví/výkaznictví veřejného

sektoru, nejednoznačné vymezení základních kategorií včetně pojmu transfer nebo absence pravidel pro přeceňování záloh v cizí měně). Mezi přetrvávající problémové oblasti např. patří:

- vykazování specifických aktiv veřejného sektoru (např. finanční nástroje, prostředky *Národního plánu obnovy*, povolenky na emise skleníkových plynů a roční emisní přiděly v pozici administrátora, prostředky Modernizačního fondu nebo očkovací látky proti onemocnění covid-19);
- skutečnost, že závěrečné účty kapitol státního rozpočtu ani obdobné veřejně projednávané dokumenty neobsahují většinu údajů z účetnictví;
- vykazování některých závazků souvisejících s přijetím transferů ze zahraničí ve vlastním kapitálu;
- nemožnost komentování významných zůstatků na podrozvahových účtech v příloze a nejasná pravidla pro oceňování dlouhodobých podmíněných pohledávek a závazků.

Podrozvahové účty

Samostatnou oblast tvoří **podrozvahové účty**. Ty představují specifickou oblast účetnictví, která slouží k evidenci podmíněných či nejistých aktiv a závazků, které nenaplnují kritéria pro vykázání v rozvaze, ale jejich evidence přispívá k lepšímu porozumění majetkové a finanční situaci účetní jednotky. V mezinárodní terminologii se označují jako „off-balance sheet items“ a jsou součástí aktuálního účetnictví, kde slouží k zachycení rizika a potenciálních událostí, jako například záruk či soudních sporů. Z kontrol NKÚ vyplývá, že podrozvaha představuje jedno z nejproblematičtějších míst účetnictví vybraných účetních jednotek. V letech 2022 až 2024 byla v rámci kontrolních akcí typu finančního auditu věnována také pozornost tomu, jaké údaje co do obsahu, objemu a počtu zápisů jsou na podrozvahových účtech vykazovány (účtovány).

Podmíněná aktiva a podmíněná pasiva v českém účetnictví veřejného sektoru lze z hlediska pravděpodobnosti jejich vzniku a následného zachycení v rozvaze rozdělit do těchto kategorií:

- v podstatě jistá a očekávaná aktiva/pasiva – úhrada podmíněné pohledávky či závazku je již rozpočtována a je jen otázkou času, kdy k plnění dojde; průměrný zůstatek vykázaný na těchto položkách za sledované kontrolní akce činil více než 20 mld. Kč;
- aktiva/pasiva podmíněná specifickým rizikem – podmíněné pohledávky a závazky spojené se situacemi, které mohou nastat, avšak výsledek není pod kontrolou účetní jednotky, a proto pro jednotku představují sledované riziko (např. soudní spory, poskytnuté záruky); průměrný zůstatek vykázaný na těchto položkách za sledované kontrolní akce činil téměř 760 mil. Kč;
- aktiva/pasiva nejistá, neočekávaná k plnění – jde o hypotetické podmíněné pohledávky a závazky; jejich vznik, a tedy ani plnění nejsou předpokládány (např. potenciální náhrada za případné zničení vypůjčeného majetku); průměrný zůstatek vykázaný na těchto položkách za sledované kontrolní akce činil téměř 95 mil. Kč).

Z celkového počtu účetních zápisů, které ve sledovaných kontrolních akcích účetní jednotky zaúčtovaly, se průměrně 9 % zápisů týkalo podrozvahových účtů.

V rámci kontrolních akcí NKÚ realizovaných v letech 2010–2024 byly identifikovány také **nesprávnosti** týkající **se podrozvahových účtů**, a to v celkovém počtu 120 případů. Mezi nejčastější pochybení patřilo

nevykazování podmíněných pohledávek a závazků (51 případů), vykazování neexistujících podmíněných pohledávek a závazků (35 případů).

Jedním z problémů podrozvahy je **metodická nejednotnost** při vykazování údajů, která snižuje srovnatelnost a přehlednost, přičemž chybějící povinné komentáře v přílohách účetních závěrek dále komplikují využití těchto informací. Také **administrativní náročnost** účtování podrozvahy je v některých případech nepřiměřená vůči její skutečné informační hodnotě. NKÚ zároveň opakovaně upozorňuje na **nízké praktické využívání** údajů z podrozvahy, ať už při tvorbě rozpočtů, řízení finančních rizik, nebo při přípravě závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu. Informace z podrozvahy tak často zůstávají pouze formálními daty bez dostatečného vysvětlení a nejsou využívány ani interně v rámci účetní jednotky, ani externě dalšími subjekty.

Podrozvaha jako informační zdroj má teoreticky značný potenciál, ale v praxi čelí zásadním problémům v oblasti spolehlivosti, metodické konzistence, srozumitelnosti a relevance. NKÚ proto ve výroční zprávě za rok 2024¹⁸ na tyto problémy upozorňoval. V této souvislosti vyvstává dle našeho názoru potřeba **přehodnotit rozsah a pravidla** pro vykazování skutečností sledovaných na podrozvaze, a to ve smyslu **jejího zjednodušení** či **redukce** tak, aby měla praktickou využitelnost.

Specifické využívání účetních informací státu v NKÚ

Pro zefektivnění svých analytických a kontrolních kapacit vyvinul NKÚ vlastní automatizovaný nástroj pro analýzu údajů z *Integrovaného informačního systému státní pokladny /IISSP/*. Tento nástroj, blíže viz **příloha č. 5**, umožňuje analytickou a rozborovou činnost nad časovými řadami účetních a rozpočtových výkazů. Nástroj dále umožňuje detekovat potenciální rizika ve výkaznictví, což NKÚ využívá při plánování kontrol napříč celým úřadem. Analytický nástroj současně slouží jako platforma pro metodickou a kontrolní spolupráci s dalšími institucemi, např. s Českým statistickým úřadem.

6.2 VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ ZE STRANY KONTROLOVANÝCH OSOB

Využívání účetních informací v organizačních složkách státu má významný potenciál pro zefektivnění řízení a rozhodovacích procesů. NKÚ se proto touto oblastí zabýval v rámci svých kontrol typu finančního auditu v letech 2019–2023. Kontrolované osoby často uvádějí, že účetní data využívají spíše doplňkově, v praxi přesto alespoň některé z nich nacházejí konkrétní a funkční uplatnění. To dokládá, že účetní informace představují potenciálně důležitý zdroj pro řízení veřejných institucí, a to i tam, kde zatím nejsou systematicky integrovány do každodenního rozhodování. Identifikované příklady ukazují, že účetní data mohou výrazně přispět ke zvyšování transparentnosti a sledování či zajišťování efektivity i hospodárnosti nakládání s veřejnými prostředky. Přehled těchto příkladů je uveden v **příloze č. 6**.

Sledované položky se týkají všech hlavních oblastí účetnictví, ale ne všechny účetní jednotky s nimi pracují. U těch, které s nimi pracují, se v oblasti **stálých aktiv** sledují pohyby na majetkových účtech, oprávkou a bezúplatné převody majetku. Tyto informace slouží u některých jednotek k plánování investičních výdajů, obnově majetku či jeho vyřazování a také k hodnocení plnění rozpočtu. **Oběžná aktiva**, zejména pohledávky, jsou sledována z hlediska stavu, vývoje v čase, míry úspěšnosti vymáhání a u vybraných OSS i dle jednotlivých nájemních vztahů. U **zásob** je důraz kladen na vyhodnocení pořízení nových zásob, jejich obrát a složení, což u jednotek, které tak činí, přispívá dle jejich názoru k jejich efektivnímu řízení.

V rámci **vlastního kapitálu** jsou sledovány pohyby na rezervních fondech a fondu kulturních a sociálních potřeb, které slouží jako základ pro rozhodování o jejich čerpání. **Cizí zdroje**, zejména závazky, jsou využívány k monitoringu platební kázně, schopnosti splácet a identifikaci rizik (např. z pracovněprávních sporů). V oblasti **nákladů** jsou vedeny údaje podle druhového členění, s využitím pro rozpočtování, evidenci provozních nákladů (např. nájmů, energií) a dalších údajů pro specifické systémy jako CRAB. Údaje o **výnosech** jsou využívány při rozhodování o uvolňování finančních prostředků příspěvkovým organizacím. **Podrozvahové účty** pak slouží ke sledování podmíněných závazků a pohledávek, především

v souvislosti s programy financovanými z EU. Naprosto intuitivně jsou účetní informace využívány v rámci finanční kontroly, kdy její průběh bývá pravidelně navázán na oběh účetních dokladů. Velký význam v rámci vnitřního kontrolního systému organizace představuje proces inventarizace, jehož nedílnou součástí je porovnání skutečnosti s účetním stavem (evidencí).

Účetní informace mají pro **OSS hodnotu** převážně **evidenční**. Slouží při plnění právních povinností, spíše než pro systematické využívání pro rozhodování. Praxe však ukazuje i příklady jejich využívání pro rozhodování. Jejich **potenciál** lze dále systematicky **rozvíjet**.

6.3 POROVNÁVÁNÍ AKRUÁLNÍCH ÚČETNÍCH INFORMACÍ STÁTU S PENĚŽNÍM ROZPOČTEM

V současné době není běžnou praxí (a platná legislativa to ani nevyžaduje), aby organizační složky státu porovnávaly akruální údaje s peněžními údaji o plnění rozpočtu. Neporovnávají tak ani účetní výsledek hospodaření (zisk, ztrátu) s výsledkem rozpočtového hospodaření (přebytek, schodek), nekomentují vzniklé rozdíly.

NKÚ jako součást podpory dobré praxe v rámci svých kontrol provádí v posledních letech rozbor výsledku hospodaření z akruálního i peněžního pohledu a prezentuje rozdíly mezi těmito dvěma pohledy¹⁹. Tím posiluje důraz na kvalitu fiskálního výkaznictví a upozorňuje na praktický význam akruálních údajů pro rozhodovací procesy.

Příkladem takového porovnávání je problematika vyplácení finančních náhrad církvím a náboženským společnostem ve výkaznictví kapitoly státního rozpočtu 334 – *Ministerstvo kultury*²⁰ /MK/, popsaná v kontrolních závěrech z kontrolní akce č. 24/20 a č. 19/03²¹.

MK vyplácí náhrady církvím a náboženským společnostem od roku 2013, a to podle zákona č. 428/2012 Sb.²² Finanční náhrady nebyly vyplaceny najednou, mají být vypláceny ve 30 bezprostředně po sobě následujících ročních splátkách, každoročně se zvyšujících o roční míru inflace. Pokud by náhrady byly vyplaceny najednou, uhradil by stát cca 59 mld. Kč.

Zatímco peněžní (rozpočtové) údaje zachytí jen každoroční splátku, akruální účetnictví zachytí i celkovou výši dluhu a jeho změny:

- z rozpočtových výkazů MK za rok 2024 uživatel zjistí, že v tomto roce proběhla splátka ve výši 2,8 mld. Kč. O tuto částku byla snížena výše dluhu státu a zároveň navýšen rozpočtový schodek MK;
- z akruálních účetních výkazů MK za rok 2024 uživatel zjistí, že dluh státu z titulu těchto náhrad ve skutečnosti vzrostl, a to kvůli smluvnímu ujednání navyšujícímu dluh o míru inflace, o téměř 6,9 mld. Kč. Vzrostl tak dluh a navýšila se účetní ztráta MK.

Celkový dosažený rozpočtový schodek MK za rok 2024 činil cca 14,8 mld. Kč; ovšem akruální účetnictví ukazuje, že ekonomická (účetní) ztráta MK byla vyšší, a to 18,1 mld. Kč. Důvodem byl nárůst dluhu z titulu jeho navýšení o inflaci, které skutečně provedená splátka nepokryla. Paradoxem, který vyplývá z účetní závěrky a který lze vysvětlit právě díky informacím poskytovaným akruálním účetnictvím, je tedy nárůst celkového dluhu i přes jeho pravidelné splácení. Pokud by uživatel hodnotil hospodaření MK jen dle jeho výkazů o plnění rozpočtu a nezohlednil by akruální účetní informace z účetní závěrky, neměl by kompletní obrázek o výsledku jeho činnosti.

19 Např. KA č. 22/16, KA č. 22/17, KA č. 22/18, KA č. 22/19, KA č. 23/17, KA č. 23/18, KA č. 23/19, KA č. 23/20, KA č. 24/19, KA č. 24/20 a KA č. 24/23.
20 Účetní závěrka MK sestavená k 31. 12. 2024, dostupná na <https://monitor.statnipokladna.gov.cz/ucetni-jednotka/00023671/ucetni-zaverka/priloha?rad=t&obdobi=2412>.
21 Kontrolní závěry z kontrolních akcí 24/20 a 19/03: Viz <https://www.nku.cz/scripts/rka/detail.asp?cisloakce=24/20&rok=0&sestava=0>, <https://www.nku.cz/scripts/rka/detail.asp?cisloakce=19/03&rok=0&sestava=0>.
22 Zákon č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi a o změně některých zákonů (zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi).

7. DOPORUČENÍ

V prostředí veřejných financí České republiky jsou účetní a rozpočtová data dva klíčové informační pilíře, které slouží k hodnocení finanční situace státu, jeho organizací a celkové efektivity hospodaření s veřejnými prostředky.

Přestože účetní údaje vedené na akruální bázi poskytují komplexnější obraz o finanční situaci a hospodaření státu, jejich význam zůstává ve stínu rozpočtových údajů, jež jsou pevně zakotveny v legislativních a schvalovacích procesech na centrální úrovni. Rozpočtová data jsou součástí **státního závěrečného účtu**, který je každoročně předkládán vládou a **schvalován Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR**. Tento formální proces dává rozpočtovým údajům vysokou míru politické a institucionální váhy.

7.1 DOPORUČENÍ PRO REGULÁTORA

Ministerstvo financí plní v systému veřejného účetnictví České republiky klíčovou roli jako regulátor, metodický orgán i významný uživatel účetních informací. Výsledky analýzy a poznatky z kontrolní činnosti NKÚ (např. KA č. 17/36) však ukazují, že potenciál akruálního účetnictví zatím **není v plné míře využíván**. Přírůstky účetní reformy zůstávají omezené především kvůli slabému propojení účetních a rozpočtových dat, nedostatečnému využívání podrobných účetních dat pro rozhodování a absenci systematického vyhodnocování dopadů reformy.

S ohledem na tyto skutečnosti uvádíme následující doporučení:

- 1.1 posílit využívání účetních informací v rozpočtovém procesu** – propojení akruálních dat s tvorbou státního rozpočtu umožní lépe zachytit dlouhodobou ekonomickou realitu jednotlivých kapitol státního rozpočtu a potvrdit reálnost rozpočtových procesů. Akruální data, zejména na konsolidované úrovni za ČR, mohou signalizovat budoucí problémy (např. zvyšující se zadluženost či nepokrytí nákladů rozpočtem) a pomoci tomu, aby vlády na tyto situace reagovaly preventivně, a ne až ve chvíli, kdy se problém projeví na hotovostním toku (např. nutnost hradit reálné dluhy dodatečnou dotací);
- 1.2 zajistit větší důraz na praktickou využitelnost vykazovaných dat** – stanovovat požadavky na vykazování takových účetních informací, které jsou skutečně využívány;
- 1.3 podporovat vzdělávání a profesního rozvoje** – potenciální uživatelé sami vnímají deficit v této oblasti. Systematické posilování kompetencí a metodická podpora v oblasti existujícího a budovaného akruálního účetnictví, finanční analýzy a datového řízení by měly být součástí strategického přístupu k budování odborné základny veřejného sektoru, manažerskou a uživatelskou dovedností. Reforma účetnictví sama o sobě nezaručí lepší hospodaření, je nutné také upravit procesy a myšlení lidí.

Akruální účetnictví nemá být jen strategický nástroj pro evidenci, ale především pro kvalifikované rozhodování, kontrolu a odpovědné řízení veřejných financí, jakož i pro poskytování informací o finanční situaci relevantním uživatelům. Účetní reforma tak může naplnit svůj skutečný potenciál pouze tehdy, bude-li provázena aktivním využíváním výstupů a orientací na jejich užitečnost pro všechny relevantní aktéry ve veřejné správě i mimo ni.

Hlavními doporučeními pro Ministerstvo financí jsou **posílení využívání účetních informací** v rozpočtovém procesu, **zajištění většího důrazu na praktickou využitelnost** vykazovaných dat, rozvíjení digitální infrastruktury a **propojení systémů a podpora vzdělávání** a profesního rozvoje.

Využívání akruálních účetních informací v kontrolní činnosti evropských nejvyšších kontrolních institucí

Nejvyšší kontrolní úřad ČR se v roce 2021 dotazoval vybraných evropských nejvyšších kontrolních institucí a Evropského účetního dvora, zda v rámci své auditní činnosti sledují využívání akruálních účetních informací ve veřejném sektoru. Z dvaceti odpovědí vyplynulo, že ve třetině případů není tato otázka relevantní kvůli neexistenci akruálního účetnictví, zatímco ve zbývajících případech se jí instituce explicitně nezabývají. Výjimku představují dílčí neformální přístupy zmíněné Velkou Británií, Estonskem a Evropským účetním dvorem, které se o tuto problematiku zajímají v rámci komunikace se stakeholdery, např. parlamentními výbory či ministerstvy financí.

7.2 DOPORUČENÍ PRO UŽIVATELE

Informační potřeby jednotlivých skupin uživatelů se významně liší co do obsahu i míry podrobnosti. V některých případech jsou navíc preferovány akruální informace; pro jiné rozhodovací procesy naopak informace na peněžní bázi. Naplnění informačního potenciálu akruálního účetnictví (obsahujícího rovněž informace o peněžních prostředcích) se nikdy neobejde bez identifikace informačních potřeb uživatelů²³. Je také podmíněno existencí a dostupností alternativních informačních zdrojů²⁴ a kriticky závislé na schopnosti uživatele požadovaná data získat a následně zpracovat a správně interpretovat.

Rozdíly mezi požadavky interních a externích uživatelů účetních dat jsou často výrazné. Interní uživatelé – typicky pracovníci ekonomických útvarů veřejných institucí – mají tendenci upřednostňovat informace operativního a rozpočtového charakteru, které jsou využitelné pro krátkodobé řízení. Externí uživatelé, mezi které patří například veřejnost, Parlament České republiky, Nejvyšší kontrolní úřad nebo Český statistický úřad, vyžadují přehledné, standardizované a věrohodné informace pro analytické a kontrolní účely a pro skládání účtů.

Interní uživatelé

Účetní jednotky ve veřejném sektoru hrají klíčovou roli v celém systému poskytování účetních informací. Jejich odpovědnost nespočívá pouze v technickém zpracování dat, ale především ve schopnosti vytvářet kvalitní, srozumitelné a využitelné výstupy, které napomáhají odpovědnému řízení a rozhodování ve veřejné správě. Z provedeného šetření vyplývá, že přestože jsou základní účetní výkazy formálně naplňovány, jejich praktické využívání je často omezené.

Účetní jednotky by měly svou úlohu chápat nejen jako technické naplňování zákonných požadavků, ale především jako aktivní součást systému, který podporuje transparentní, datově podložené a odpovědné hospodaření veřejného sektoru.

Z tohoto důvodu uvádíme následující doporučení směřující ke zvýšení praktického přínosu účetnictví:

- 2.1** podporovat zvyšování kvality a vypovídající schopnosti vykazovaných informací, tj. podporovat zvyšování kompetencí zaměstnanců v oblasti akruálního účetnictví a datové analýzy, například prostřednictvím odborných školení a metodických nástrojů; dlouhodobé vzdělávání klíčových zaměstnanců je klíčem k tomu, aby účetnictví neplnilo pouze technickou, ale i analytickou funkci;
- 2.2** podporovat propojení účetního a rozpočtového systému a systematicky využívat účetní informace pro řízení, neboť vzájemná provázanost obou systémů zajišťuje konzistenci dat a může sloužit jako nástroj pro manažerské rozhodování a plánování. Je užitečné sledovat, jak se rozpočtová politika promítla do stavu a výsledku hospodaření.

23 Jiné potřeby bude mít uživatel-občan v případě kontroly hospodaření malé obce; jiné požadavky bude mít uživatel-analytik ratingové agentury, který bude vydávat doporučení ohledně rizikovosti dluhopisů emitovaných vládou určité země.

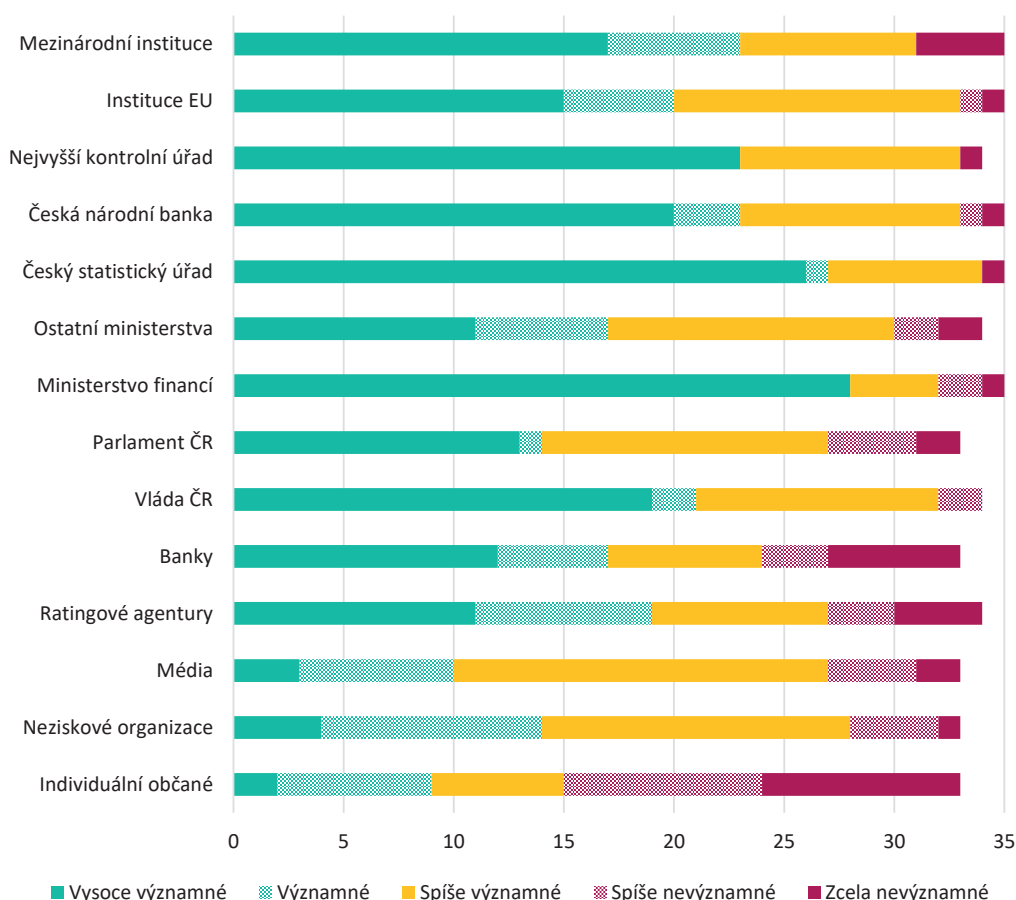
24 Např. v podmínkách ČR je důležitým informačním zdrojem veřejné kontroly nad hospodařením státu registr smluv. Jeho využívání ze strany občanů, resp. jejich nepřímých reprezentantů může mít pochopitelně za následek menší poptávku po informacích z účetnictví státu.

Externí uživatelé

S rostoucím důrazem na transparentnost ve veřejném sektoru se zvyšuje tlak na kvalitu a dostupnost účetních informací. Externí uživatelé očekávají, že tyto informace budou nejen přesné a kompletní, ale také srozumitelné a snadno přístupné. V době digitalizace a otevřených dat je stále více požadováno, aby byly účetní informace poskytovány veřejně v elektronické podobě a v reálném čase, což umožňuje efektivnější monitorování a kontrolu hospodaření státu.

V grafu č. 5 je znázorněno, jak respondenti²⁵ vnímali důležitost účetních informací pro různé skupiny externích uživatelů.

Graf č. 5: Hodnocení významnosti účetních informací pro vybrané instituce externími uživateli



Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE na základě dotazníkového šetření.

Respondenti vnímají účetní informace jako nejvýznamnější zejména pro klíčové instituce veřejné správy a dohledu, jako jsou Ministerstvo financí, ČSÚ, NKÚ či ČNB, což odráží jejich požadavky na transparentnost a kvalitu výkaznictví. Naopak za méně důležité jsou tyto informace považovány pro jednotlivce a neziskový sektor, u nichž se očekává spíše okrajové využívání.

Pro zvýšení využití účetních informací ve veřejném sektoru proto dále doporučujeme:

- 3.1 podporovat vzdělávání a využívání metodické podpory,** a tedy schopnost správně číst, interpretovat a využívat aktuální účetní výstupy a propojovat je s dalšími informacemi, zejména rozpočtovými (odborní finanční analytici dokážou z účetních výkazů vyčíst cenné poznatky, bez nich pak rozhodování směřuje k sledování jednodušších ukazatelů, jako je např. hotovostní schodek).

LITERATURA

- Ansari, S., & Euske, K. J. (1987). Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 12(6), 549–570.
Dostupné na [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90008-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90008-0).
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836.
Dostupné na <https://doi.org/10.1080/09638180903136225>.
- Bathó, F. (2012). Which Way Now? A Theoretical Programme for the Transition to Accrual-Based Accounting. *Public Finance Quarterly*, 57(4), 394.
- Biondi, Y. (2017). Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), 117–123.
Dostupné na <https://doi.org/10.1515/acl-2017-0014>.
- Carlin, T. M. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 21 (3), 309–336.
Dostupné na <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>.
- Carnegie, G. D., & West, B. P. (2003). How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector? *Australian Journal of Public Administration*, 62(2), 83–86.
Dostupné na <https://doi.org/10.1111/1467-8497.00327>.
- CIPFA. (2017). 20 years of international public sector standard setting. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. CIPFA Business Limited.
Dostupné na <https://www.cipfa.org/cipfa-thinks/articles/20-years-of-international-public-sector-standard-setting>.
- Cohen, S., Rossi, F. M., & Brusca, I. (2022). Public sector accounting harmonization in the European Union through the lens of the garbage can model. *Financial Accountability and Management*, 39(3), 471–492.
Dostupné na <https://doi.org/10.1111/faam.12348>.
- ČNB – Česká národní banka. (2025). ARAD, Česká národní banka.
Dostupné na <https://www.cnb.cz/arad/#/cs/home>.
- ČSÚ – Český statistický úřad. (2025). Databáze satelitního účtu veřejného sektoru.
Dostupné na https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenka.indexnu_svs.
- Eulner, V., & Waldbauer, G. (2018). Cash versus accrual accounting for the public sector—EPSAS. *Public Money & Management*, 42(6), 463–466.
Dostupné na <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1444560>.
- Eurostat (2018). EPSAS Expert Group meeting – Report by PwC. Eurostat publishing.
Dostupné na <https://circabc.europa.eu/sd/a/33c6046f-985e-4418-8132-ad5db70ca355/Item%203%20and%204%20-%20PwC%20report%20on%20the%20potential%20impacts%20of%20accruals%20implementation.pdf>.
- Eurostat by PwC. (2020). EPSAS Expert Group meeting 2020. Updated accounting maturities of EU governments and EPSAS implementation cost. Eurostat publishing.
Dostupné na <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9700113/Updated-accounting-maturities-and-EPSAS-implementation-cost-June+2020.pdf>.
- Eurostat. (2024). EPSAS Expert Group meeting 2023. Eurostat publishing.
Dostupné na <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/18642857/epsas-conceptual-framework-revised.pdf/781a924c-642a-5c3a-1e32-185bf882eb52?t=1709564298107>.

Eurostat. (2025a). European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Eurostat publishing. Dostupné na <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas>.

Eurostat. (2025b). European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) initiative. World Bank CFRR PULSAR meeting. Eurostat publishing.

Dostupné na [https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2025-04/8.%2014_00%20John%20Verrinder%20EPSAS.pdf?utm_source=chatgpt.comHood,%20C.%20\(1991\).%20A%20Public%20Management%20for%20All%20Seasons?%20Public%20Administration,%2069\(1\),%203%E2%80%9319.%20https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x](https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2025-04/8.%2014_00%20John%20Verrinder%20EPSAS.pdf?utm_source=chatgpt.comHood,%20C.%20(1991).%20A%20Public%20Management%20for%20All%20Seasons?%20Public%20Administration,%2069(1),%203%E2%80%9319.%20https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x).

Flynn, S., Moretti, D., & Cavanagh, J. (2016). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector. *IMF: Technical Notes and Manuals*, 59.

Dostupné na <https://doi.org/10.5089/9781513589466.005>.

Hepworth, N. (2025). Accrual Accounting and Transition Economy Countries. IMF.

Dostupné na https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2025/02/accrual-accounting-and-transition-economy-countries?utm_source=chatgpt.com.

Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36–45.

Dostupné na <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>.

IFAC & CIPFA (2021). International Public Sector Financial Accountability Index. ISBN: 978-1-60815-463-0.

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board. (2025). 2025 handbook of international public sector accounting pronouncements. International Federation of Accountants. IFAC. Dostupné na <https://www.ipsasb.org/publications/2025-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.

Ministerstvo financí ČR. (2024). *Nový zákon o účetnictví pracovní verze aktualizované verze návrhu k 1. 11. 2024*, Ministerstvo financí ČR.

Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/ucetnictvi/nova-ucetni-legislativa-soukromeho-a-verejneho-sek/pravni-predpisy/novy-zakon-o-ucetnictvi>.

Ministerstvo financí ČR. (2025). MONITOR, Ministerstvo financí ČR.

Dostupné na <https://monitor.statnipokladna.gov.cz/>.

Moretti, D. & Youngberry, T. (2018). Getting added value out of accruals reforms. *OECD Journal on Budgeting*, 18(1), 114–166.

Dostupné na <https://doi.org/10.1787/budget-18-5j8l804hpvmt>.

Moretti, D. & Dirk, J. K. (2018), Budgeting in France, *OECD Journal on Budgeting*. Vol. 18/2. DOI: 10.1787/budget-v18-2-en.

NKÚ – Nejvyšší kontrolní úřad. (2018). Kontrolní závěr z kontrolní akce č. 17/36.

Dostupné na <https://www.nku.cz/assets/kon-zavery/K17036.pdf>.

NKÚ – Nejvyšší kontrolní úřad. (2024). *Výroční zpráva NKÚ 2024*.

Dostupné na <https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/vyrocní-zpráva/>.

NKÚ – Nejvyšší kontrolní úřad. (2025). Registr kontrolních akcí a kontrolovaných osob.

Dostupné na <https://nku.gov.cz/cz/kontrola/registr-kontrolnich-akci/>.

OECD. (1995). Government in Transition. OECD Publishing.

Dostupné na <https://doi.org/10.14217/9781848595286-en>.

OECD. (2019). Performance budgeting: Linking funding to results. OECD Publishing.

Dostupné na <https://doi.org/10.1787/9789264307957-en>.

Parlament České republiky. (2008). Důvodová zpráva – Sněmovní tisk 471/0, část č. 1/8, Novela z. o účetnictví.
Dostupné na <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=471&CT1=0>.

PwC. (2025). Estimated EPSAS implementation costs – Expert Group on EPSAS meeting 11 February 2025. 3.2. Estimated EPSAS implementation costs (PwC). PricewaterhouseCoopers International Limited.
Dostupné na https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/9ac70aa1-8ade-43f4-81cc-fac935ab66b8?p=1&n=10&sort=modified_DESC.

Reichard, C., & van Helden, J. (2016). Why Cash-Based Budgeting Still Prevails in an Era of Accrual Reporting in the Public Sector. *Accounting, Finance & Governance Review*, 23(1/2), 43–65.

Úřad vlády České republiky (2025a). Usnesení vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561, k vytvoření účetnictví státu k vytvoření účetnictví státu.
Dostupné na https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiEs5uA78OPAxXLVPEDHYPiFewQFnoECBcQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.statnipokladna.cz%2Fassets%2Fcs%2Fmedia%2FIISP-KC_Usnesenim-vlady-c-561-2007-ze-dne-23-kvetna-2007-k-vytvoreni-ucetnictvi-statu.pdf&usq=AOvVaw1UDXcW31recxbC7q3Vf65a&opi=89978449.

Úřad vlády České republiky (2025b). Návrh věcného záměru zákona o účetnictví 720/20. ODok Portál, VeKLEP. <https://odok.gov.cz/portal/veklep/material/KORNBHXJBT1V/>.

Úřad vlády České republiky (2025c). Návrh zákona o účetnictví 43/24. ODok Portál, VeKLEP. Dostupné na <https://odok.gov.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>.

van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), 478–495.
Dostupné na <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>.

Wynne, A. (2008). Accrual accounting for the public sector—a fad that has had its day. *International Journal on Governmental Financial Management*, 8(2), 117–132.

PŘEDPISY PUBLIKOVANÉ VE SBÍRCE ZÁKONŮ

České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 701 až 710.

Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. .

Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek.

Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu).

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

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

Zákon č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi a o změně některých zákonů (zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi).

SEZNAM GRAFŮ, OBRÁZKŮ, TABULEK A ZKRATEK

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Globální vývoj přechodu veřejného sektoru k aktuálnímu účetnictví.....	12
Graf č. 2: Využívání rozpočtových a účetních informací při řízení veřejných organizací.....	23
Graf č. 3: Přehled používaných zdrojů účetních informací.....	25
Graf č. 4: Přehled nesprávností zjištěných při kontrolách účetních závěrek podle jednotlivých výkazů ve sledovaném období.....	27
Graf č. 5: Hodnocení významnosti účetních informací pro vybrané instituce externími uživateli.....	34

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Báze vedení účetnictví.....	11
Obrázek č. 2: Vývoj nejdůležitějších událostí účetní reformy v oblasti veřejných financí v ČR.....	17

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Přehled účetních předpisů regulujících reformu účetnictví státu.....	16
Tabulka č. 2: Nejčastější druhy nesprávností zjištěných Nejvyšším kontrolním úřadem v účetních závěrkách organizačních složek státu	28

SEZNAM ZKRATEK

ARES	<i>Administrativní registr ekonomických subjektů</i>
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CRAB	<i>Centrální registr administrativních budov</i>
CSÚIS	<i>Centrální systém účetních informací státu</i>
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards (evropské účetní standardy pro veřejný sektor)
ESA 2010	European system of accounts
EU	Evropská unie
IFAC	International Federation of Accountants (Mezinárodní federace účetních)
IISSP	<i>Integrovaný informační systém Státní pokladny</i>
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards (mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor)
KA	kontrolní akce NKÚ
KFÚA FFÚ VŠE	Katedra finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze
MF	Ministerstvo financí
MK	Ministerstvo kultury
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
NRR	Národní rozpočtová rada
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)
OSS	organizační složka státu
PAP	pomocný analytický přehled
PSC	Výbor pro veřejný sektor
PwC	PricewaterhouseCoopers
SAI	Supreme Audit Institution
VŠE	Vysoká škola ekonomická v Praze

PŘÍLOHY

Příloha č. 1: Reformy účetnictví státu z pohledu identifikace uživatelů a jejich informačních potřeb

Příloha č. 2: Statistika přístupů

Příloha č. 3: Využívání účetních a rozpočtových informací ve veřejném sektoru

Příloha č. 4: Přehled druhů nesprávností zjištěných při kontrolách NKÚ dle položek účetních výkazů

Příloha č. 5: Analytický nástroj NKÚ

Příloha č. 6: Využívání účetních informací pro účely vlastního rozhodování a řízení v podmínkách OSS

Příloha č. 1: Reformy účetnictví státu z pohledu identifikace uživatelů a jejich informačních potřeb

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví
katedra finančního účetnictví a auditingu

Reformy účetnictví státu z pohledu identifikace uživatelů a jejich informačních potřeb: přehled literatury

Výzkumná zpráva

Autorský tým:

doc. Ing. David Procházka, Ph.D. (prochazd@vse.cz)

doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D. (vzelenka@vse.cz)

Praha, 8. listopadu 2021

OBSAH

Shrnutí	3
1. Koncepční východiska reforem účetnictví státu	4
2. Reformy účetnictví státu: přehled výzkumu	7
3. Reformy účetnictví státu: implikace výzkumu pro praxi	17
Dodatek: Přehled relevantních studií.....	23
Literatura	40
Seznam zkratk.....	43

SHRNUTÍ

Tato výzkumná zpráva analyzuje a systematizuje výzkum v oblasti reformy účetnictví státu s primárním zaměřením na předpoklady a důsledky implementace akruálního účetnictví. První část zprávy zasazuje problematiku reformy účetnictví veřejného sektoru do konceptu reformy nového veřejného managementu (New Public Management), které jsou motivovány poptávkou po přechodu od veřejného k soukromému modelu poskytování veřejných služeb, včetně aplikace kvazi-tržních principů ve veřejném sektoru. Hlavní část zprávy obsahuje rešerši normativních i empirických výzkumných studií zaměřených na specifika a dopady zavádění akruálního principu do účetnictví veřejného sektoru. Poměrně heterogenní záběr výzkumu je kategorizován podle příbuzných znaků do dílčích skupin: předpoklady a praktické problémy implementace; užitečnost akruálního účetnictví VS pro externí uživatele; užitečnost akruálního účetnictví VS pro interní uživatele; akruální účetnictví a akruální rozpočetnictví; akruální účetnictví VS a earnings management. Na základě systematické rešerše literatury třetí část zprávy formuluje implikace pro praxi, ať již z pohledu prvotní implementace, ale i průběžného vyhodnocování výsledků reformy. Klíčovým prvkem úspěšného procesu reformy účetnictví státu je identifikace uživatelů účetních informací konkrétní účetní jednotky a jejich informačních potřeb.

1. KONCEPČNÍ VÝCHODISKA REFORMU ÚČETNICTVÍ STÁTU

Reformy účetnictví veřejného sektoru jsou významnou součástí komplexních reforem veřejné správy, které se souhrnně označují termínem „reformy nového veřejného managementu“ – New Public Management (NPM) reforms (Marti, 2006). Tyto tendence se projevují již několik desítek let, ponejprve ve státech se zvykovým právem (Hood, 1991). Jednou z prvotních příčin pro zavedení konceptu NPM byla snaha reagovat na propad veřejných příjmů v důsledku ropných šoků a návazných ekonomických krizí 70. let 20. století. Snížení objemu veřejných prostředků vyvolávalo potřebu zvýšit daně, anebo omezit rozsah poskytovaných veřejných služeb. Obě varianty řešení rozpočtových schodků jsou ovšem politicky nepopulární. Aplikace optimalizačních postupů používaných soukromým sektorem, ze kterých NPM čerpá inspiraci, za účelem snížení nákladů na poskytované veřejné služby se tak stala jednou z možností, jak čelit tomuto problému.

Vlastní implementace NPM má ale širší pozadí než jednoduchou snahu o snižování nákladů na poskytování veřejných služeb. Konkrétně souvisí se zvyšující se poptávkou po přechodu od veřejného k soukromému modelu poskytování veřejných služeb, resp. aplikaci základních (kvazi-tržních) prvků (marketizace služeb a efektivní řízení a rozhodování) ve veřejném sektoru (Kapucu, 2019). Marketizací veřejných služeb se rozumí vnímání příjemce veřejné služby jako zákazníka, který má určitá očekávání ohledně uspokojení svých potřeb. Efektivní řízení a rozhodování ve veřejném sektoru má být orientované právě na uspokojování zákazníka při respektování vyváženého vztahu mezi užitky, které zákazník z poskytnuté veřejné služby získává, a nákladů na poskytnutí této služby. NPM je implementován za využití několika klíčových nástrojů. Jedním z nich je přechod od byrokratického pojetí veřejné správy k pojetí manažerskému, kdy profesionální management má pravomoc i odpovědnost za poskytování veřejných služeb, přičemž dochází k delegaci rozhodování na nižší stupně organizačních struktur. Tlak na decentralizaci rozhodování a profesionalizaci řízení je odrazem skutečnosti, že i veřejný sektor (částečně) působí v konkurenčním prostředí.¹ Posílení vnímání existence konkurence má posílit využití klasických nástrojů pro řízení a měření efektivnosti poskytovaných veřejných služeb, včetně definice měřítek výkonnosti a následného změření efektivnosti produkovaných výstupů a celkového vyhodnocení výkonnosti instituce poskytující veřejnou službu. Pojetí NPM shrnuje Obr. 1.

¹ Konkurenci lze chápat ve dvou rozměrech. Konkurence uvnitř veřejného sektoru neboli „hlasování nohama“ (Tiebout, 1956), kdy si občané vybírají bydliště dle různé úrovně a kvality služeb poskytovaných veřejným sektorem. Dále pak konkurence externí, kdy určitá část (např. zdravotnických, sociálních, vzdělávacích či jiných) služeb je poskytována soukromým či nevládním neziskovým sektorem, obvykle efektivněji (např. Dronkers & Robert (2003) v případě školství).

Obr. 1 New Public Management: cíle, prvky, nástroje

Cíl NPM
• Zvýšení efektivnosti a orientace na zákazníka při poskytování veřejných služeb za využití kvazi-tržních prvků
Základní prvky
• Marketizace a incentivizace • Efektivní řízení a rozhodování
Hlavní nástroje
• Profesionální management s pravomocemi a zodpovědností • Decentralizace rozhodování a poskytování služeb • Zvýšení konkurence ve veřejném sektoru • Důraz na efektivní využití zdrojů • Explicitní standardy a měřítka výkonnosti • Důraz na kontrolu výstupů

Zdroj: vlastní tvorba na základě (Hood, 1991), (Dunleavy, 2005) a (Kapucu, 2019)

Reálné zavádění NPM se potýká s řadou problémů, neboť vyžaduje holistický přístup integrující technické a věcné znalosti, finanční aspekty a řízení lidských zdrojů a jejich neustálé přizpůsobování se měnícímu se externímu prostředí (OECD, 1995). Mnoho dílčích trendů se ukázalo být „slepou uličkou“. Příčinou je, že prvotní implementace NPM, přestože její cíl je nesporný, neměla dostatečnou oporu v empirických datech a docházelo k míchání ideologických pohledů a ad-hoc nástrojů, které byly vzájemně nekonzistentní či dokonce rozporné (Christensen & Lægreid, 1999). K obdobným závěrům dochází Dunleavy (2005), který uvádí, že 13 vývojových trendů (z celkem 34), které byly původně v rámci NPM implementovány, bylo následně pro nefunkčnost opuštěno. Dalších 13 trendů (dílčích nástrojů) je i nadále používáno, nicméně s nižším než očekávaným efektem. Christensen & Lægreid (1999) dále zdůrazňují, že NPM jako komplexní změna je kriticky závislá na individuální reakci lokálního politického, institucionálního i občanského prostředí. Přestože NPM obecně přispívá ke kultivaci a zefektivnění poskytování veřejných služeb, výsledek ne vždy odpovídá očekáváním.

Hammerschmid et al. (2019) v této souvislosti zkoumají reálné dopady NPM reforem, a to konkrétně důsledky zavedení pěti klíčových nástrojů (downsizing, vytváření specializovaných agentur, outsourcing, zákaznická orientace, flexibilní zaměstnávání) na čtyři hlavní ukazatele výkonnosti (nákladová úspornost, kvalita veřejné služby, koherence a koordinace politik, rovný přístup k veřejným službám). Na příkladu 20 evropských zemí prokazují, že zákaznická orientace a flexibilní zaměstnanecká politika mají pozitivní vliv na všechny čtyři dimenze výkonnosti. Outsourcing a downsizing jsou

pozitivně korelovány s nákladovou úsporností, nicméně downsizing vede (dle očekávání) ke zhoršování kvality poskytovaných služeb. Naopak zřizování specializovaných agentur pozitivní efekty nepřináší a autoři doporučují zaměřit se namísto strukturálních reorganizačních reforem veřejného sektoru a vytváření nových institucí a agentur na vylepšování manažerských postupů v rámci existujících struktur.

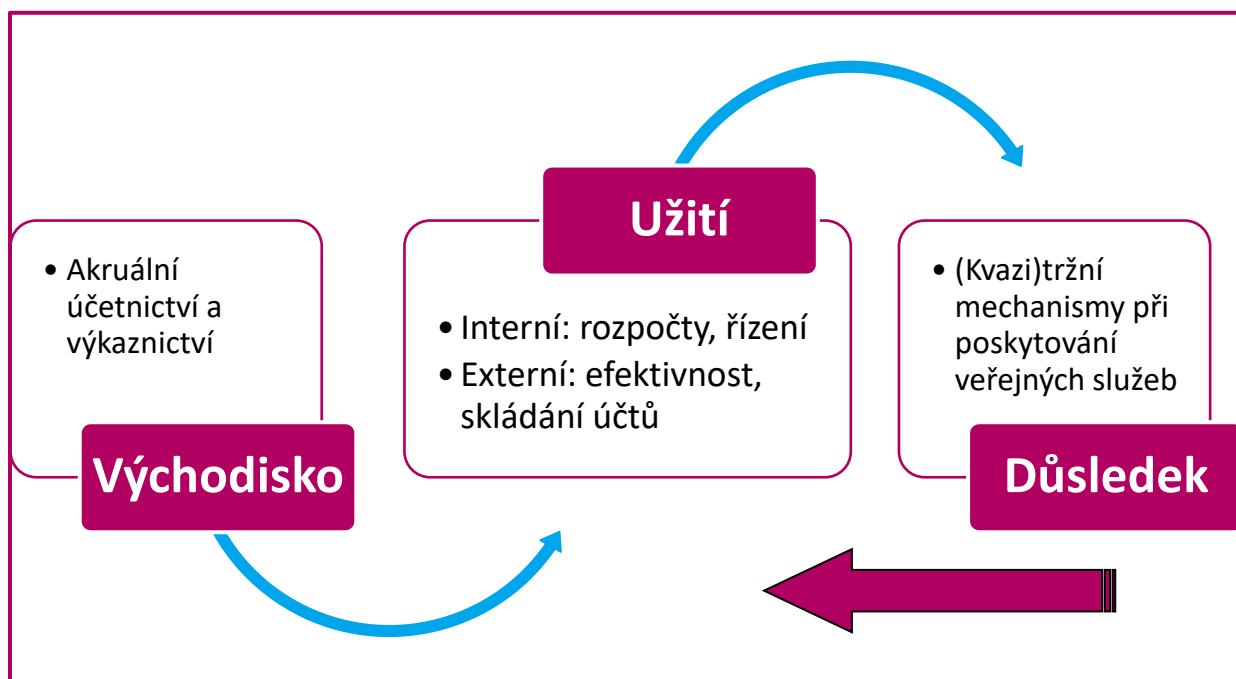
V neposlední řadě někteří autoři, např. Dunleavy (2005), upozorňují, že překotný vývoj v informačních technologiích má zásadní vliv na management změny i ve veřejném sektoru, a to včetně redefinice základních prvků NPM. Mezi klíčové prvky je nově zařazen (v souladu se stanoviskem OECD) holistický přístup. Původní decentralizace rozhodování se posouvá směrem k re-integraci dílčích procesů (specializace a úspory z rozsahu při veřejných zakázkách; využití síťových efektů; částečné obnovení centralizovaných procesů atd.). V neposlední řadě je zmíněna digitalizace, která souvisí jak s využitím informačních technologií pro řízení procesů a při poskytování služeb, ale i při informování veřejnosti (tzv. open-book government).

Klíčovým poznatkem teorie a praxe NPM pro jakékoliv reformy veřejné správy je skutečnost, že změny by měly být primárně orientovány na zvýšení spokojenosti zákazníka s nově definovanou či jinak poskytovanou službou. V případě reformy účetnictví veřejného sektoru je nutnou podmínkou jejího úspěchu definice uživatele, zjištění jeho uživatelských potřeb a posouzení míry jejich naplnění stávajícím systémem. Jestliže stávající systém již plně nevyhovuje, na základě detailní analýzy očekávaných přímých i nepřímých užitků a nákladů by mělo být posouzeno, zda požadované informace lze zajistit „jemným laděním“ stávajícího systému či zda je nezbytná, resp. přínosnější komplexní změna na bázi zcela odlišné účetní koncepce.

2. REFORMY ÚČETNICTVÍ STÁTU: PŘEHLED VÝZKUMU

Přestože reformy účetnictví veřejného sektoru, které primárně směřovaly k zavedení akruálního účetnictví, byly v mnoha případech spíše důsledkem politického soupeření (M. Christensen & Parker, 2010) či ideologického přesvědčení (Hyndman & Connolly, 2011) než výsledkem adekvátní a racionální debaty, existují relevantní věcné argumenty, proč užití akruálního principu v účetnictví státu může být užitečné (Arnaboldi & Lapsley, 2009). V první řadě přesun pozornosti od peněžních výdajů k aktivům, závazkům a výnosům a nákladům vztahujícím se k danému období poskytuje úplnější obrázek o finanční situaci a výkonnosti jednotek veřejného sektoru, čímž se zvyšuje průhlednost hospodaření s veřejnými prostředky a je tedy lépe naplňována funkce skládání účtů a její vyhodnocení ze strany externích uživatelů. Současně s tím interní uživatelé účetnictví mohou využít informace o „plných nákladech“ poskytovaných veřejných služeb pro kvalitnější poskytování veřejné služby (včetně uvědomění si, že poskytování veřejných služeb si žádá dlouhodobé vázání finančních prostředků, které nemohou být využity alternativně pro poskytování jiných veřejných služeb²), ale i při interních řídicích procesech, včetně rozpočtování. Akruální účetnictví je proto nutné chápat jako „pouhé“ východisko či nástroj, tj. jednu z více dostupných informačních základů o ekonomických jevech a procesech. Míra její užitečnosti v realitě vždy závisí na tom, jak produkované výstupy z účetnictví budou využity v navazujících činnostech veřejné správy – viz Obr. 2. Nedílnou součástí funkčního systému účetních informací je i zpětná vazba.

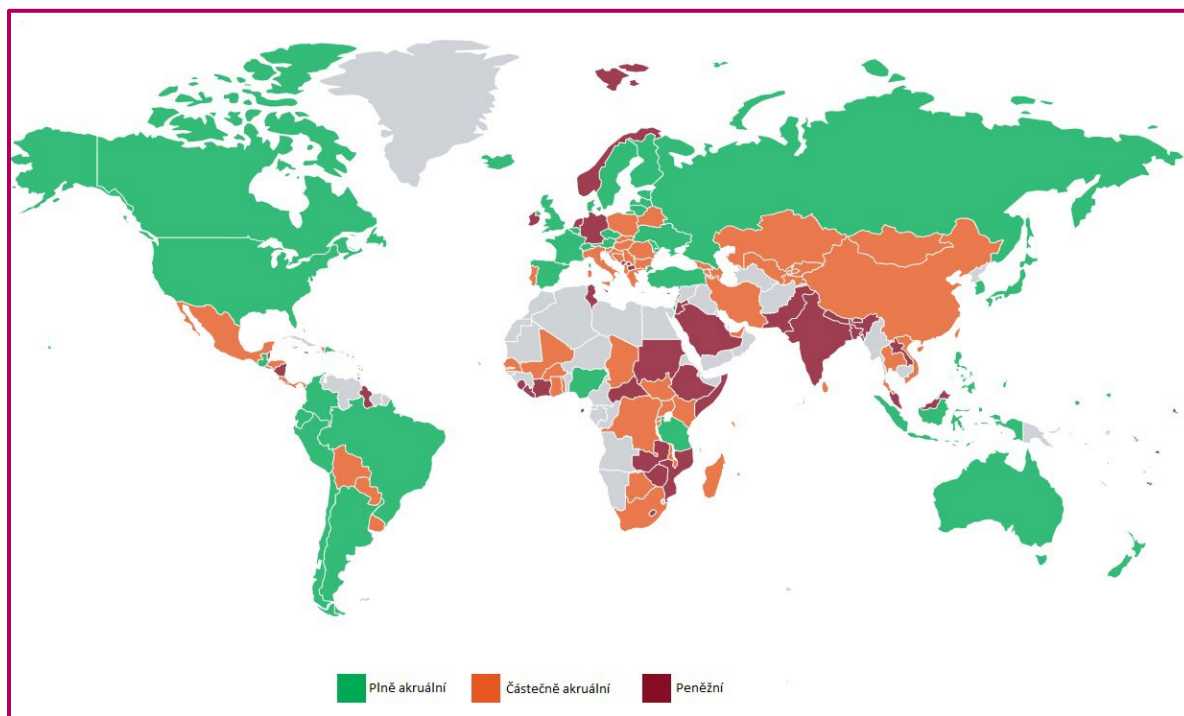
² Dochází tak na první pohled paradoxně ke zdůraznění existence rozpočtových omezení, kdy zdroje jsou na rozdíl od potřeb vždy omezené.

Obr. 2 Zasazení akruálního účetnictví do celkového konceptu finančních reforem VS

Zdroj: vlastní tvorba na základě (Carlin, 2005)

I přes otevřené konceptuální otázky ohledně existujících omezení akruálního účetnictví pro potřeby veřejné správy je jeho postupné pronikání do účetních systémů jednotlivých států všeobecným jevem. Podle statistik IMF dokončilo (v roce 2015 či dříve) přechod na akruální účetnictví 41 zemí a dalších 16 zemí aplikovalo modifikovanou verzi akruálního účetnictví; dohromady se jednalo o 29 % z celkem 199 států zahrnutých do výzkumu (Flynn et al., 2016). Podle společného výzkumu IFAC a CIPFA za rok 2020 používá úplné akruální účetnictví 49 zemí (z celkového počtu 165) a v přechodové fázi se nachází 66 zemí – viz i Obr. 3. Do roku 2025 plánuje plně implementovat akruální účetnictví polovina zemí (IFAC & CIPFA, 2021).³ Intenzivní odborná debata zaměřená na předpoklady úspěšného zavedení, průběhu implementace a rizik dosažení očekávaných přínosů ze zavedení akruálního účetnictví státu se vedla zejména ve státech s tradičně nadprůměrnou kvalitou managementu veřejné správy, resp. ve státech které obecně udávají trendy ve veřejné správě a nebrání se změnám (Hood, 1995).

³ I přes akutní potřebu řešit pandemii COVID-19 nedošlo k významnému zpomalení procesu. Oproti stejné zprávě za rok 2018 se počet států s akruálním účetnictvím VS zvýšil o deset. Aktuální pandemická situace poukázala ovšem na skutečnost, že práce s dostupnými ekonomickými daty (např. pro zavádění opatření na zmírnění ekonomických následků pandemie na vybrané ekonomické obory) není vždy na potřebné úrovni. Kvalitnější datová základna tedy automaticky nezajišťuje kvalitnější rozhodování. Jak indikují závěry NPM, nezbytnou součástí je i motivace rozhodovatelů informace využívat a v případě pozitivní motivace k využití i schopnost s informacemi náležitě pracovat, což platí i pro účetnictví státu, ať již bude na bázi peněžní či akruální.

Obr. 3 Rozšíření akruálního účetnictví veřejného sektoru

Zdroj: IFAC & CIPFA (2021)

Klíčovými průkopníky akruálního účetnictví států a s tím spojené odborné debaty byly Austrálie a Nový Zéland, ve kterých byly reformy zahájeny již v 80. letech 20. století; v evropském prostoru se jedná o Velkou Británii, Nizozemsko či Švédsko. Průběžné empirické (ale i normativní) vyhodnocování výsledků se již týká většího vzorku zemí. Následující část této zprávy shrnuje poznatky nejvýznamnějších studií, které jsou seskupeny podle společných rysů předmětu jejich zkoumání.⁴

A/ PŘEDPOKLADY A PROBLÉMY IMPLEMENTACE AKRUÁLNÍHO ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU

Obdobně jako u jiných významných změn je největší pozornost odborné veřejnosti zaměřena na: a) ex-ante diskuzi klíčových předpokladů úspěšného zavedení akruálního účetnictví a identifikaci možných rizik a b) ex-post diskuzi praktických problémů, které se při reálné implementaci vyskytly, a možností jejich řešení. Ex-ante analýza bývá z logiky věci povětšinou normativní povahy, opírající se o komparativní analýzu a jiné kvalitativní metody. U ex-post diskuze se prosazují (v menší či větší míře) i empirická (kvantitativní) data. Většina dostupné literatury zaměřené na ex-post vyhodnocení míry

⁴ V mnoha případech je záběr studií širší a nevěnují se pouze jednomu úzkému tématu. Vlastní zařazení do jednotlivých kategorií nelze tedy považovat za pevné. Při konečném zařazení do příslušné skupiny byly zohledněny nejdůležitější závěry.

splnění cílů reformy účetnictví státu pochází z Velké Británie, Irska, Austrálie a Nového Zélandu. Novější studie již mají globálnější záběr.

Reformy nebývají vždy vedeny motivem racionality či lepší funkcionality; v souladu s institucionální teorií mají velký vliv interní a především externí očekávání týkající se kvality veřejné služby (Hyndman & Connolly, 2011). Implementace akruálního účetnictví je často odrazem poklesu role státu v ekonomice, kdy stát přestává plnit roli poskytovatele veřejné služby a přesouvá svoji pozornost směrem k vynucování pravidel pro řádné poskytování těchto služeb jinými subjekty (Ellwood & Newberry, 2007). V tomto kontextu je důležité nepovažovat reformu účetnictví za čistě technickou záležitost, nýbrž za podstatný prvek veřejné volby, které přesahuje vlastní hranice účetního výkaznictví veřejného sektoru. V některých případech může reforma účetnictví bohužel sloužit jen jako nástroj pro zastření prosazení kontroverzních opatření v nesouvisejících oblastech – např. privatizace státního majetku, deregulace apod. (Ellwood & Newberry, 2007). I pro účetnictví státu totiž platí, že účetnictví není neutrálním nástrojem, ale tím, jak zobrazuje ekonomickou realitu, ji následně ovlivňuje (Guthrie, 1998). V této souvislosti je užitečným východiskem pro posouzení šancí na úspěšné dokončení reformy model dle Ansari & Euske (1987), podle kterých účetnictví může vystupovat ve třech rolích:

- technicko-racionální: nástroj pro zlepšování rozhodování;
- socio-politická: nástroj racionalizace jednání organizací vůči členům či získání výhody při jednáních;
- institucionální: nástroj legitimizace organizace vůči externím stakeholderům.

V konkrétních podmínkách dané země může být implementace akruálního účetnictví státu motivována jak snahou skutečně zlepšit kvalitu informací pro rozhodování, ale může jít i pouze o účelovou změnu, aby byl prosazen nesouvisející politický zájem.

Z hlediska praktické implementace se studie shodují, že dokonce i v případě zemí pozitivně nakloněných reformě účetnictví státu na základě věcných důvodů bylo akruální účetnictví finálně implementováno s poměrně velkým odstupem od prvotního představení vlastního záměru a od zahájení veřejné diskuze (Arnaboldi & Lapsley, 2009). Úspěch reformy kromě náležité diskuze realistických cílů (Moretti & Youngberry, 2018), kterých má být dosaženo, vyžaduje i postupné fázování vlastní implementace, které musí být odvozeno od sledovaných cílů. Implementační proces zahrnuje komplexní změny nejen v účetních předpisech (standardech), ale v navazujících IT oblastech a rozhodovacích procesech (Flynn et al., 2016). Snaha získat všeobecný konsensus ohledně realistických cílů, jednotlivých etap a obsahu změn má kromě prodloužení implementační fáze i další negativní rys, a to začlenění možnosti variantního účetního řešení jako nástroje otupění konfliktů, s logickým

dopadem na nižší míru srovnatelnosti účetních závěrek napříč jednotkami i nevyužívání informačního potenciálu pro rozhodování uvnitř jednotky (Arnaboldi & Lapsley, 2009).

Při následné diskuzi konečných výsledků reformy účetnictví státu a míry naplnění očekávání dospívají studie k závěrům, že nejlepší výsledky poskytuje kombinace informací na peněžní a akruální bázi, včetně vykazování vazeb mezi rozvahovými položkami a položkami výkazu peněžních toků (Flynn et al., 2016). Je potřeba ale mít stále na paměti, že oba přístupy – akruální i peněžní – jsou pouze informační základnou pro rozhodování, které bude kvalitní pouze v případě, že informace jsou náležitým způsobem pochopeny (Moretti & Youngberry, 2018). Při nepochopení podstaty akruální informace může dojít ke špatnému rozhodnutí, např. k outsourcingu veřejných služeb, přestože veřejný sektor je ve skutečnosti dokáže zajistit efektivněji (Ellwood & Newberry, 2007).

B/ AKRUÁLNÍ ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU A UŽITEČNOST PRO EXTERNÍ UŽIVATELE

Další část výzkumných studií se věnuje vyhodnocení splnění primárního cíle zavádění akruálního účetnictví VS, a to jeho užitečnosti pro externí uživatele. Tento cíl samozřejmě vyplývá z obecné funkce účetnictví poskytovat užitečné informace pro rozhodování, nicméně v kontextu zjištění NPM může být tento cíl stanoven i z jiných důvodů (ideologické, širší změna systému poskytování veřejných služeb, zastření skutečného úmyslu atd.). Okruh zemí, které jsou předmětem zkoumání, je obdobný jako v předchozí skupině studií.

První studie pochází z 90. let 20. století a soustředí se na identifikaci uživatelů účetnictví státu na Novém Zélandu. Hay (1994) identifikuje několik skupin uživatelů, jejichž informační potřeby a požadavky na externí reporting státu se výrazně odlišují. Byť průzkum byl proveden lokálně v jedné zemi, systematizaci potenciálních uživatelů lze považovat za komplexní a aplikovat ji mezinárodně. První skupinou jsou občané (voliči), kteří nejsou přímými uživateli účetnictví a jsou spíše reprezentováni zájmovými skupinami (např. občanská sdružení). Pokud se vůbec o účetnictví státu zajímají, preferují úzké propojení účetnictví s rozpočty (za účelem skládání účtů). Současně zdůrazňují zahrnutí do účetního výkaznictví státu takových aspektů, které se aktuálně označují pod termínem environmentální účetnictví či účetnictví udržitelného rozvoje (a jejichž prosazování je spíše typické pro firemní sektor). Další skupinou jsou poskytovatelé zdrojů (nejen věřitelé, ale i zaměstnanci VS), jejichž postoje jsou ovlivněny vlastními praktickými zkušenostmi. U zaměstnanců VS chybí povědomí, komu jsou vlastně účetní informace státu určeny. Další skupina uživatelů (politici, resp. volení zástupci) preferují co nejrozsáhlejší datovou strukturu. V neposlední řadě mohou s informacemi pracovat analytici a média. Nicméně zejména u médií se ukazuje, že nemají dostatek lidského kapitálu (a časových možností) k náležitému zpracování informací. Je-li tedy zájmem VS dostat informace o

účetnictví státu k co nejširší veřejnosti, je vhodné zpracovávat informační souhrny a automaticky je distribuovat médiím a ostatním zájemcům. V kontextu obecných poznatků NPM se opět jeví významným prvek digitalizace veřejné správy.

V případě Austrálie jsou zajímavé dvě normativní studie, které hodnotí dopad přechodu na aktuální účetnictví u dvou úzce vymezených oblastí veřejného sektoru. Carnegie & West (2003) využívají příkladu knihovnic a muzejních sbírek k tvrzení, že způsob volby ocenění aktiv následně determinuje způsob vyhodnocování skládání účtu. Upozorňují na skutečnost, že peněžní ocenění uměleckých a historických předmětů je často problematické až nemožné s ohledem na to, že zodpovědnost za správu těchto sbírek nemá pouze finanční povahu.⁵ Přesto aktuální účetnictví nezavrhují, pouze doporučují modifikaci určitých postupů na základě následného vyhodnocení dopadu nově zavedených požadavků.⁶ Carlin (2005) analyzuje dopady standardu pro ocenění dlouhodobých aktiv a prokazuje, že historická cena přestala být dominantní oceňovací základnou. Primárně byla nahrazena reprodukční cenou tak, aby bylo možné v rozhodování zohlednit vázanost kapitálu při poskytování veřejné služby. Důsledkem tlaku „na ekonomickou racionalizaci rozhodování“ je skutečnost, že procentuální podíl odpisových nákladů těch kapitol, které poskytují služby (a které nejsou kapitálově náročné), je dokonce vyšší než podíl odpisových nákladů soukromých společností z kapitálově náročných odvětví. Otázkou je, jak s takovou informací je následně nakládáno a zda má nějaké reálné dopady – viz poznatek Ellwood & Newberry (2007), kteří uvádějí, že přechod k outsourcingu veřejných služeb v důsledku „uměle zvýšené nákladovosti“ užitím reálných hodnot pro ocenění aktiv se nakonec ukázal být neefektivním řešením.

V evropském prostoru jsou zajímavé výsledky reformy v Nizozemsku. Schoute & Budding (2017) zkoumají vliv informačních potřeb uživatelů na konstrukci systému pro řízení nákladů. V souladu s institucionální teorií potvrzují, že komplexnost nákladového systému ovlivňují požadavky externích, ale nikoliv interních uživatelů. Systémy řízení nákladů jsou méně srozumitelné pro nefinanční interní uživatele, pokud primárně řeší požadavky externích uživatelů a vice versa, což znamená, že VS si musí být vědom nutnosti vyvažovat požadavky obou skupin uživatelů ve vztahu k dosažení přijatelné míry srozumitelnosti.

⁵ V tomto kontextu se jeví požadavek §25 odst. 1 písm. k) zákona č. 561/1991 o účetnictví, který vyžaduje, aby se kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, ocenily ve výši 1 Kč, logickou reflexí nemožnosti určit hodnotu takových aktiv a současně zdůraznit existenci položky, a tedy i odpovědnost za její správu.

⁶ Tzv. post-implementation review je běžnou součástí procesu tvorby účetních standardů v zemích, které regulují účetnictví právě prostřednictvím nezávislého tvůrce standardů.

Kritický přístup k předchozímu výzkumu užitečnosti informací pro externí uživatele zaujímá van Helden (2016), který upozorňuje, že dotazníková a obdobná šetření, která jsou primární metodou získání dat pro tuto oblast výzkumu, obvykle zveličují míru využití a vnímanou užitečnost finančních informací externími uživateli. Studie zkoumající skutečný rozsah využívání finančních informací jsou spíše ojedinělé. Na druhou stranu dotazníková šetření umožňují alespoň identifikovat, kdy jsou informace využívány. Finanční informace nejsou např. politiky využívány systematicky; jejich případné systémové využívání si vyžaduje formalizované postupy. Míru využití lze zvýšit přesnou definici řešeného problému a jeho komplexním pojetím (účetnictví může poskytovat informace i pro „neekonomická“ rozhodování, např. při výběru nejefektivnější varianty opatření, o kterém již bylo rozhodnuto), což by mělo mj. i přispět k omezení nadměrného utrácení. Rešeršní studie van Helden & Reichard (2019) uzavírá problematiku zdůrazněním, že funkce účetnictví ve smyslu informace pro rozhodování (ex-ante perspektiva) je podstatná pro interní i externí uživatele, zatímco druhá funkce skládání účtů je relevantní primárně pro externí uživatele, což má i vliv na rozdílné požadavky na preferované informace. V kombinaci s inherentní snahou sestavovatelů účetní závěrky primárně dodržet účetní předpisy, a to i na úkor užitečnosti a srozumitelnosti vlastní účetní závěrky, může nesprávná identifikace uživatelů účetnictví a jejich potřeb vést k tomu, že účetnictví neplní své funkce.

C/ AKRUÁLNÍ ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU A UŽITEČNOST PRO INTERNÍ UŽIVATELE

Významná část studií též zkoumá rozsah využívání informací akruálního účetnictví pro interní potřeby, tj. při rozhodování manažerů veřejného sektoru. Dominantní metodou sběru (primárních) dat jsou dotazníková šetření a interview. Evidence ze Švédska (Paulsson, 2006) prokazuje, že akruální účetnictví je sice využíváno v poměrně velkém rozsahu, nikoliv ovšem systematicky, ale spíše jako všeobecný zdroj informací pro ad-hoc rozhodování. Rozsah využití závisí na organizačním uspořádání i finančním kontextu (např. větší využití velkými organizacemi, organizacemi primárně financovanými daněmi či organizacemi s finančními potížemi). Pro interní využití obvykle platí, že se nepracuje s daty z účetních závěrek, nýbrž jsou upřednostňovány detailnější informace o jednotkových nákladech.

Vedoucí pracovníci vybraných kapitol místních vlád v Austrálii uvádějí, že přibližně v 75 % rozhodovacích úloh jsou informace poskytované akruálním účetnictvím vnímány jako užitečnější než informace na bázi peněžní (Andriani et al., 2010). K obdobným závěrům na příkladu Brazílie dospívají i de Sousa et al. (2013). Cohen et al. (2013) se zabývají zkušenostmi z Řecka na úrovni municipalit, které primárně využívají datovou základnu vycházející z peněžního účetnictví a akruální účetnictví je používáno spíše jako doplňkový (sekundární) zdroj informací (s tím, že s rostoucí velikostí municipality se zvyšuje míra využití akruálních informací). Peněžní účetnictví tak plní převážně technicko-racionální roli (tj. nástroj pro rozhodování), akruální účetnictví je více orientované na socio-politickou roli (tj. je

používáno jako argumentační podklad v politických debatách, aniž by ale reálně bylo využito pro zlepšení rozhodovacích procesů).

D/ AKRUÁLNÍ ÚČETNICTVÍ A AKRUÁLNÍ ROZPOČTY

Specifickou oblastí, kdy lze využít výstupy akruálního účetnictví VS pro interní rozhodovací procesy, je sestavování rozpočtů. V čase roste počet zemí, které aplikují akruální bázi pro účetní výkaznictví a případně i pro rozpočetnictví, přičemž tendence je patrná spíše u rozvinutých zemí (Reichard & van Helden, 2016). Za argumenty pro peněžní rozpočtování autoři považují skutečnost, že peníze jsou primárním předmětem zájmu ve VS a konzistentní s ročním fiskálním cyklem (pro dlouhodobější rozpočtové výhledy je ale významně užitečnější akruální rozměr). Peněžní rozpočty jsou více srozumitelné laikům (akruální přístup k rozpočtování omezuje vliv volených zástupců na úkor „technicky zdatných“ úředníků a je tak oslabena veřejná kontrola). Ve prospěch akruálních rozpočtů mluví konzistence výkaznictví a rozpočtování (za podmínky, že rozpočet sleduje logiku akruální výsledovky), srovnatelnost s makroekonomickými statistikami (v rámci EU či MMF) a prezentace informací o úplných nákladech vládních činností.

Marti (2006) na základě komparativní analýzy Velké Británie, Švédska a Nového Zélandu dospívá k závěru, že nezbytnou podmínkou k dosažení potřebné kvality rozpočtů je průběžné přizpůsobování nastavení účetních předpisů na základě jejich pravidelného vyhodnocování. Další podmínkou je (postupné) zahrnování informací o specifických aktivech (infrastruktura, armáda, sbírky) do rozpočtů. Pozitivním efektem akruálního přístupu je jeho opatrnost (konzervatismus), která vede k tomu, že výsledkem akruálního rozpočtování bývají větší schodky (díky promítnutí více relevantních faktorů, které v peněžním rozpočetnictví nebývají zohledněny). Současně je nutné respektovat odlišné funkce peněžního a akruálního rozpočtu (legalita u peněžního vs. užitečnost pro rozhodování u akruálního) a považovat je tedy za komplementy a nikoliv (vylučující se) substituty.

Na příkladu Belgie, Portugalska, Velké Británie a Rakouska van Helden & Reichard (2018) demonstrují, že hlavní slovo při rozhodnutí, zda přejít na akruální rozpočty či zda zůstat u tradičního peněžního rozpočetnictví, mají interní uživatelé. Rozpočet je vnímán jako mnohem důležitější nástroj než účetnictví a reformy rozpočtů se na rozdíl od účetních reforem složitěji prosazují. Na konečný výsledek vztahu mezi účetním výkaznictvím a rozpočetnictvím mají vliv hlavní důvody pro zachování peněžního rozpočetnictví (resp. pro přechod na akruální rozpočty), rozsah předimplementační debaty ohledně výhod a nevýhod obou systémů (včetně „síly“ hlavních uživatelů, kteří se účastnili rozhodovacího procesu), ale i kontextuální okolnosti (politické, historické, institucionální apod.).

Obr. 4 Faktory determinující volbu peněžní vs akruální rozpočty

	Belgie (A/P)	Portugalsko (A/P)	Velká Británie (A/A)	Rakousko (A/A)
Kdo ovlivňoval reformu?	Pro: ○ MF	Pro: ○ Výbor pro účetní standardy VS ○ Profesní organizace ○ Manažeři samosprávních celků Proti: ○ MF ○ Politici ○ Manažeři útvarů	Pro: ○ MF ○ kontrolní úřad	Pro: ○ MF ○ kontrolní úřad Proti: ○ někteří ministři (v omezené míře)
Výhody/nevýhody pro rozhodování	○ Politici preferují peněžní rozpočty ○ Rozpočet důležitější než účetnictví → akruální báze je pro účetnictví	○ Politici preferují peněžní rozpočty ○ Rozpočet důležitější než účetnictví ○ Neschopnost manažerů pracovat s akruální informací ○ Obavy o ztrátu kontroly nad toky peněz	○ Akruální účetnictví důležitější (aktiva, závazky) & lepší kontrola ○ Konzistence účetnictví a rozpočtů ○ Možnost ztráty kontroly nad toky peněz u vyšších rozpočtů	○ Konzistence účetnictví a rozpočtů ○ Akruální data lepší pro finanční řízení ○ Akruální účetnictví neopomíjí peněžní data
Vnější a vnitřní vlivy	○ Tlak EU ○ NPM politiky ○ Souběh s jinými administrativními reformami ○ Dlouhodobá tradice peněžních rozpočtů	○ Tlak MMF&EU ○ NPM politiky ○ Standardizace účetního výkaznictví podnikatelů ○ Dlouhodobá tradice peněžních rozpočtů	○ Snaha o úspornost („value for money“) ○ NPM politiky ○ Pozitivní zkušenost s nezávislými tvůrci standardů ○ Možnost zapojení účetních ze soukromé sféry	○ Dlouhodobá tradice peněžních rozpočtů & kamerálního účetnictví ○ Akruální prvky v existujícím peněžním účetnictví ○ Pozitivní zkušenost s předchozí rozpočtovou reformou ○ Následování mezinárodních trendů
Implementační stimuly a omezení	○ Dlouhý a opatrný proces (komplexní mnohoúrovňové struktury vlád & nedostatek kvalifikovaných účetních)	○ Liknavost u implementace jednotlivých etap (nehodná organizační struktura, nižší úroveň nedostatek kvalifikace)	○ Žádné významné komplikace díky pragmatismu	○ Pozitivní vliv robustní strategie ○ Relativně rychlý proces ○ Pragmatický a uživatelsky přívětivý koncept rozpočtů ○ nedostatek kvalifikovaných účetních

Zdroj: převzato z van Helden & Reichard (2018); A/P – akruální účetnictví & peněžní rozpočetnictví, A/A – akruální účetnictví & akruální rozpočetnictví

E/ AKRUÁLNÍ ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU A EARNINGS MANAGEMENT

Aby účetní závěrky poskytovaly užitečný zdroj informací pro rozhodování, musejí být sestaveny v souladu s požadavky na věrný a poctivý obraz. Vlastní kvalitu účetních závěrek může ohrožovat snížená srovnatelnost z důvodu existence více variant účetních metod – viz i Arnaboldi & Lapsley (2009). Kvalita účetních závěrek může být snížena i v těch situacích, kdy je účetnictví vnímáno nikoliv

jako technicko-racionální nástroj, nýbrž jako socio-politický nástroj pro prosazení parciálních zájmů (Ansari & Euske, 1987). V souladu s teorií veřejné volby je nutné u politiků a manažerů VS předpokládat, že budou prosazovat soukromé zájmy na úkor veřejných, je-li jim k tomu ponechán prostor, a to včetně využití účetnictví pro své účely (Cohen et al., 2019).

Odborná literatura, která se primárně zaměřuje na podnikatelské subjekty, označuje úpravu účetních závěrek (v rámci mantinelů povolených účetními předpisy) termínem earnings management. Praktika earnings management je definována jako jednání, při kterém management účetní jednotky užívá úsudků v účetním výkaznictví a při vykonávání hospodářských operací s cílem změnit podobu účetní závěrky tak, aby oklamal uživatele účetních informací při hodnocení ekonomické situace podniku, anebo aby ovlivnil smluvní parametry, které závisí na zveřejněných účetních údajích (Healy & Wahlen, 1999).⁷ Metody earnings management jsou různorodé, ale lze je zobecnit do dvou skupin: na tzv. accrual earnings management (využívající volbu účetních metod, účetních odhadů apod.) a tzv. real accrual earnings management (uskutečňování reálných transakcí, které ale ekonomicky nedávají smysl).

Díličí část studií zaměřených na akruální účetnictví ve veřejném sektoru se proto i věnuje problematice existence a rozsahu earnings management ve veřejném sektoru, neboť akruální účetnictví a priori poskytuje více možností, jak ovlivnit výslednou podobu účetní závěrky. Vinnari & Näsi (2008) na příkladu dopadu finské účetní reformy na vodárenství dospívají k závěru, že přechod na akruální účetnictví nevede ke zlepšení kvality výstupů z účetnictví. Závěr je založen na zjištění, že nejen akruální, ale i peněžní účetnictví mohou být manipulované (byť jinými technikami) s cílem dosáhnout žádoucího efektu. Snaha skrýt skutečnou míru zdanění vedla k poměrně komplikovaným transakcím, včetně zakládání speciálních vodárenských podniků pro poskytování veřejných služeb. Nevhodná účetní pravidla byla (v kombinaci s existencí regulace v odvětví) využita k zastření skutečného stavu.

Cohen et al. (2019) porovnávají italské a řecké municipality a sesbíraná data potvrzují používání technik earnings management, přičemž rozsah je ovlivněn politickými faktory (pro případ Řecka je identifikována statisticky významná souvislost s volbami) a přímo úměrně i velikostí městské rady. „Ladění“ účetních závěrek primárně směřuje k tomu, aby byly vykazovány výsledky blízké „bodu zvratu“, tj. nikoliv příliš špatné, ale ani příliš dobré, protože jakákoliv odchylka od „normy“ může být předmětem kritiky.

⁷ Z definice je zřejmé, že předmětem manipulace není jen účetní zisk, ale může jím být jakákoliv položka účetní závěrky.

3. REFORMY ÚČETNICTVÍ STÁTU: IMPLIKACE VÝZKUMU PRO PRAXI

Přestože takový pohled není převažující, i účetnictví státu je nutné chápat jako veřejnou službu, byť s mnoha specifickými znaky, které vedou k zásadním odlišnostem od „tradičních“ veřejných služeb. Cílem účetnictví státu je poskytovat informace o hospodaření s veřejnými prostředky jednotlivými institucemi veřejného sektoru (a v ideálním případě i souhrnně za celý veřejný sektor) při naplňování funkcí, které občané na stát delegovali. V praktické rovině by tedy účetnictví státu mělo plnit základní požadavek, který je typický i pro účetnictví podnikatelů, tj. produkovat informace finančního charakteru, které jsou užitečné pro uživatele pro jejich kvalifikovaná rozhodování. Kromě podkladu pro rozhodování o budoucnosti by výstupy z účetnictví měly umožnit i vyhodnocovat, jak bylo nakládáno s veřejnými zdroji (tzv. skládání účtů široké veřejnosti).

Protože i účetnictví státu je veřejnou službou, jakékoliv zásadní změny účetního systému (např. nahrazování peněžního účetnictví účetnictvím akruálním či jiné reformy účetnictví státu) lze nahlížet prizmatem poznatků výzkumu v oblasti NPM. Za klíčové předpoklady pro úspěšné dotaženou reformu lze identifikovat:

- přesně definovaný cílový stav reformy, věcné důvody pro změnu, harmonogram a nástroje;
- na základě definovaného cílového stavu a identifikovaných důvodů pro změnu určit, zda je potřeba koncepční změna systému či zda je dostačující restrukturalizace aktuálního systému;
- pečlivé plánování jednotlivých etap implementace, stanovení kontrolních milníků a náležitá komunikace celého procesu implementace uvnitř VS;
- pravidelné vyhodnocování, zda bylo dosaženo stanovených cílů a přijímání korekčních opatření, včetně případné úpravy cílů, ukáže-li se, že byly nerealistické či nevhodně definované;
- uvědomění si lokálních specifik (ne vždy je možné automaticky přejímat nejlepší zahraniční praxi z důvodu specifického politicko-historického ukotvení lokálních společenských institucí, které působí na VS, a tedy i na účetnictví státu);
- zvýšený tlak na otevřenost veřejné správy, včetně online informování veřejnosti (uživatelsky přívětivými metodami).

V neposlední řadě je nutné upozornit, že uvedené předpoklady mohou vést k úspěšnému dovršení účetních reforem jen v případě, kdy je účetnictví státu, resp. jeho reforma chápána veskrze jako

technicko-rationální, tj. reforma je vedena zájmem skutečně zlepšit kvalitu a užitečnost účetních informací.⁸

V případě reformy účetnictví státu zaměřených na implementaci akruálního účetnictví lze konstatovat, že se jedná o všeobecný trend, byť nelze tvrdit, že panuje všeobecná shoda, že akruální účetnictví poskytuje lepší informace o hospodaření VS než účetnictví peněžní.⁹ Na příkladu Německa, Nizozemska a Norska představují Moretti & Youngberry (2018) důvody, proč se tyto země rozhodly setrvat u peněžního účetnictví (a peněžního rozpočtování). Být se důvody liší, společným jmenovatelem u všech tří zemí je skutečnost, že považují své systémy vycházející z peněžní báze za natolik kvalitní, že by případný přechod na akruální bázi přinesl jen nevýznamné dodatečné přínosy, které by byly ale doprovázené podstatnými náklady. Tento pohled na (ne)vhodnost či nutnost přechodu na akruální účetnictví je v souladu s doporučeními, které Hammerschmid et al. (2019) vyvodili na základě komplexnějšího vyhodnocování NPM reformy. Autoři jako obecný závěr doporučují před spuštěním jakékoliv reformy ve VS zvážit, zda namísto budování nových struktur neupřednostnit vyladování manažerských praktik a ostatních procesů v rámci stávajícího systému.

Je-li nakonec k reformě přistoupeno, lze očekávat – stejně jako u jakéhokoliv jiného komplexního projektu, že i implementace akruální báze do účetnictví bude doprovázena řadou koncepčních i praktických problémů (Arnaboldi & Lapsley, 2009; Bathó, 2012). Tyto komplikace mohou ústít v odmítání reformy (Carnegie & West, 2003) a zpochybňování jejích přínosů (Wynne, 2008). Hlavním rizikovým faktorem je skutečnost, že se liší požadavky na účetní informace interních uživatelů, kteří současně významným způsobem ovlivňují vlastní průběh reformy, od požadavků externích uživatelů (van Helden & Reichard, 2019). Sestavovatelé účetních závěrek navíc často ani nevědí, kdo je externím uživatelem a jaké informace vyžaduje. Při konstrukci účetního systému jsou proto většinou reflektovány interní požadavky a účetní závěrky a případné další externí reporty jsou sestaveny spíše formalisticky (van Helden & Reichard, 2019).

Stěžejním společným bodem výzkumných studií je doporučení provádět systematické pravidelné vyhodnocování, zda bylo definovaných cílů účetní reformy dosaženo. Tzv. post-implementation review by mělo být pojato komplexně, tj. určit jednorázové i opakující se náklady spojené s reformou; popsat a pokud možno i kvantifikovat nově získané užítky; identifikovat nefunkční prvky reformy a příčiny nefunkčnosti. Na základě provedeného ex-post hodnocení by se měl implementační proces iterativně

⁸ Je-li důvod spuštění reformy dosažení jiného, mocenského, cíle, jsou uvedené předpoklady bezpředmětné.

⁹ Alternativně je argumentováno, že sice akruální účetnictví je možné považovat za lepší informační nástroj, ale náklady spojené s účetní reformou dodatečné užítky převyšují.

vrátit na začátek a přehodnotit (a případně redefinovat) výchozí cíle reformy a navrhnout korekční opatření. Možný postup shrnuje Obr. 5.

Obr. 5 Problémové oblasti aktuálního účetnictví a jeho kontinuální vylepšování

Cíl	Problém	Opatření	Očekávaný výsledek
Věrný a poctivý obraz veřejných financí	Zveřejňování závěrek nemá vliv na vnímání otevřenosti vlády z důvodu negativních auditorských výroků	- Profesionalizace účtáren - Modernizace IT & procesů - Zlepšení risk managementu a interních kontrol (interního auditu)	Eliminace kvalifikovaných výroků auditora a následně větší používání věrohodných výstupů účetnictví
Lepší analýza veřejných financí	Aktuální data považována za irelevantní pro analýzu vládní finanční pozice	- Účetní výstupy alespoň v 3leté časové řadě pro analýzu trendů - Integrace účetních informací do analýzy fiskální udržitelnosti a rizikové analýzy veřejných financí - Doplňování informací o výsledku rozpočtu o očekávané dopady na budoucí rozpočty	Zvýšení kvality a spolehlivosti fiskálních reportů
Zvýšení povědomí veřejnosti o veřejných financích	Účetnictví je příliš technicistní pro média a veřejnost	- Zjednodušení - Brožurky - Otevřená data - Nekonvenční přístupy prezentace - Sociální sítě - Vzdělávací programy - Aktivní poskytování (rozesílání) zpráv	Větší zaměření médií (veřejnosti) na koncepční (dlouhodobé) problémy státu
Definice fiskálních cílů	Fiskální politika i nadále primárně prováděna pohledem peněžních toků, včetně statistického vyhodnocování / kontroly	- Fiskální pravidla na bázi aktuálních termínů - Harmonizace standardů	Větší zájem politiků o výstupy aktuálního účetnictví i aktuální výhledy
Rozpočty	Rozhodování o rozpočtech i nadále primárně založeno na peněžních tocích	- Technicko-ekonomická podpora politikům - Komentáře a analýzy k budoucím dopadům aktuálních rozhodnutí	Lepší parlamentní kontrola výkonné moci
Řízení aktiv a závazků	Nízká míra porozumění příležitostem, rizikům a vzájemným vztahům mezi aktivy a závazky veřejného sektoru	- Identifikace „provazně nepotřebných“ aktiv - Imputované náklady kapitálu - Pravidelná analýza finanční pozice	Racionální rozhodování o pořizování a vyřazování aktiv a způsobu jejich financování
Měření výkonnosti	Nejsou aplikována data z aktuálního účetnictví, příp. jsou aplikována nevhodně	- Používání nástrojů nákladového účetnictví - Používání různých variant nákladů pro různé rozhodovací úlohy - Rozlišování ovlivnitelných a neovlivnitelných nákladů - Identifikace nákladů vázaných rozhodnutím	Větší používání aktuálních dat manažery a ostatními pracovníky s rozhodovací pravomocí
Řízení účetní jednotky	Monitoring na bázi peněžních toků	- Vytvoření koherentního systému řízení - Ukazatele udržitelnosti činnosti (splnitelnosti závazků, likvidnost aktiv)	Zacílenější monitoring jednotek

Zdroj: převzato z Moretti & Youngberry (2018) a doplněno na základě zobecněných poznatků z ostatních studií

Mezinárodní srovnávací studie, např. Carlin (2005), Flynn et al. (2016) či Moretti & Youngberry (2018), potvrzují očekávání, že implementace akruálního principu do účetnictví státu se neobejde bez praktických obtíží. Tyto komplikace jsou běžnou záležitostí. Přestože u každé země lze identifikovat jedinečné problémy, které jsou vyvolané národními specifiky veřejné správy, většina problémových oblastí je společná napříč zeměmi, mj.:

- ne vždy je jednoznačně definován cíl reformy, příp. není realisticky zhodnocena možnost jeho dosažení;
- rychlost, rozsah a načasování jednotlivých etap účetní reformy nejsou determinovány jejich cíli, nýbrž jsou určovány nesystematicky;
- implementace akruálního účetnictví ve veřejném sektoru je vždy dlouhodobou záležitostí;¹⁰
- úspěch účetní reformy není pouze o vytvoření kvalitních nových účetních předpisů či účetních standardů, ale především o jejich kvalitní aplikaci;
- nejsou srozumitelně komunikovány cíle a průběh reformy dotčeným subjektům i uživatelům; osoby zodpovědné za reformu se často mění a nemají potřebnou „politickou sílu“;
- akruální data jsou užívána náhodně, nesystematicky a často s nepochopením jejich obsahu;
- informace na akruální bázi doplňují a zvyšují užitečnost informací na peněžní bázi; pro co nejkvalitnější rozhodnutí je potřeba oba rozměry kombinovat;
- není rozlišováno mezi příjemcem účetních informací a jejich uživatelem;
- informace nejsou aktivně státem předkládány potenciálním zájemcům; chybí uživatelsky přívětivé hlavní výstupy.

Prvotní příčina skutečnosti, že implementace akruálního účetnictví nepřináší očekávané benefity, se většinou nachází v prvním kroku implementačního procesu, tj. u stanovení cíle reformy. Předně se definice cíle neobejde bez přesné identifikace uživatelů účetních informací a jejich informačních potřeb. Určení uživatelů a jejich potřeb ale bývá často pouze velmi obecné, mj. i kvůli roztržitosti externích uživatelů, s čímž se do značné míry potýká i účetní výzkum při reflexi výsledků reform. Současně je potřeba zdůraznit i hlavní omezení doporučení, která vyplývají z řešeršované literatury. Empirický výzkum je zaměřen výhradně na státy se stabilním ekonomickým i právním systémem, chybí studie, které by řešily specifika implementace akruálního účetnictví státu v podmínkách

¹⁰ Jen několika málo státům se podařilo proces úspěšně dovést do tří let a není výjimkou desetileté či delší období implementace (Flynn et al., 2016).

transformujících se ekonomik (jako např. ve státech střední a východní Evropy). Reformy účetnictví v těchto zemích nelze vždy oddělit od obecných reforem směrem k tržní ekonomice a přenositelnost poznatků např. z původních států EU může být významně omezená.

Východiskem pro vymezení cílů a uživatelů může být text IPSAS. Jeho Koncepční rámec uvádí, že cílem účetní závěrky pro všeobecné užití (GPFR) účetních jednotek veřejného sektoru je poskytnout informace o účetní jednotce, které jsou potřebné pro uživatele GPFR za účelem skládání účtů a za účelem rozhodování (IPSAS.KR2.1) a dále že, finanční výkaznictví není samoučelné, neboť jeho účelem je poskytování potřebných informací pro uživatele. Cíle finančního výkaznictví jsou tudíž stanoveny s odkazem na uživatele účetní závěrky pro všeobecné užití a jejich informační potřeby (IPSAS.KR2.2). Koncepční rámec vymezuje za primární uživatele GPFR příjemce služeb veřejného sektoru a jejich zastupitele a poskytovatele prostředků a jejich zastupitele (IPSAS.KR2.4). Kromě primárních uživatelů mohou informace obsažené v GPFR shledávat užitečnými i jiné subjekty, např. vládní statistici, analytici, média, finanční poradci, skupiny veřejného zájmu, lobbystické skupiny, příp. organizace (např. regulatorní orgány, orgány dohledu, legislativní výbory nebo jiné vládní instituce, ústřední agentury a rozpočtoví kontroléři, vedoucí rozpočtu, vedení účetní jednotky, ratingové agentury a v některých případech úvěrové instituce), které mají pravomoc požadovat sestavení výkazů pro své specifické informační potřeby. Nicméně dle IPSAS.KR2.6 sice mohou být GPFR pro tyto skupiny uživatelů užitečné, ale GPFR nejsou vytvářeny primárně pro tyto skupiny a jejich informační potřeby.

Z analýzy KR IPSAS vyplývá, že je nutné rozlišovat primární a ostatní uživatele účetních závěrek jednotek veřejného sektoru. Hay (1994) či van Helden & Reichard (2019) ale ukazují, že obyvatelstvo jako hlavní primární uživatel účetnictví veřejného sektoru je ve skutečnosti uživatelem jen v zanedbatelném rozsahu. Je proto vhodnější zaměřit se na informační potřeby zastupitelů občanů. Ty lze chápat buď ve smyslu volených zástupců (politiků), anebo ve smyslu nezávislých institucí sledujících veřejný zájem. Druhá skupina ale již nespadá do okruhu primárních uživatelů dle IPSAS.

S ohledem na výše uvedené lze uživatele účetnictví státu klasifikovat do následujících skupin:

- Primární reprezentanti obyvatel:
 - volení zástupci
- Poskytovatelé:
 - veřejných služeb financovaných z veřejných rozpočtů
 - financování státu (bankovní instituce; zahraniční subjekty)

- Interní uživatelé a rozhodovatelé:
 - centrální vláda a centrální orgány státní moci
 - lokální vlády a municipality
- Ostatní uživatelé:
 - média
 - neziskové organizace
 - akademická a výzkumná sféra

Informační potřeby jednotlivých skupin se významně liší co do obsahu i míry podrobnosti. Současně v některých případech jsou preferovány aktuální informace; pro jiné rozhodovací úlohy naopak peněžní. Naplnění informačního potenciálu aktuálního účetnictví se tedy nikdy neobejde bez identifikace informačních potřeb uživatelů v konkrétních podmínkách dané organizace ¹¹, je spoludeterminováno existencí a dostupností alternativních informačních zdrojů ¹² a je kriticky závislé na schopnosti uživatele požadovaná data získat a následně zpracovat.

¹¹ Jiné potřeby bude mít uživatel-občan v případě kontroly hospodaření malé obce; jiné požadavky bude mít uživatel-analytik ratingové agentury, který bude vydávat doporučení ohledně rizikovosti dluhopisů emitovaných vládou určité země.

¹² Např. v podmínkách ČR je důležitým informačním zdrojem veřejné kontroly nad hospodařením státu Registr smluv. Jeho využívání ze strany občanů, resp. jejich nepřímých reprezentantů může mít pochopitelně za následek menší poptávku po informacích z účetnictví státu.

DODATEK: PŘEHLED RELEVANTNÍCH STUDIÍ**A/ PŘEDPOKLADY A PROBLÉMY IMPLEMENTACE AKRUÁLNÍHO ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU**

Autoři: Guthrie (1998)

- Země: Austrálie
- Zaměření: zobecnění zkušeností s implementací akruálního účetnictví a identifikace otevřených problémů
- Typ studie: normativní studie
- Hlavní výsledky:
 - Účetnictví není neutrálním nástrojem, ale tím, jak zobrazuje ekonomickou realitu, ji následně ovlivňuje
 - Přechod na akruální účetnictví sbližuje rozhodovací procesy veřejného sektoru s nejlepší praxí v sektoru soukromém, nicméně za cenu upozadění tradičních funkcí státu (redistribuce bohatství, zajištění rovných příležitostí, ochrana prostředí, zajišťování a udržování dostatečné infrastruktury)
 - Jednou z možností je přizpůsobení principů akruálního účetnictví podnikatelských subjektů specifickým požadavkům veřejného sektoru

Autoři: Hodges & Mellett (2003)

- Země: Velká Británie
- Zaměření: peněžní hodnocení efektivnosti činnosti vs akruální účetnictví
- Typ studie: normativní studie na příkladu účetnictví National Health Service
- Hlavní výsledky:
 - Informace akruálního účetnictví nelze zakomponovat do klasického peněžního rámce hodnocení efektivnosti poskytování veřejných služeb
 - Některé akruální položky¹³ „nepasují“ do klasického modelu hodnocení zdravotnictví

¹³ V této studii jsou explicitně zmiňována specifika kapitálového účetnictví, tj. přeceňování aktiv, aby byla zohledněna vázanost kapitálu. Nicméně nemocnice nemohou reagovat např. na rostoucí ceny nemovitostí, které přes zvýšené odpisy/imputované náklady kapitálu snižují výnosnost, přesunem svých provozních budov do jiné levnější oblasti, protože by se zhoršila či úplně omezila dostupnost zdravotní péče.

- Dvě možnosti řešení: vyloučení dotčených položek (technicistní přístup), nebo koncepční změna procesů, která bude využívat silné stránky aktuálního účetnictví (z hlediska praktické implementace náročnější)

Autoři: Ellwood & Newberry (2007)

- Země: Velká Británie a Nový Zéland
- Zaměření: role aktuálního účetnictví při prosazování (neoliberálních) reforem veřejného sektoru
- Typ studie: komparativní normativní studie
- Hlavní výsledky:
 - Aktuální účetnictví umožňuje / je spojeno s poklesem role státu v ekonomice, kdy stát- poskytovatel přesouvá pozornost na vynucování pravidel
 - Přesun od peněžního účetnictví k účetnictví aktuálnímu není pouze technickou (či technokratickou) změnou, ale též nástrojem veřejné volby
 - Zavedení aktuálního účetnictví slouží jako politický nástroj k prosazení kontroverzní (sporné) politické agendy; v případě zkoumaných zemí se jednalo zejména o privatizaci státního majetku
 - Věcná debata o přínosech a rizicích privatizace byla nahrazena technickou debatou ohledně (ne)vhodnosti jednotlivých účetních standardů z pohledu konkrétních privatizovaných odvětví
 - Obecný požadavek aktuálního účetnictví na kalkulaci plných nákladů (full costing) v kombinaci s přeceňováním na fair value vede k umělému navyšování ukazatelů nákladovosti při poskytování veřejných služeb ve vlastní režii veřejného sektoru → tato domnělá neefektivita je následně používána jako argument na „outsourcing“ veřejných služeb soukromým sektorem

Autoři: Arnaboldi & Lapsley (2009)

- Země: Velká Británie
- Zaměření: implementační studie se zdůrazněním konfliktu a nejednoznačností při implementaci
- Typ studie: komplexní studie zahrnující kvalitativní analýzu veřejných dokumentů a veřejných debat & empirické šetření pomocí dotazníků a rozhovorů & případovou studii

- Vzorek: lokální instituce ve Skotsku
- Zkoumané období: 1975-2006
- Hlavní výsledky:
 - Finální zavedení akruálního účetnictví s velkým odstupem od prvotního představení záměru k veřejné diskuzi (více než 20 let)
 - Hlavní konflikty se týkaly kapitálového účetnictví (zohlednění prvků využívání dlouhodobých aktiv pro potřeby vyhodnocování interní efektivnosti)
 - Dlouhodobé diskuze a konflikty vedly k přijetí variantního řešení, které ponechávalo značný prostor pro nejednoznačnou implementaci, což se projevilo i prakticky (různé přístupy jednotlivých lokálních institucí při zohlednění/úpravě imputovaných nákladů v různých investičních rozhodnutích)
 - Variantní přístupy k implementaci se též projevují ve vztahu k vnímání užitečnosti jednotlivých nástrojů pro řízení z pohledu různých manažerů, neboť rozhodnutí o způsobu implementace je ponecháváno na účetních a manažeri tak potenciálně užitečné informace nemusí ani dostat k dispozici

Autoři: Hyndman & Connolly (2011)

- Země: Velká Británie a Irsko
- Zaměření: identifikace důvodů, proč Irsko na rozdíl od VB neimplementovalo akruální účetnictví
- Typ studie: semi-strukturované rozhovory
- Vzorek: zástupci centrálních úřadů, účetní, komentátoři
- Zkoumané období: 2008-2009
- Hlavní výsledky:
 - V souladu s institucionální teorií nejsou reformy NPM vždy vedeny motivem racionality či lepší funkcionality; interní a externí očekávání a obecně kulturní a sociální aspekty okolí, ve kterém organizace / veřejný sektor působí, ovlivňují vnitřní organizační změny, včetně reformy účetnictví

- Reformy často motivovány snahou uspokojit externí pravidla či očekávání externích subjektů (tj. snaha vytvořit zdání legitimacy činnosti organizace) a vyhnout se tak kritickému hodnocení
- VB klasifikována jako „high-intensity adopter“, tj. země, která vnímala nutnost přechodu na akruální účetnictví výrazně ideologicky/dogmaticky, aniž by detailně bylo zkoumáno splnění předpokladů pro úspěšné zavedení a hlavně využití
- Irsko klasifikováno jako „medium-intensity adopter“, tj. země, která přistupovala k implementaci akruálního účetnictví pragmaticky, kdy v rámci porovnávání očekávaných užitek a nákladů byly brány v úvahu praktické dopady změny účetního paradigmatu
- Detailní posuzování možných dopadů ve spojení se snahou dosáhnout všeobecného konsenzu vedlo v Irsku k situaci, že akruální prvky se prosadily výrazně méně, než byl původní záměr

Autoři: Flynn et al. (2016)

- Země: globální
- Zaměření: zobecnění zkušeností s implementací akruálního účetnictví a identifikace otevřených problémů
- Typ studie: implementační manuál Mezinárodního měnového fondu
- Hlavní výsledky:
 - Fázování implementace musí být odvozeno od sledovaných cílů, které má akruální účetnictví pomáhat dosáhnout
 - Implementace si žádá komplexní změny nejen v účetních předpisech (standardech), ale i v navazujících oblastech (IT, rozhodovací procesy atd.)
 - Nejlepší výsledky poskytuje kombinace informací na peněžní a akruální bázi, včetně vykazování vazeb mezi rozvahovými položkami a položkami CF

Autoři: Moretti & Youngberry (2018)

- Země: 11 OECD států
- Zaměření: zobecnění zkušeností s implementací akruálního účetnictví a identifikace otevřených problémů

- Typ studie: komparativní kvalitativní studie
- Hlavní výsledky:
 - Založit reformu na realistických očekáváních ohledně cíle a tempa
 - Klíčovým předpokladem úspěchu je silný leadership a kvalitní projektový management ze strany zodpovědného ministra, včetně adekvátního vysvětlování koncepčních cílů i jednotlivých kroků
 - Kombinace peněžního a akruálního pohledu přináší užitečnější informace, byť je pořád nutné je vnímat jen jako základ pro následné rozhodování
 - Užitečnost informací je dána rozsahem jejich užívání a je tedy třeba zajistit mechanismy, jak lze akruální informace využít na všech úrovních veřejné správy
 - Nezapomínat na zpětnou vazbu v rámci rozpočtového cyklu

B/ AKRUÁLNÍ ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU A UŽITEČNOST PRO EXTERNÍ UŽIVATELE

Autoři: Hay (1994)

- Země: Nový Zéland
- Zaměření: identifikace uživatelů akruálního účetnictví státu a jejich uživatelské potřeby
- Typ studie: interview a dokumentová analýza
- Hlavní výsledky:
 - Značné individuální rozdíly ohledně znalosti požadavků na externí reporting státu a informačních možností, které akruální účetnictví nabízí; menší rozdíly v rámci podskupiny obdobných uživatelů
 - Občané, voliči, plátcí daní, příjemci dávek:
 - nejsou přímými uživateli, spíše jsou reprezentováni zájmovými skupinami, občanskými sdruženími apod.
 - účetní reformy směrem k akruálnímu účetnictví nejsou vnímány tak pozitivně jako u ostatních skupin

- velký důraz na „účetnictví nerostného bohatství a životního prostředí“¹⁴
- ostatní dílčí skupiny „běžných“ uživatelů zdůrazňovali potřebu, aby veřejné rozpočty byly připravovány ve větším rozsahu, aby plnily ve spojení s účetnictvím svoji funkci & současně mezitímní účetní závěrky státu nejsou vyžadovány, příp. jsou-li zveřejňovány, nemusí být auditované
- Poskytovatelé zdrojů (věřitelé, zaměstnanci):
 - postoje silně ovlivněny „manažerským pohledem“, tj. na základě zkušeností identifikace toho, co by mělo/nemělo být součástí účetnictví
 - u zaměstnanců VS obvykle chybí představa o tom, kdo vlastně je příjemcem účetních informací, byť jednotlivě identifikují parlament, vládu, státní úředníky, mezinárodní instituce, média
- Volení zástupci občanů:
 - kombinace analýzy jednání v parlamentu & názorů mimoparlamentních stran
 - jednoznačná podpora rozsáhlejší datové základně, byť spojené s obvyklou kritikou (nejasnost, neúplnost apod.)
- Analytici a média:
 - média uznávají kvalitativní i kvantitativní pozitivní posun ohledně předkládaných informací veřejnosti; nicméně média nemají v drtivé většině případů časové, ani lidské kapacity informace zpracovávat a činit z nich závěry
 - pokud nejsou účetní závěrky (výroční zprávy) médiím distribuovány automaticky účetními jednotkami, nejsou aktivně vyhledávány a není o nich informováno (potvrzeno i analýzou tisku)
 - akademická sféra skeptická ohledně existence lokálních uživatelů účetnictví státu (relevantním uživatelem jsou mezinárodní instituce, příp. poskytovatelé financování) & analýza uživatelů a jejich informačních potřeb by vždy měla předcházet vlastnímu rozhodnutí o reformě

¹⁴ I když poptávka po nefinančním reportingu v posledních letech významně roste a existuje mnoho konceptů (některé výzkumu evidují přes 100 různých metodologií), globální řešení stále není dostupné, přestože je řešeno jak ze strany IASB (<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/sustainability-reporting/>), tak např. ze strany EU (<https://www.efrag.org/Activities/2010051123028442/Non-financial-reporting-standards>)

Autoři: Carnegie & West (2003)

- Země: Austrálie
- Zaměření: užitečnost aktuálního účetnictví pro skládání účtů
- Typ studie: normativní studie na příkladu knihovních a muzejních sbírek
- Hlavní výsledky:
 - Přístup k určení ocenění aktiv následně determinuje, jakým způsobem je vyhodnocováno skládání účtů (zodpovědnost) jednotek účetního sektoru
 - U sbírek historické hodnoty je problematické jejich vyjádření v peněžní hodnotě zejména s ohledem na to, že zodpovědnost za správu těchto sbírek nemá pouze finanční povahu
 - Autoři nenavrhují opustit aktuální účetnictví (přiznávají výhody v jiných oblastech), nýbrž modifikovat postupy v problematických oblastech
 - Úpravám účetní praxe má předcházet komplexní zhodnocení dopadů aktuálních požadavků (tzv. post-implementation review)

Autoři: Carlin (2005)

- Země: Austrálie
- Zaměření: dopady zavedení aktuálního účetnictví na typ poskytovaných informací
- Typ studie: normativní studie s využitím případové studie
- Vzorek: dlouhodobá aktiva v držení 9 kapitol místní vlády australského státu Viktorie
- Zkoumané období: 1998-2001
- Hlavní výsledky:
 - Přejít na plnou aktuální bázi v kombinaci s požadavky promítat do rozhodování ekonomické faktory (zejména potřebu vázaného kapitálu) vedlo k tomu, že u dlouhodobých aktiv přestaly být historické náklady převažující oceňovací základnou (podíl přibližně 30 %)
 - Historická cena zejména nahrazena reprodukční hodnotou
 - Procentuální podíl odpisových nákladů těchto kapitol, které poskytují služby (a nejsou kapitálově náročné), je dokonce vyšší než podíl odpisových nákladů soukromých

společností z kapitálově náročných odvětví (jako je např. zpracovatelský průmysl či těžba)

- Dopady zavedení akruálního účetnictví je nutné posuzovat komplexně ve vztahu k činnostem, pro které účetnictví zabezpečuje informace pro rozhodování ⇔ vyhodnocení dopadů nelze oddělit od zbývajících součástí řetězu provázaných reforem veřejného sektoru

Autoři: Schoute & Budding (2017)

- Země: Nizozemsko
- Zaměření: požadavky interních a externích uživatelů a jejich vliv na konstrukci systému řízení nákladů a posouzení jeho efektivnosti
- Typ studie: dotazníkové šetření (87 respondentů – finančních ředitelů municipalit)
- Zkoumané období: 2010-2011
- Hlavní výsledky:
 - Od roku 2003 mají municipality volnost při rozhodování o nastavení nákladového systému i způsobu vykazování pro externí uživatele & současně musí plnit informační povinnost vůči centrální vládě ohledně kalkulací plných nákladů (aniž by ovšem byla určena pravidla pro alokaci režii)
 - V souladu s institucionální teorií zjištěno, že požadavky externích uživatelů ovlivňují komplexnost nákladového systému, naopak požadavky interních uživatelů nemají na komplexnost systému vliv
 - Systémy řízení nákladů jsou méně srozumitelné pro nefinanční interní uživatele, pokud primárně řeší požadavky externích uživatelů a naopak → nutnost vyvažovat požadavky obou skupin uživatelů ve vztahu k míře srozumitelnosti
 - Složitost systémů je pozitivně korelovaná s mírou jejich využití pro kontrolní účely a nezávislá z pohledu potřeby informací o nákladech produktů/veřejných služeb; naopak informace o produktové nákladovosti vedou k zohledňování více faktorů v systémech řízení, aniž by ale docházelo k růstu složitosti systémů

Autoři: van Helden (2016)

- Země: mezinárodní
- Zaměření: rozsah využití účetních informací volenými zástupci (politiky)

- Typ studie: rešerše literatury
- Hlavní výsledky:
 - Empirické studie poskytují rozporuplné výsledky ohledně rozsahu využití účetních, finančních, rozpočtových informací politiky
 - Dotazníková a obdobná šetření obvykle zveličují míru využití/vnímanou užitečnost finančních informací, ale umožňují identifikovat způsob využití
 - Studie zkoumající skutečný rozsah využívání finančních informací jsou ojedinělé
 - V případě informací o výkonnosti veřejného sektoru je míra užitečnosti účetních informací závislá na dostupnosti a kvalitě alternativních informačních zdrojů & na existenci benchmarku „co je dobré a co je špatné“
 - Finanční informace nejsou politiky využívány systematicky; systémové využívání si vyžaduje formalizované postupy (byť se mohou stát formálními)
 - Informace jsou často (zne)užívány „oportunisticky“ u kontroverzních témat
 - Míru využití lze zvýšit přesnou definici řešeného problému a jeho komplexním pojetím (účetnictví může poskytovat informace i pro „neekonomická“ rozhodování, např. při výběru nejefektivnější varianty opatření), což by mělo mj. i přispět k omezení nadměrného utrácení

Autoři: van Helden & Reichard (2019)

- Země: mezinárodní
- Zaměření: identifikace uživatelů účetních informací veřejného sektoru
- Typ studie: normativní studie na základě rešerše literatury
- Hlavní výsledky:
 - Od účetnictví se očekávají informace pro rozhodování (ex-ante perspektiva) a pro skládání účtů (ex-post perspektiva); první funkce je podstatná pro interní i externí uživatele, druhá funkce primárně pro externí uživatele
 - Empirické studie též indikují okrajové využití/zneužití účetnictví v dalších oblastech: formální podklad pro přípravu rozpočtů, argumentace pro podporu/manipulaci politických rozhodnutí
 - Důležité rozlišovat příjemce výstupů z účetnictví od uživatelů

- Ze strany sestavovatelů ÚZ je primární snaha dodržet účetní předpisy, a to i na úkor užitečnosti a srozumitelnosti vlastní ÚZ
- Rozdílné preference jednotlivých skupin uživatelů ohledně požadovaných informací (politici spíše rozpočty vs věřitelé spíše ÚZ; interní uživatelé spíše akruální účetnictví vs peněžní informace ostatními uživateli)

C/ AKRUÁLNÍ ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU A UŽITEČNOST PRO INTERNÍ UŽIVATELE

Autoři: Paulsson (2006)

- Země: Švédsko
- Zaměření: využití akruálního účetnictví centrální vládou
- Typ studie: empirická studie na bázi dotazníkového šetření a interview
- Vzorek: 124 respondentů – vedoucích finančních oddělení největších organizací + 60 seniorních poradců vládních úřadů
- Zkoumané období: rok 2003
- Hlavní výsledky:
 - Akruální účetnictví je využíváno v poměrně velkém rozsahu, nikoliv ovšem systematicky, ale obvykle jako všeobecný zdroj informací v různých situacích
 - Spíše než informace z účetních závěrek jsou využívány informace o jednotkových nákladech
 - Využívání je odvislé od kontextu organizačního i finančního: větší organizace používají častěji; stejně tak organizace, které jsou primárně financované daněmi či poplatky než dotacemi
 - Akruální informace jsou častěji zohledňovány u organizací, které čelí finančním problémům
 - V procesu rozpočtování je role akruálního účetnictví upozaděna a akruální účetnictví slouží spíše jako nástroj řízení jednotek veřejného sektoru než komplexní nástroj pro rozhodování o alokaci finančních prostředků

Autoři: Andriani et al. (2010)

- Země: Austrálie
- Zaměření: užitečnost akruálního účetnictví v porovnání s peněžním účetnictvím pro interní rozhodování manažerů veřejného sektoru
- Typ studie: empirická studie na bázi dotazníkového šetření
- Vzorek: 62 respondentů z řad ředitelů a manažerů na vrcholné a střední úrovni jednotlivých kapitol místní vlády státu Západní Austrálie
- Zkoumané období: rok 2003
- Hlavní výsledky:
 - U 15 z 19 rozhodovacích úloh (např. vyhodnocení výkonnosti oddělení, vyhodnocení výkonnosti programu, posouzení efektivnosti při poskytování veřejných služeb, skládání účtů atd.) jsou informace poskytované akruálním účetnictvím vnímány jako užitečnější než informace na bázi peněžní (rozdíly jsou statisticky významné, a to i při zohlednění individuálních charakteristik respondentů)
 - Jedinou oblastí, pro kterou je peněžní báze vnímána jako užitečnější, je pro určení výše peněžních prostředků pro financování činnosti příslušného oddělení
 - U zbývajících tří oblastí (vyhodnocení schopnosti generovat peněžní prostředky; určení vstupních údajů pro interní přípravu rozpočtu oddělení; rozhodování o alokaci zdrojů) jsou oba přístupy považovány za srovnatelné

Autoři: Cohen et al. (2013)

- Země: Řecko
- Zaměření: užitečnost akruálního účetnictví v porovnání s peněžním účetnictvím pro interní rozhodování manažerů veřejného sektoru
- Typ studie: empirická studie na bázi dotazníkového šetření
- Vzorek: 106 respondentů – vedoucích finančních oddělení municipalit
- Zkoumané období: rok 2008
- Hlavní výsledky:
 - Východiskem model dle Ansari & Euske (1987), podle kterých účetnictví může vystupovat ve třech rolích (technicko-racionální, socio-politická, institucionální)

- Při koexistenci obou systémů je primárně municipalitami využívána datová základna vycházející z peněžního účetnictví; akruální účetnictví je používáno spíše jako doplňkový (sekundární) zdroj; větší municipality používají akruální účetnictví ve větším rozsahu
- Peněžní účetnictví plní převážně technicko-rationální roli, akruální účetnictví je více orientované na socio-politickou roli (tj. akruální účetnictví je používáno jako „munice při debatách“, aniž by reálně bylo využito pro zlepšení rozhodovacích procesů)

Autoři: de Sousa et al. (2013)

- Země: Brazílie
- Zaměření: užitečnost akruálního účetnictví v porovnání s peněžním účetnictvím pro interní rozhodování manažerů veřejného sektoru a ostatních rozhodovatelů
- Typ studie: empirická studie na bázi dotazníkového šetření
- Vzorek: 194 respondentů z řad interních a externích uživatelů a sestavovatelů účetních závěrek na třech úrovních vlády (federální, státní, municipální)
- Hlavní výsledky:
 - Výchozí předpoklad, že peněžní báze není dostatečně transparentní a je nevhodná ke skládání účtů → zkoumání užitečnosti akruálního účetnictví v 10 rozhodovacích scénářích
 - V 9 z 10 scénářů je akruální účetnictví považováno za lepší systém informací pro rozhodování; jedinou oblastí, pro kterou je užitečnější peněžní báze, je pro určení výše peněžních prostředků potřebných pro profinancování činnosti – stejný závěr jako Andriani et al. (2010)
 - Větší užitečnost akruálního účetnictví je společná pro všechny tři skupiny respondentů & u jednotlivých oblastí nejsou statisticky významné rozdíly v míře vnímané užitečnosti s výjimkou dvou oblastí (určení nákladové náročnosti veřejné služby a hodnocení efektivnosti poskytování veřejné služby), u kterých připravovatelé účetních informací vnímají užitečnost akruálního účetnictví silněji než interní i externí uživatelé informací

D/ AKRUÁLNÍ ÚČETNICTVÍ A AKRUÁLNÍ ROZPOČTY

Autoři: Marti (2006)

- Země: Velká Británie, Švédsko, Nový Zéland

- Zaměření: problémové oblasti akruálního účetního výkaznictví pro potřeby přípravy akruálních rozpočtů
- Typ studie: kvalitativní studie na základě analýzy regulačních předpisů, dat z účetních závěrek a rozpočtů a rozhovorů se zástupci jednotek veřejného sektoru
- Zkoumané období: 2003-2004
- Hlavní výsledky:
 - Nutnost průběžného přizpůsobování nastavení účetních předpisů k dosažení potřebné kvality rozpočtů
 - Postupné zahrnování specifických aktiv (infrastruktura, armáda, sbírky)
 - Akruální přístup je konzervativnější a jeho výsledkem bývají větší schodky
 - Odlišné funkce peněžního a akruálního rozpočtu (legalita vs užitečnost pro rozhodování) & akruální báze pracuje i s CF → jedná se o komplementy

Autoři: van Helden & Reichard (2018)

- Země: Belgie, Portugalsko, Velká Británie, Rakousko
- Zaměření: identifikace motivace pro (ne)implementaci akruálního rozpočetnictví v zemích, které používají akruální účetnictví
- Typ studie: komparativní studie
- Hlavní výsledky:
 - Klíčovou roli pro rozhodnutí, zda přejít na akruální rozpočty, mají interní uživatelé – rozpočet je vnímán jako mnohem důležitější než účetnictví → reformy rozpočetnictví se na rozdíl od účetních reforem složitěji prosazují
 - Na konečný výsledek systému účetního výkaznictví a rozpočetnictví má vliv:
 - jaké jsou hlavní důvody pro zachování peněžního rozpočetnictví/přechod na akruální rozpočty
 - rozsah předimplementační debaty ohledně výhod a nevýhod obou systémů
 - hlavní uživatelé, kteří se účastnili rozhodovacího procesu, jejich pozice a možnosti prosadit svůj názor

- kontextuální okolnosti (politické, historické, institucionální apod.), které ovlivňují rozhodnutí
- implementační stimuly a omezení
- Argumenty pro peněžní rozpočtování:
 - rozpočet má informovat o způsobu utrácení peněz
 - větší srozumitelnost pro hlavní skupiny uživatelů
- Argumenty pro aktuální rozpočtování:
 - konzistence výkaznictví a rozpočtování
 - větší rozsah potenciálně dostupných informací

Autoři: Reichard & van Helden (2016)

- Země: globální
- Zaměření: identifikace omezení užívání aktuálního účetnictví pro rozpočtování
- Typ studie: normativní studie na základě přehledové rešerše literatury
- Hlavní výsledky:
 - V čase roste počet zemí, které aplikují aktuální bázi pro účetní výkaznictví a případně i pro rozpočetnictví, přičemž tendence je patrná spíše u rozvinutých zemí (např. OECD)
 - Argumenty pro peněžní rozpočtování:
 - peníze jsou primární
 - konzistence s fiskální politikou (ovšem pouze tradiční; nové přístupy se snaží upozornit, že fiskální opatření nemají pouze peněžní důsledky v aktuálním období, ale mohou ovlivnit peněžní toky i v následujících obdobích → aktuální přístup vhodnější pro rozpočtové výhledy)¹⁵
 - srozumitelnost komplexního procesu rozpočtování: aktuální přístup omezuje vliv volených zástupců na úkor „technicky zdatných“ úředníků a je tak oslabena veřejná kontrola (lze řešit technickou podporou a vzděláváním

¹⁵ Viz i Moretti & Youngberry (2018)

volených zástupců) & není vyřešena otázka, jak zachytit budoucí nároky na financování, resp. očekávané budoucí příjmy

- peněžní rozpočty jsou méně náchylné na manipulaci
- Argumenty pro akruální rozpočtování:
 - konzistence výkaznictví a rozpočtování (za podmínky, že rozpočet sleduje logiku akruální výsledovky)
 - srovnatelnost s makroekonomickými statistikami (v rámci EU či MMF)
 - prezentace informací o úplných nákladech vládních činností
 - akruální rozpočty jsou méně náchylné na manipulaci¹⁶

E/ AKRUÁLNÍ ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU A EARNINGS MANAGEMENT

Autoři: Vinnari & Näsi (2008)

- Země: Finsko
- Zaměření: posouzení úspěšnosti zavedení akruálního účetnictví v kombinaci se zakládáním podnikatelských subjektů municipalitami
- Typ studie: případová studie na vodárenství (účetní závěrky, rozpočty, oficiální dokumenty)
- Zkoumané období: 1994-2007
- Hlavní výsledky:
 - Přejít na akruální účetnictví neznamena současně i zlepšení kvality výstupů z účetnictví, neboť oba systémy mohou být manipulované s cílem dosáhnout žádoucího efektu
 - Snížení míry EM je podmíněno zvyšující se kvalitou účetních předpisů
 - Zakládání speciálních podniků pro poskytování veřejných služeb (např. dodávky vody) bývá často motivováno snahou skrýt před občany skutečnou míru zdanění & nevhodná účetní pravidla (v kombinaci s existencí regulace v těchto odvětvích) mohou ještě více zastřít skutečný stav

¹⁶ U tohoto argumentu nepanuje shoda – některé studie uvádí, že peněžní rozpočty jsou spolehlivější, jiné se naopak přiklání k akruálním. Mnohoznačnost potvrzuje i jiná studie těchto autorů (van Helden & Reichard, 2018)

Autoři: (Capalbo et al., 2014)

- Země: Itálie
- Zaměření: earnings management (EM) státních podniků aplikujících akruální účetnictví
- Typ studie: empirická studie na základě dat z účetních závěrek
- Vzorek: 3 892 firem soukromě vlastněných a 1 457 firem vlastněných veřejným sektorem (alespoň 30% podíl na ZK)
- Zkoumané období: 2009-2012
- Hlavní výsledky:
 - Rozsah EM (měřeno přes diskreční akruální položky) je nižší u veřejných podniků než u soukromých
 - Rozsah EM klesá s rostoucí velikostí podniku a stoupá s rostoucí ziskovostí
 - Na podniky pod veřejnou kontrolou lze aplikovat standardní techniky rozboru účetních závěrek (odpovídá argumentům zastánců akruálního účetnictví ve VS)

Autoři: Cohen et al. (2019)

- Země: Itálie & Řecko
- Zaměření: earnings management (EM) municipalit aplikujících akruální účetnictví
- Typ studie: empirická studie na základě dat z rozvahy a výsledovky
- Vzorek: 4 300 pozorování (Řecko) & 1 130 pozorování (Itálie)
- Zkoumané období: 2002-2015 (Řecko) & 2008-2015 (Itálie)
- Hlavní výsledky:
 - V souladu s teorií veřejné volby se předpokládá, že i municipality by měly být nahlíženy jako odvětví s „prodávajícími“ na jedné straně a „kupujícími“ na straně druhé
 - U politiků/manažerů VS se předpokládá prosazování soukromých zájmů na úkor veřejných, je-li jim k tomu ponechán prostor, a to včetně EM v účetních závěrkách
 - Empirická data potvrzují používání technik EM v účetních závěrkách municipalit, přičemž rozsah EM je ovlivněn politickými faktory: pro případ Řecka je identifikována statisticky významná souvislost mezi EM a volbami (v předvolebním roce je míra vyšší než v ostatních letech)

- EM je větší u municipalit s větším počtem členů městské rady (přičemž počet členů rady závisí na velikosti municipality)
- EM primárně směřuje k tomu, aby byly vykazovány výsledky blízké „bodu zvratu“, tj. nikoliv příliš špatné, ale ani příliš dobré, protože jakákoliv odchylka od „normy“ může být předmětem kritiky (neefektivní hospodaření vs zbytečně vysoké daně apod.)

LITERATURA

- Andriani, Y., Kober, R., & Ng, J. (2010). Decision Usefulness of Cash and Accrual Information: Public Sector Managers' Perceptions: Public Sector Managers' Perceptions. *Australian Accounting Review*, 20(2), 144–153. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00087.x>
- Ansari, S., & Euske, K. J. (1987). Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 12(6), 549–570. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90008-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90008-0)
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836. <https://doi.org/10.1080/09638180903136225>
- Bathó, F. (2012). Which Way Now? A Theoretical Programme for the Transition to Accrual-Based Accounting. *Public Finance Quarterly*, 57(4), 394.
- Capalbo, F., Frino, A., Mollica, V., & Palumbo, R. (2014). Accrual-based earnings management in state owned companies: Implications for transnational accounting regulation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(6), 1026–1040. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2014-1744>
- Carlin, T. M. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 21(3), 309–336. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>
- Carnegie, G. D., & West, B. P. (2003). How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector? *Australian Journal of Public Administration*, 62(2), 83–86. <https://doi.org/10.1111/1467-8497.00327>
- Christensen, M., & Parker, L. (2010). Using ideas to advance professions: Public sector accrual accounting. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 246–266. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2010.00501.x>
- Christensen, T., & Lægreid, P. (1999). New Public Management: Design, Resistance, or Transformation? A Study of How Modern Reforms Are Received in a Civil Service System. *Public Productivity & Management Review*, 23(2), 169. <https://doi.org/10.2307/3380777>
- Cohen, S., Bisogno, M., & Malkogianni, I. (2019). Earnings management in local governments: The role of political factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(3), 331–348. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2018-0162>
- Cohen, S., Kaimenakis, N., & Venieris, G. (2013). Reaping the benefits of two worlds: An explanatory study of the cash and the accrual accounting information roles in local governments. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(2), 165–179. <https://doi.org/10.1108/09675421311291900>
- de Sousa, R. G., de Vasconcelos, A. F., Caneca, R. L., & Niyama, J. K. (2013). Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information*. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(63), 219–230. ProQuest Central.
- Dronkers, J., & Robert, P. (2003). *The effectiveness of public and private schools from a comparative perspective* (No. 2003/13; EUI Working Papers, p. 65). European University Institute.
- Dunleavy, P. (2005). New Public Management Is Dead—Long Live Digital-Era Governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(3), 467–494. <https://doi.org/10.1093/jopart/mui057>

- Ellwood, S., & Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: Institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 549–573. <https://doi.org/10.1108/09513570710762584>
- Flynn, S., Moretti, D., & Cavanagh, J. (2016). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector. *IMF: Technical Notes and Manuals*, 59. <https://doi.org/10.5089/9781513589466.005>
- Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector—Rhetoric or Reality. *Financial Accountability and Management*, 14(1), 1–19. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>
- Hammerschmid, G., Van de Walle, S., Andrews, R., & Mostafa, A. M. S. (2019). New Public Management reforms in Europe and their effects: Findings from a 20-country top executive survey. *International Review of Administrative Sciences*, 85(3), 399–418. <https://doi.org/10.1177/0020852317751632>
- Hay, D. (1994). Who Uses Public Sector External Reports: An Exploration. *Accounting Forum*, 17(4), 47–65.
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365–383.
- Hodges, R., & Mellett, H. (2003). Reporting public sector financial results. *Public Management Review*, 5(1), 99–113. <https://doi.org/10.1080/1461667022000028870>
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36–45. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>
- IFAC & CIPFA. (2021). *International Public Sector Financial Accountability Index: Status Report 2020* (p. 7). <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>
- Kapucu, N. (2019). New Public Management: Theory, Ideology, and Practice. In *Handbook of Globalization, Governance, and Public Administration* (pp. 889–902). Routledge.
- Marti, C. (2006). Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. *Public Budgeting and Finance*, 26(2), 45–65. EconLit with Full Text.
- Moretti, D., & Youngberry, T. (2018). Getting added value out of accruals reforms. *OECD Journal on Budgeting*, 18(1), 114–166. <https://doi.org/10.1787/budget-18-5j8l804hpvmt>
- OECD. (1995). *Government in Transition*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.14217/9781848595286-en>
- Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences From the Central Government in Sweden. *Financial Accountability and Management*, 22(1), 47–62. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2006.00392.x>
- Reichard, C., & van Helden, J. (2016). Why Cash-Based Budgeting Still Prevails in an Era of Accrual Reporting in the Public Sector. *Accounting, Finance & Governance Review*, 23(1/2), 43–65.
- Schoute, M., & Budding, T. (2017). Stakeholders’ Information Needs, Cost System Design, and Cost System Effectiveness in Dutch Local Government: *Financial Accountability & Management*, 33(1), 77–101. <https://doi.org/10.1111/faam.12116>

- Tiebout, C. M. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*, 64(5), 416–424. <https://doi.org/10.1086/257839>
- van Helden, J. (2016). Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 531–538. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237162>
- van Helden, J., & Reichard, C. (2018). Cash or accruals for budgeting? Why some governments in Europe changed their budgeting mode and others not. *OECD Journal on Budgeting*, 18(1), 89–113. ProQuest Central.
- van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), 478–495. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>
- Vinnari, E. M., & Näsi, S. (2008). Creative accrual accounting in the public sector: 'Milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability & Management*, 24(2), 97–116. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00448.x>
- Wynne, A. (2008). Accrual accounting for the public sector—a fad that has had its day. *International Journal on Governmental Financial Management*, 8(2), 117–132.

SEZNAM ZKRATEK

CIPFA: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

EM: Earnings Management

GPFR: General-purpose financial reporting

IASB: International Accounting Standards Board

IFRS: International Financial Reporting Standards

IMF: International Monetary Fund

IFAC: International Federation of Accountants

MF: Ministerstvo financí ČR

NPM: New Public Management

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development

VS: Veřejný sektor

PŘEHLED PŘÍSTUPŮ DO INFORMAČNÍCH SYSTÉMŮ OBSAHUJÍCÍCH ÚČETNÍ A ROZPOČTOVÉ INFORMACE

Přístupy do informačního portálu *Monitor* (správce MF):

Období	Počet uživatelských přístupů
2015	81 381
2016	80 517
2017	91 197
2018	115 665
2019	130 847
2020	76 687
2021	79 765
2022	16 958
2023	22 000*
2024	51 584**
do 31. 5. 2025	13 715

Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE na základě informací od MF.

* Nedostupnost dat do května 2023, kdy došlo k přechodu na novou verzi Google Analytics GA4.

** Údaje v období září–listopad 2024 mohou být nepřesné z důvodu paralelního běhu dvou domén. (Na konci srpna 2024 došlo k migraci Monitoru na novou doménu gov.)

Přístupy k údajům o tzv. satelitním účtu veřejného sektoru²⁶ (správce ČSÚ):

Období	Počet uživatelských přístupů
2015	2 346
2016	2 520
2017	896
2018	895
2019	950
2020	851
2021	1 217
2022	939
2023	842
2024	495
do 31. 5. 2025	484

Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE na základě informací od ČSÚ.

Přístupy k údajům o vládním sektoru v systému ARAD²⁷ (správce ČNB):

Období	Počet akcí se sestavami*	Počet akcí s ukazateli**
červen 2023–květen 2024	30 598	765 367
červen 2024–květen 2025	36 438	975 056

Zdroj: vypracoval autorský tým NKÚ a VŠE na základě informací od ČNB.

* Akcí se má na mysli export sestavy do xls, zobrazení sestavy nebo export prostřednictvím volání uživatelské služby (ARADS-REST-API). Jedná se o následující sestavy: příjmy a výdaje vládních institucí, transakce s rozpočtem EU a Evropským rozvojovým fondem, spotřeba vládních institucí a ostatní nefinanční kategorie, financování schodku vládních institucí (konsolidovaná verze), dluh vládních institucí a jeho struktura, dluh vládních institucí – prvky konsolidace, inkasa celostátních daňových příjmů a vybrané ukazatele státního rozpočtu.

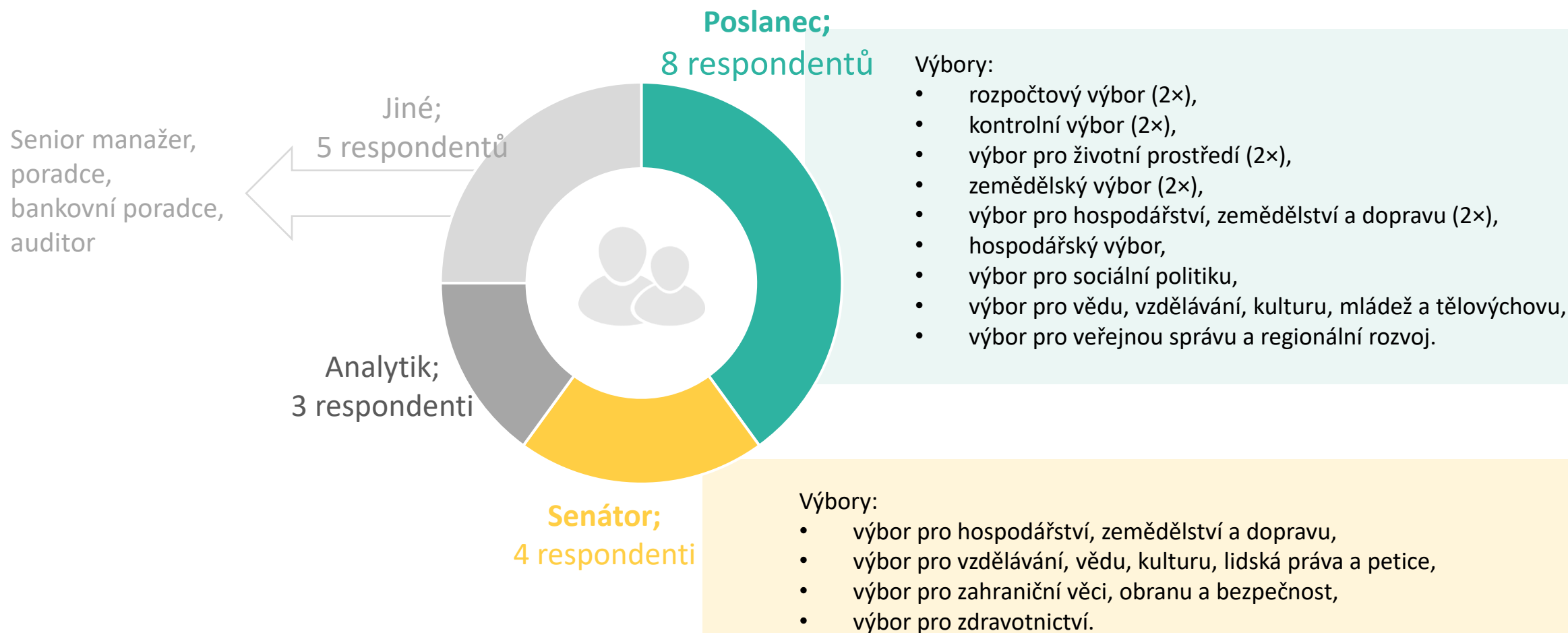
** Akcí se má na mysli export sestavy do xls, zobrazení sestavy nebo výběru, export prostřednictvím volání uživatelské služby (ARADS-REST-API) nebo zobrazení košíku. Jedná se o ukazatele obsažené v sestavách uvedených v předchozím sloupci, které jsou zobrazovány samostatně nezávisle na sestavách, a dále o čtvrtletní finanční účty a o platební bilanci a investiční pozice, resp. o zahraniční zadluženost odvozenou z těchto statistik.

ZPRÁVA Z DOTAZNÍKOVÉHO ŠETŘENÍ

2 kola dotazování 2023 a 2024

VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNÍCH A ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ VE VEŘEJNÉM SEKTORU

Struktura respondentů



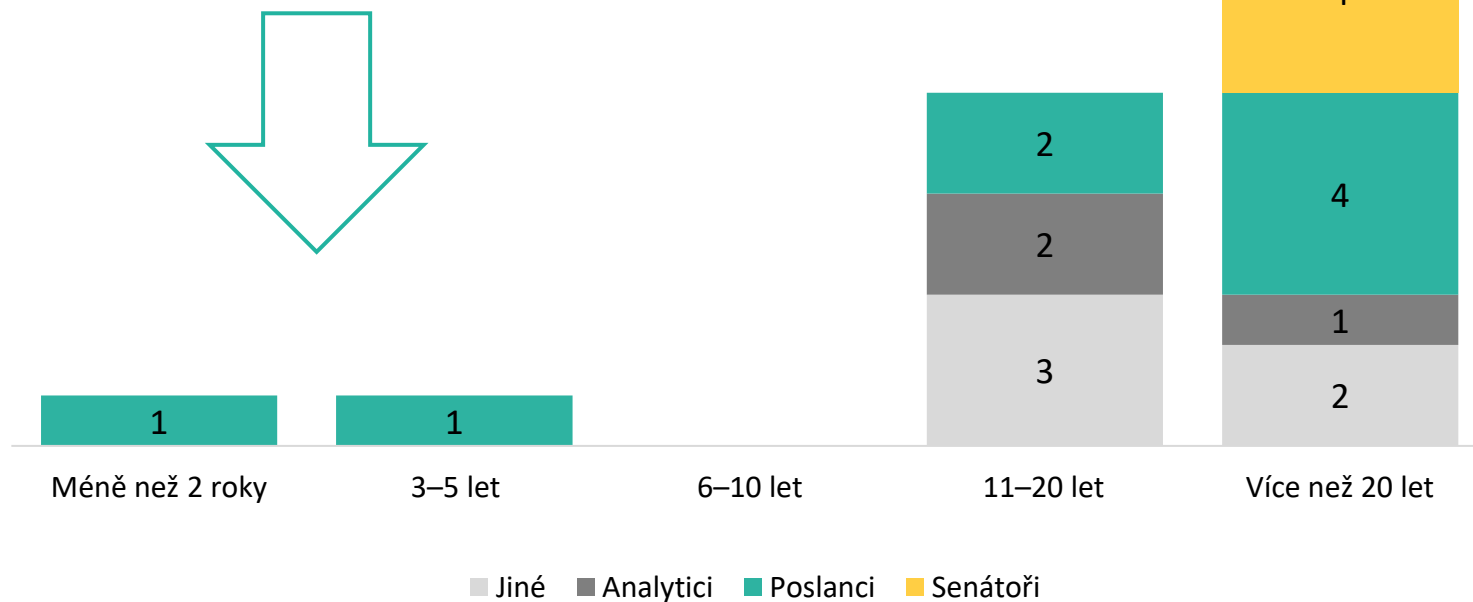
Délka pracovní praxe



Z respondentů mají nejkratší praxi **poslanci**.

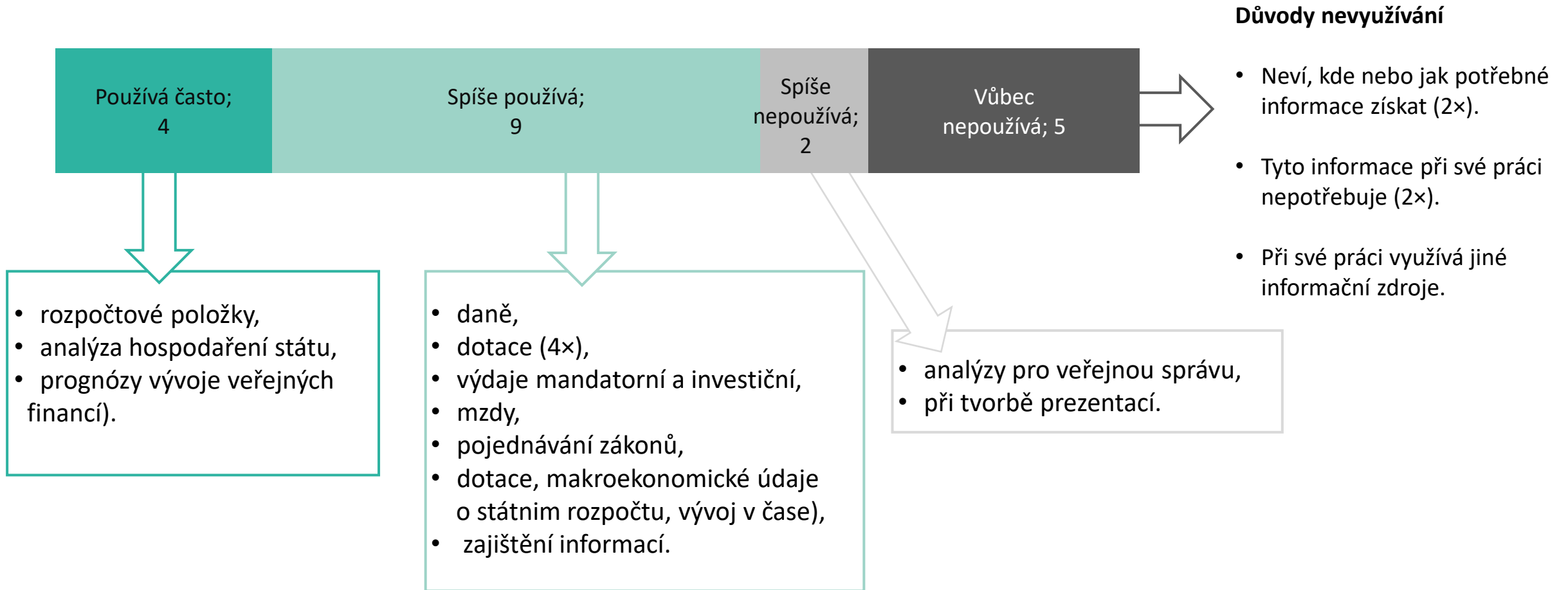


Z respondentů mají všichni čtyři **senátoři** praxi více než 20 let.

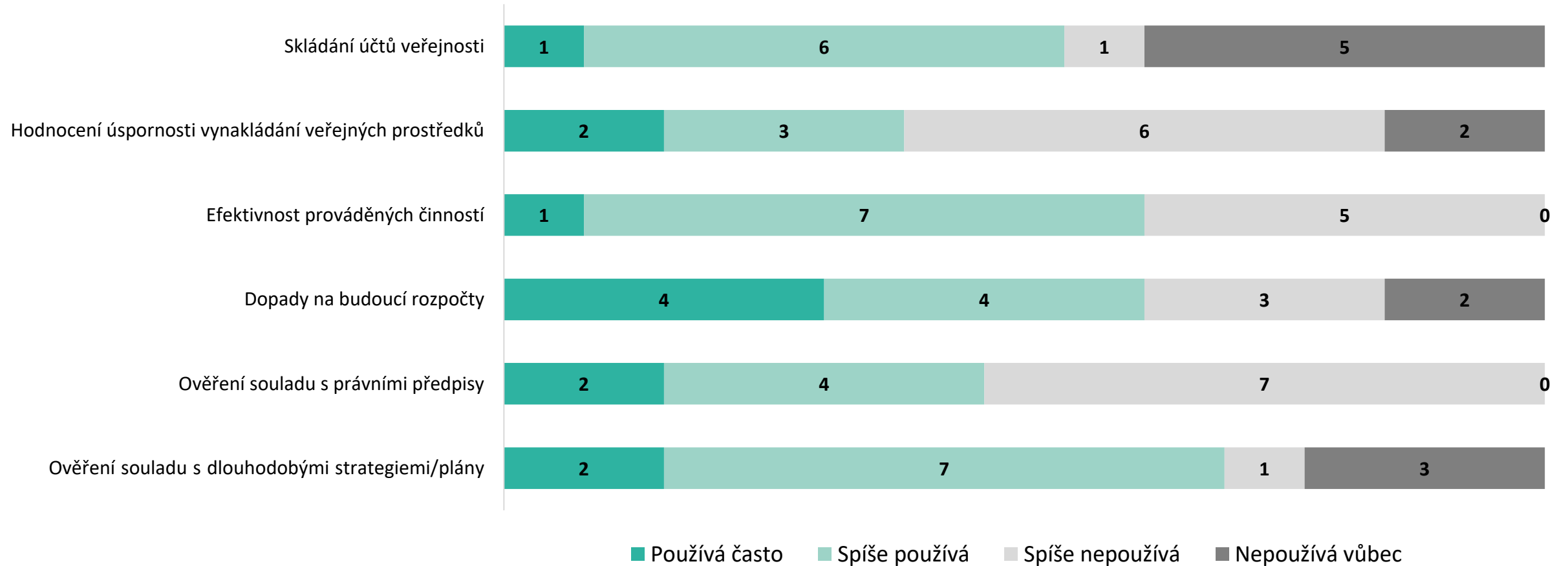


N=20

Využívání informací o rozpočtu státních organizací a ČR

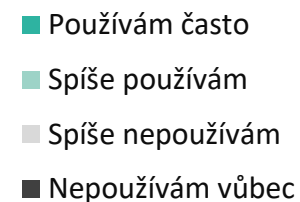
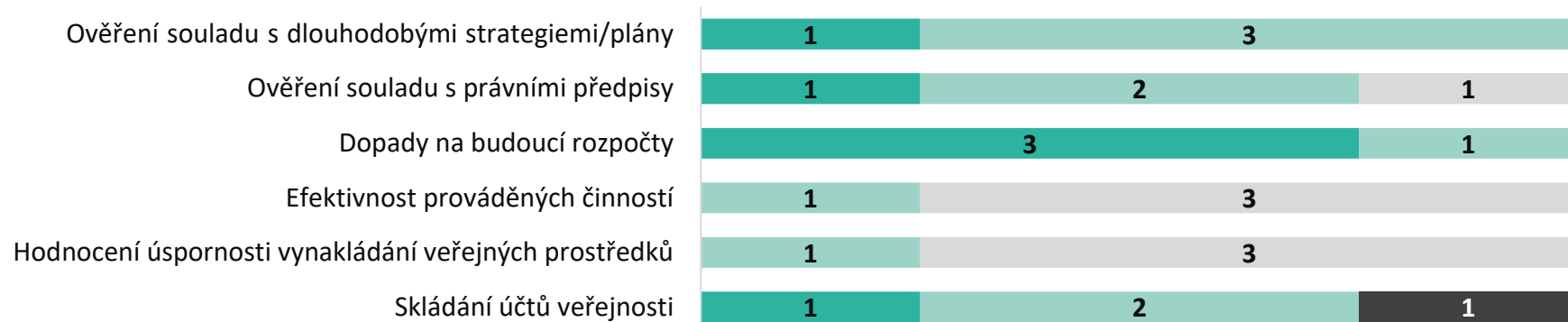


Využívání informací o rozpočtu státních organizací a ČR

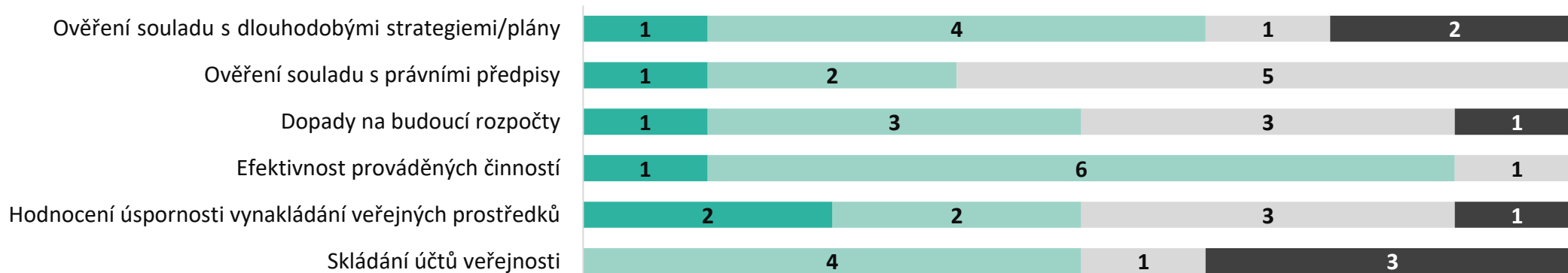


Využívání informací o rozpočtu státních organizací a ČR

Ti, kteří informace o rozpočtu používají **často** (N=4):



Ti, kteří informace o rozpočtu **spíše** používají (N=8; 1 bez odpovědi):



N=12

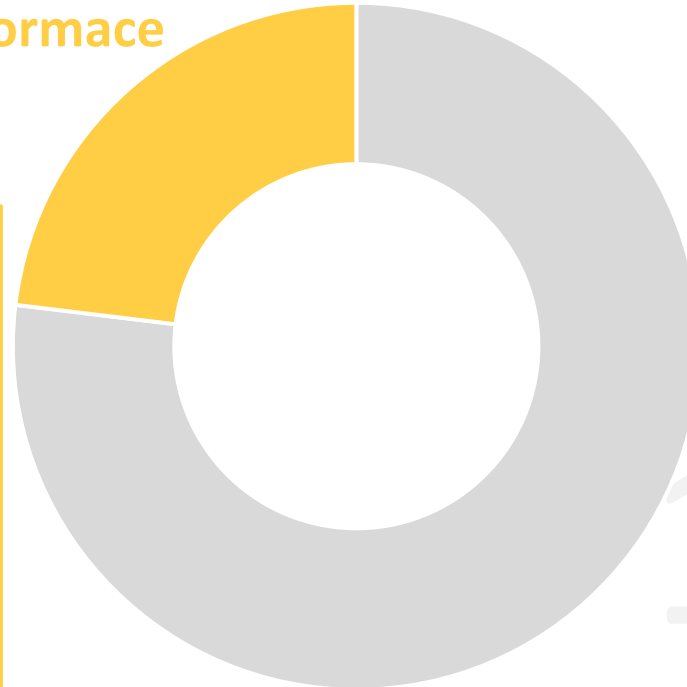
Využívání informací o rozpočtu státních organizací a ČR

3 Třem respondentům chybí některé informace



Jaké:

- „Dlouhodobě konzistentní časové řady (mění se metodika vykazování).“
- „Chybí performance budgeting – value for money.“
- „Majetek dle jednotlivých organizací a jeho ocenění, příjmy rozpočtu (nejen státní, ale i municipalit) do úrovně jednotlivých typů daní a poplatků.“



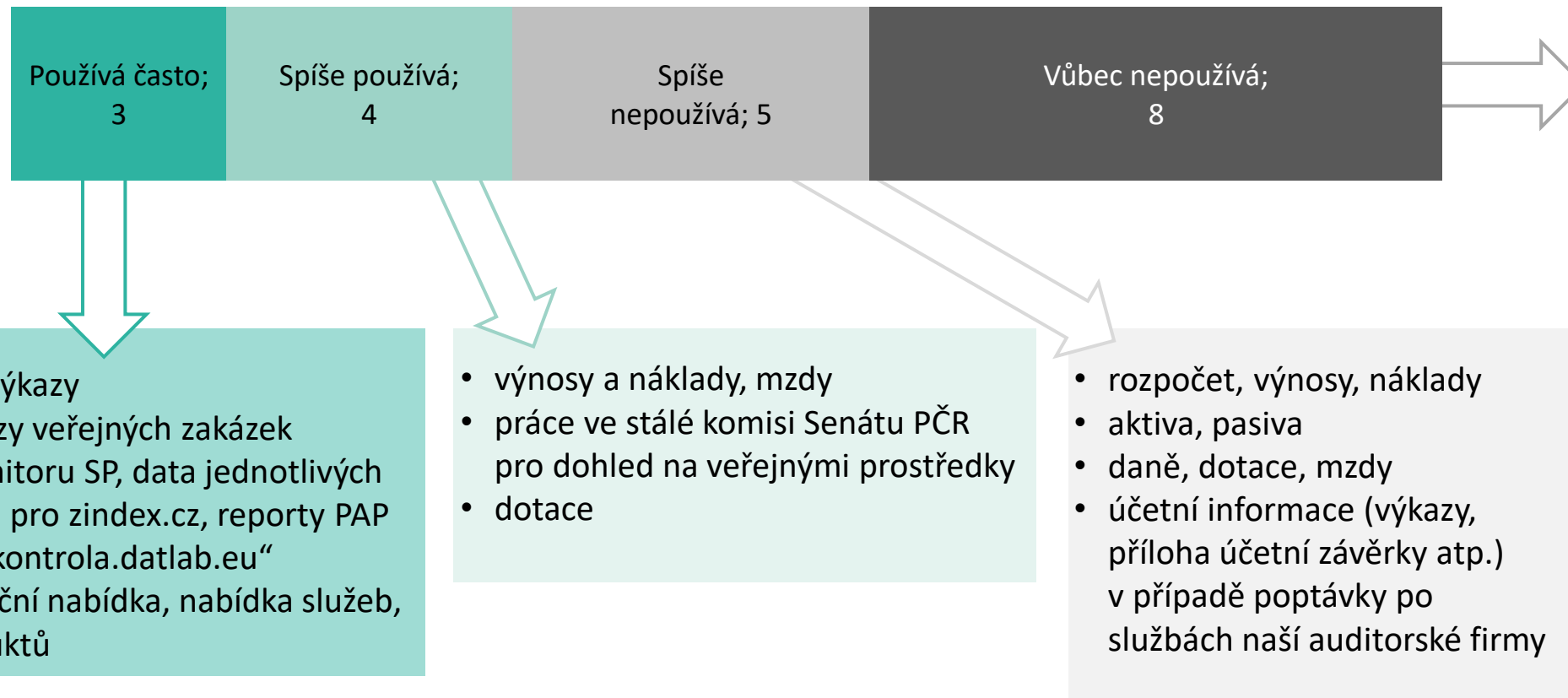
Deseti respondentům
žádné informace nechybí

10

Využívání účetních informací o státních organizacích a ČR

Důvody nevyužívání:

- „Tyto informace při své práci nepotřebuji.“ (5×)
- „Nevěděl/-a jsem, kde nebo jak potřebné informace získat.“ (3×)
- „Nepovažuji se za dostatečně odborně znalého/-ou pro práci s tímto typem informací.“ (2×)
- „Při své práci využívám jiné informační zdroje.“



Zdroje účetních informací

Souhrnné informace z různých předem připravených podkladů/zpráv (např. závěrečné účty, návrhy právních předpisů, hodnoticí zprávy apod.)

7 respondentů

Účetní závěrky

4 respondenti

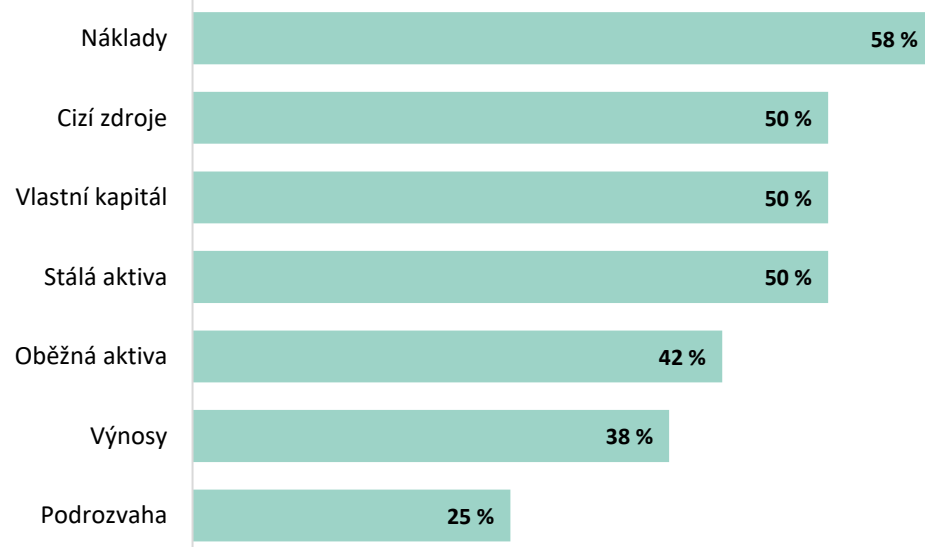
Jiné

1



PAP X

Využívání účetní závěrky (N=4)



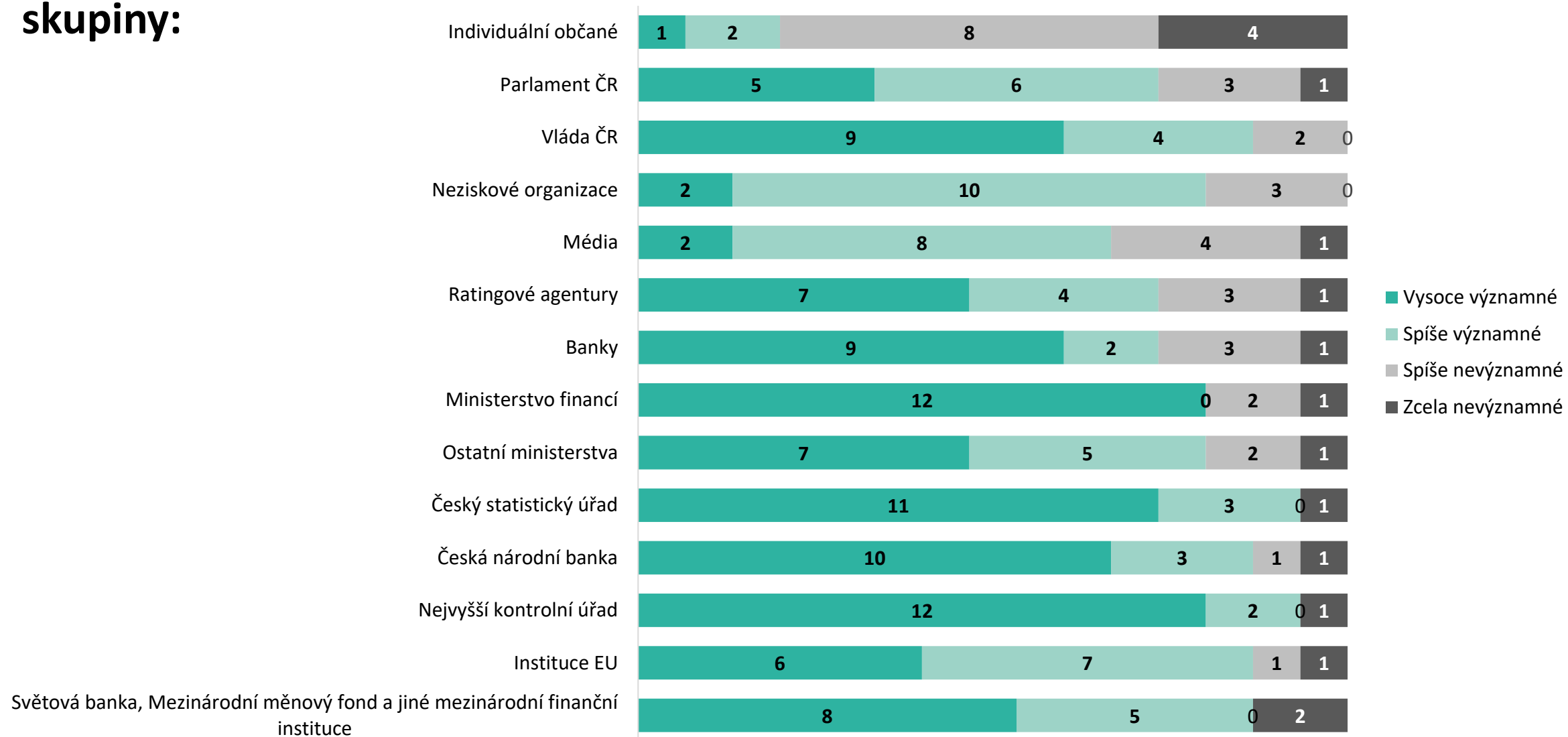
Jednomu respondentovi (analytik) chybí:

„Provozba PAP – veřejné zakázky (povinnost existuje, není dodržována), popřípadě obdobně vazba plateb na registr smluv, evidence dotací.“

Využívání účetní závěrky:

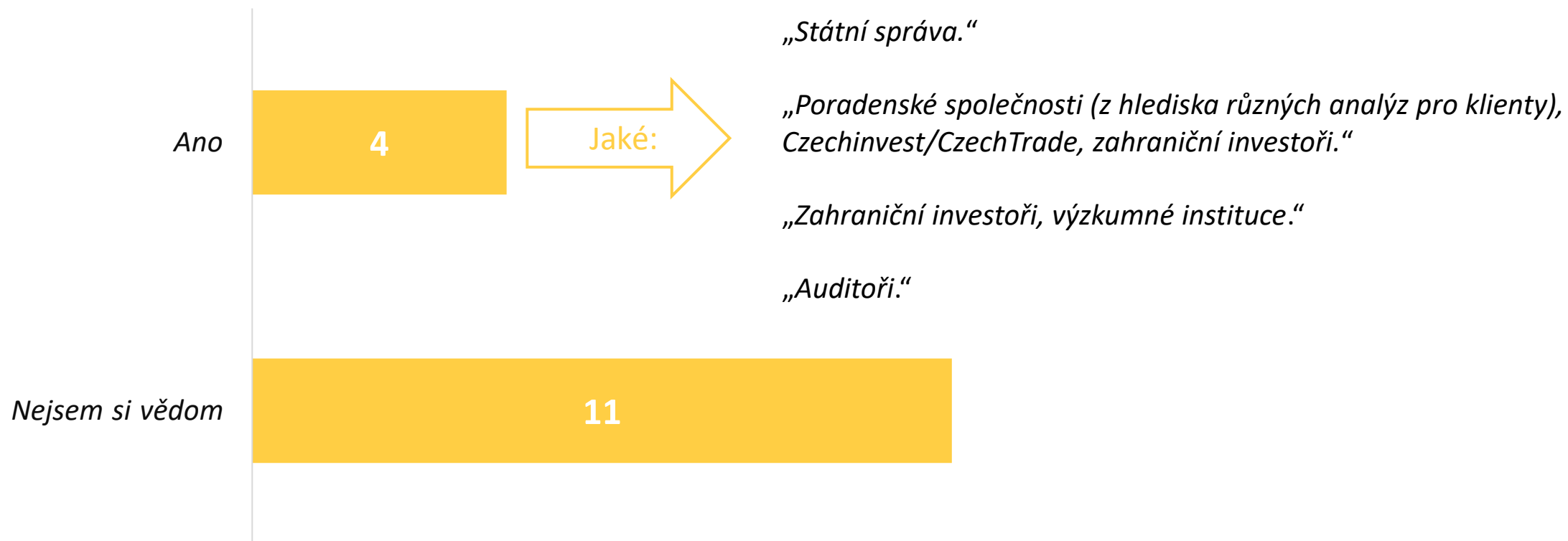


Jak respondenti vnímají významnost účetních informací pro následující skupiny:



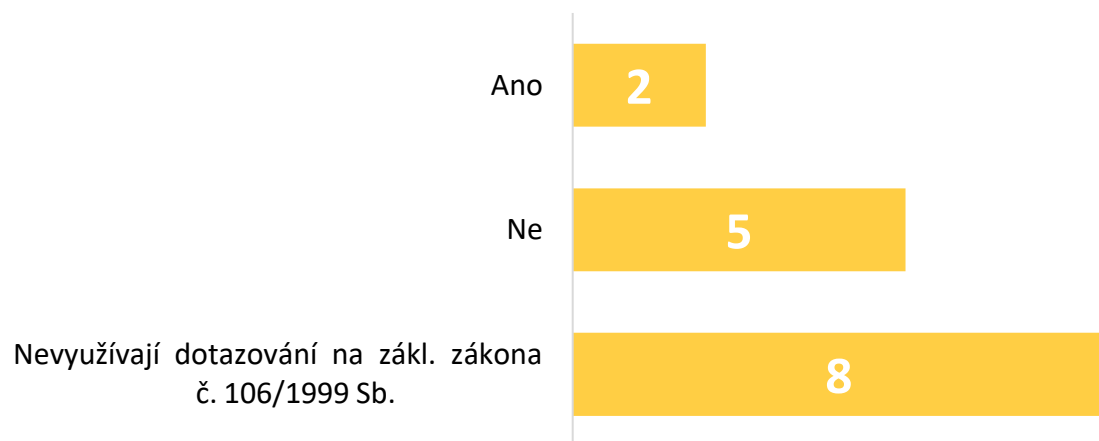
N=15

Existují zde další skupiny uživatelů, kteří využívají účetní závěrky či jiné účetní informace?

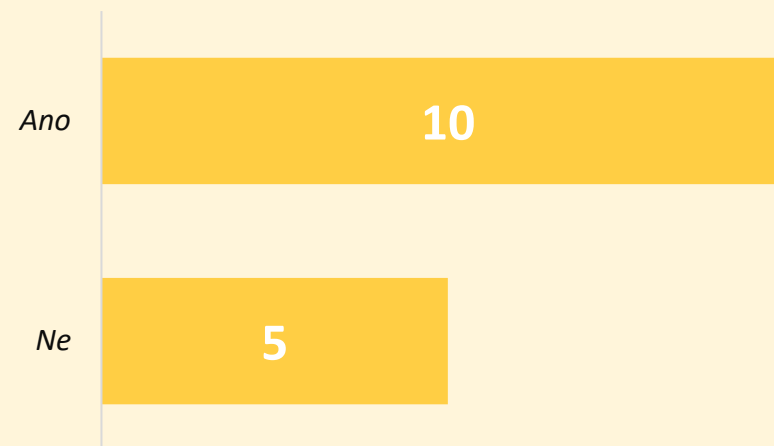


Další informace

1. Obdrželi na základě zákona č. 106/1999 Sb. informace, které pocházely z účetnictví?



2. Uvítali by možnost blíže se seznámit s informačním potenciálem aktuálních účetních informací?



1. Obdržel/a jste při dotazování na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, informace, které dle Vašeho názoru pocházely z účetnictví?

2. Uvítal/a byste možnost blíže se seznámit s informačním potenciálem aktuálních účetních informací a způsoby jejich propojení s rozpočtovými údaji (např. formou školení, workshopu apod.)?

Příloha č. 4: Přehled druhů nesprávností zjištěných při kontrolách NKÚ dle položek účetních výkazů

PŘEHLED DRUHŮ NESPRÁVNOSTÍ ZJIŠTĚNÝCH PŘI KONTROLÁCH NKÚ DLE POLOŽEK ÚČETNÍCH VÝKAZŮ

Od zahájení účetní reformy bylo uskutečněno 59 kontrolních akcí typu finančního auditu, při nichž bylo zaznamenáno celkem 646 případů porušení účetních předpisů s dopadem na vykazované údaje. Od roku 2010 byly do kontrol postupně zařazeny průběžné finanční audity, které umožňují odstraňovat zjištěné nesprávnosti již v průběhu kontroly. Tento přístup přispěl ke snížení nesprávností v konečných účetních výkazech. Od roku 2022 jsou pak prováděny výhradně průběžné finanční audity.

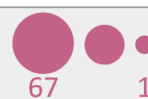
Následující graf přehledně znázorňuje četnost zjištěných nesprávností a jejich rozložení mezi jednotlivé položky účetních výkazů tvořících účetní závěrku vybraných účetních jednotek.

Pro uživatele, kteří se chtějí seznámit s detailnějšími výsledky, je připravena interaktivní příloha dostupná online na <https://nku.gov.cz/scripts/detail.php?id=15033> či prostřednictvím QR kódu.





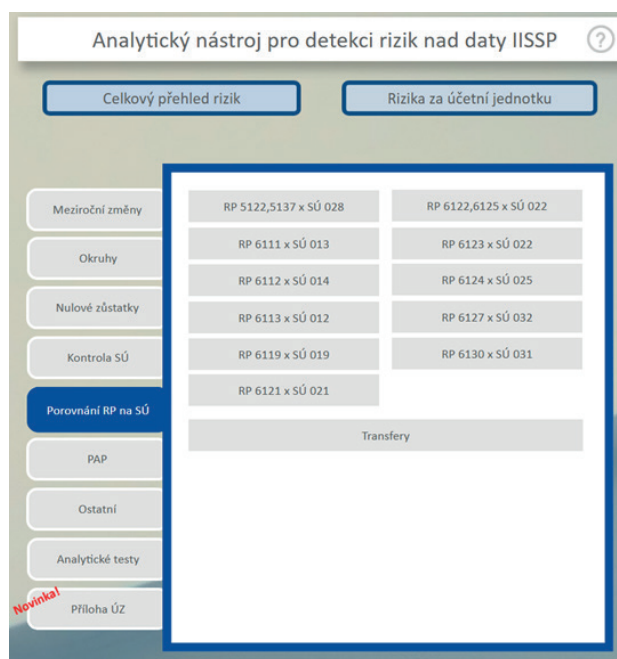
Četnost:



ANALYTICKÝ NÁSTROJ PRO DETEKCI RIZIK NKÚ

Úvod

V rámci odboru finančního auditu Nejvyššího kontrolního úřadu (NKÚ) byl v roce 2013 vyvinut interní analytický nástroj, jehož cílem bylo efektivně podporovat identifikaci rizik a provádění horizontálních a vertikálních analýz v rámci kontrolních akcí typu finanční audit. Tento nástroj se postupně vyvinul z jednoduchého řešení v MS Access do systému napojeného na datový sklad NKÚ, který je dnes dostupný napříč celým NKÚ.



Historie vývoje nástroje

Původní verze nástroje byla tvořena dvěma databázemi v prostředí MS Access – jedna databáze byla určena pro účetní data, druhá pro rozpočtová data. Databáze byly plněny dvakrát ročně daty z IISSP za přibližně 40 účetních jednotek, zejména správce kapitol státního rozpočtu. Automatizované kontrolní sestavy umožňovaly detekci nesprávného účtování, chyb v účetních výkazech či nesprávné klasifikace výdajů rozpočtovými položkami.

Nástroj se osvědčil při přípravě kontrolních akcí, zejména ve fázi identifikace rizik. Jeho využití se postupně rozšířilo i do fáze plánování kontrolní činnosti. Přestože byl uživatelsky přívětivý, jeho širší aplikaci napříč NKÚ limitovala nízká frekvence aktualizace dat, omezený rozsah dat ve vztahu k typu účetních jednotek a nutnost ručního importu.

Transformace a současný stav

Za účelem odstranění těchto limitů byla navázána spolupráce s datovými analytiky NKÚ, jejímž výsledkem bylo převedení nástroje na moderní platformu Power BI (PBI) a jeho propojení s datovým skladem NKÚ. Nový nástroj umožňuje čtvrtletní aktualizaci dat za všechny organizační složky státu a v případě horizontálních a vertikálních analýz i za státní příspěvkové organizace, čímž výrazně rozšiřuje možnosti jeho využití.

Nástroj je nyní dostupný všem zaměstnancům NKÚ. Výstupy z nástroje nacházejí široké uplatnění napříč kontrolní sekci NKÚ – od přípravy podnětů pro plán kontrolní činnosti a využívání v průběhu kontrolních akcí až po zpracování komentovaných analýz správců kapitol a dalších subjektů. Analytický nástroj vzbudil zájem nejen uvnitř NKÚ, ale i mezi externími odbornými subjekty. Například slouží jako platforma pro metodickou a kontrolní spolupráci s Českým statistickým úřadem.

Funkcionality nástroje

Analytický nástroj generuje horizontální a vertikální analýzy, které slouží k identifikaci významných položek a položek se specifickým rizikem. Dále umožňuje generování různých kontrolních sestav, jako jsou např.:

- bilanční princip a bilanční kontinuita,
- kontrola rozpočtové klasifikace kapitálových výdajů s využitím PAP IV,
- kontrola správného vykazování pohledávek a závazků s využitím PAP X,
- kontrola rozpočtové klasifikace transferových výdajů s využitím PAP XI,
- ověření zůstatků účtů odpisů a opravných položek,
- ověření okruhu rezervního fondu, fondu kulturních a sociálních potřeb, okruhu mzdových výdajů nebo okruhu depozit,
- analytické testy pro generování očekávaných odpisů a nákladů z pořízení drobného dlouhodobého majetku.

Příklady rizik, která nástroj identifikoval

Analytický nástroj za dobu své existence vygeneroval řadu rizik, která se v kontrolách potvrdila. Jednalo se například o:

- zařídování výdajů vynakládaných na dotace národním subjektům rozpočtovým paragrafem pro mezinárodní spolupráci,
- zařídování výdajů vynakládaných na dotace státním podnikům a obecním a krajským nemocnicím na nesprávné rozpočtové položky,
- duplicitní účtování o vypočtených odpisech,
- nesprávné účtování o opravných položkách k pohledávkám,
- účtování nepodvojnými účetními zápisy,
- porušování zákona o dani z nemovitých věcí.

Budoucí rozvoj

V roce 2025 pokračovalo rozšiřování nástroje o nové kontrolní sestavy. V zásobníku námětů je připravena řada dalších funkcionalit, které budou postupně implementovány. Půjde například o kontrolní sestavy prověřující:

- účtování o bezúplatných převodech majetku,
- úplnost podmíněných pohledávek a závazků plynoucích z uzavřených smluv,
- úplnost registru smluv.

VYUŽÍVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ PRO ÚČELY VLASTNÍHO ROZHODOVÁNÍ A ŘÍZENÍ V PODMÍNKÁCH OSS

Organizační složky státu /OSS/ využívají účetní data pro zpracování svých účetních výkazů, účetní informace podřízených OSS a příspěvkovým organizacím /PO/ pak slouží k sestavení souhrnných účetních výkazů za příslušnou kapitolu státního rozpočtu. Některé OSS využívají účetní informace i pro účely vlastního rozhodování a řízení v několika klíčových oblastech, přičemž pracují především s informacemi o stálých a oběžných aktivech, vlastním kapitálu a cizích zdrojích. Důležité jsou také údaje o nákladech a výnosech z činnosti a o některých podmíněných pohledávkách a závazcích.

Některé OSS uvedly, že účetní informace pro účely vlastního rozhodování a řízení využívají pouze okrajově jako doplňkový zdroj dat nebo je dokonce nevyužívají vůbec. Přesto však mnohé z těchto organizací byly schopny poskytnout konkrétní příklady z praxe, kde účetní informace hrály určitou roli. Tato skutečnost naznačuje, že i když není využití účetních dat v některých OSS prioritou, stále existují situace, kdy se tyto informace ukazují jako užitečné a relevantní pro jejich činnost. Přiložená tabulka tak nejen ilustruje současnou praxi, ale také odhaluje potenciál účetních informací, který by mohl být dále rozvíjen.

Tabulka č. 1: Využití účetních dat OSS dle oblastí

Oblast	Sledované položky	Účel využití	Kontrolní akce
Stálá aktiva	Oprávky majetku	- pro účely plánování dalších investičních výdajů (pro rozhodování o pořízení a obnově majetku), případně o vyřazení nepotřebného majetku - může být vypracováván plán oprav a plán obnovy	19/29 – ČSSZ; 20/25 – MSp; 20/33 – GAČR; 22/19 – SÚJB; 21/25 – ČRA; 23/20 – MMR
	Bezúplatné převody majetku	v oblasti sestavování a hodnocení plnění rozpočtu	22/18 – MŽP
Oběžná aktiva	Pohledávky	sledování aktuálního stavu pohledávek a jejich vývoje v časové řadě	19/29 – ČSSZ; 22/19 – SÚJB; 20/33 – GAČR
		sledování míry splácení pohledávek a úspěšnosti jejich vymáhání	20/25 – MSp 22/19 – SÚJB
		monitoring stavu pohledávek a sledování stavu pohledávek z nájemních vztahů po splatnosti pro účely vlastního rozhodování a řízení	22/16 – MS Praha
	Zásoby	vyhodnocování nově pořízeného zboží na základě účetních údajů	20/33 – GAČR
		sledování obratu a složení zásob za účelem jejich efektivního řízení	22/19 – SÚJB
Vlastní kapitál	Rezervní fond (stav finančních prostředků a způsob financování)	k dalšímu rozhodování příkazců operací, co a v jaké výši se bude z RF financovat	22/19 – SÚJB
	Fond kulturních a sociálních potřeb – tvorba a čerpání	- k sestavení čtvrtletního přehledu čerpání - k dalšímu rozhodování příkazců operací, co a v jaké výši se bude z FKSP financovat	23/19 – ÚPV
Cizí zdroje	Závazky	sledování míry splácení závazků na jednotlivých úsecích (výpis evidence neuhrazených závazků)	20/25 – MSp; 22/16 – MS Praha
		sledování schopnosti splácení a rizika v případě placení po splatnosti	20/25 – MSp; 22/16 – MS Praha
		monitoring případných rizik ze soudních sporů z titulů pracovně-právních	22/16 – MS Praha
		průběžné sledování plnění dlouhodobých a krátkodobých závazků	22/19 – SÚJB

Oblast	Sledované položky	Účel využití	Kontrolní akce
Náklady	Náklady v členění na budovy	- využití v různých pomocných aplikacích - slouží i jako poklady pro naplňování CRAB (Centrální registr administrativních budov)	19/29 – ČSSZ
	Údaje o jednotlivých druzích nákladů	jako podklad pro sestavení a hodnocení plnění rozpočtu	20/33 – GAČR; 22/16 – MS Praha
	Náklady z činnosti	při sledování nákladů na hodnocení projektů a růstu cen nájmu a energií, přičemž uvedené je sledováno většinou z pohledu stavu rozpočtu a čerpání na jednotlivých rozpočtových položkách	23/18 – TAČR
		při sledování energetických nákladů budov, které jsou v příslušnosti hospodaření OSS případně v užívání	21/27 – MV
	Náklady na transfery	při kontrole saldokont a lhůt k proplácení dotací, přičemž uvedené je sledováno většinou z pohledu stavu rozpočtu a čerpání na jednotlivých rozpočtových položkách	23/18 – TAČR
		ke sledování čerpání programů a dosahování příjmů u programů EU	23/20 – MMR
Výnosy	Výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků	pro rozhodnutí o výši částky, kterou uvolní státní příspěvkové organizaci	22/18 - MŽP
	Výnosy z transferů	sledování čerpání programů a dosahování příjmů u programů EU	23/20 – MMR
		při posuzování požadavků podřízených příspěvkových organizací na poskytnutí příspěvků	22/17 – MZe
Podrozvaha	Informace o podmíněných pohledávkách a podmíněných závazcích	- ke sledování čerpání programů a dosahování příjmů z programů EU - k průběžné a následné kontrole čerpání výdajů na základě objednávek a smluv	23/20 – MMR
	Podmíněné závazky	při sledování následujících čtyř let v oblasti transferů	23/18 – TAČR

Zdroj: relevantní kontrolní závěry publikované NKÚ.

Vysvětlivky: CRAB – Centrální registr administrativních budov; ČRA – Česká rozvojová agentura; ČSSZ – Česká správa sociálního zabezpečení; FKSP – fond kulturních a sociálních potřeb; GAČR – Grantová agentura České republiky;

MMR – Ministerstvo pro místní rozvoj; MS Praha – Městský soud v Praze; MSp – Ministerstvo spravedlnosti; MV – Ministerstvo vnitra; MZe – Ministerstvo zemědělství; MŽP – Ministerstvo životního prostředí; RF – rezervní fond;

SÚJB – Státní úřad pro jadernou bezpečnost; TAČR – Technologická agentura České republiky; ÚPV – Úřad průmyslového vlastnictví.