



STANOVISKO

ODBORU CENTRÁLNÍ HARMONIZAČNÍ JEDNOTKA Č. 6/2025

DOTAZ

Je možné při výkonu přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku využívat jako kontrolní metodu porovnání účetních nákladů a výnosů s rozpočtovými příjmy a výdaji?

SEZNAM SOUVISEJÍCÍCH PŘEDPISŮ A MATERIÁLŮ

INTERPRETOVANÝ PRÁVNÍ PŘEDPIS

- zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále „zákon o přezkoumávání hospodaření“)

DALŠÍ PŘEDPISY A MATERIÁLY

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

ODPOVĚĎ

Porovnávat příjmy s věcně souvisejícími výnosy, popř. výdaje s věcně souvisejícími náklady je možné pouze za předpokladu, že kontrolor zohlední případný časový nesoulad mezi obdobím, s nímž daná operace věcně a časově souvisí a obdobím, kdy se k této operaci realizoval peněžní tok. Nicméně užití této kontrolní metody při přezkumu hospodaření nelze ve většině případů doporučit s ohledem na obecně nízkou vypovídací schopnost srovnání a zároveň související potřebu komplexních manuálních úprav datové základny.



ODŮVODNĚNÍ ODPOVĚDI

Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o přezkoumávání hospodaření je jedním z předmětů přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku či dobrovolného svazku obcí (dále souhrnně jako „ÚSC“) „*plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků*“. Předmět přezkoumání hospodaření tedy zahrnuje peněžní příjmy a výdaje daného ÚSC a kontrolor krajského úřadu či auditor (dále souhrnně jako „kontrolor“) vykonávající přezkum by je měl kontrolovat ze zákonem daných hledisek, která jsou definována v ustanovení § 3.

Obecně, jednou z možných kontrolních metod je metoda porovnávání, při které kontrolor srovnává počáteční stavy, změnové stavy a zůstatkové stavy v jejich skutečně (zjištěné) výši s jejich výši vykazovanou (evidovanou daným ÚSC). Příkladem může být porovnání skutečného a vykazovaného stavu spotřeby pohonných hmot. Metodu porovnávání je dále možno ve vhodných případech kombinovat s analýzou logických vazeb, při které jsou vzájemně porovnávány počáteční, změnové a zůstatkové stavy více souvisejících položek. Příkladem může být analýza vývoje nákupu pohonných hmot dle výpisu z platební karty s vývojem počtu najetých kilometrů dle knihy jízd.

Vzájemné porovnávání vazeb mezi stavy a změnami stavů jednotlivých položek účetnictví či rozpočtu je možné provádět pouze v případech logické návaznosti sledovaných položek, přičemž je nutné zabývat se všemi faktory, které mohly ve sledovaném časovém období dané položky ovlivňovat.

V případě vzájemného porovnávání stavu či změn stavů peněžních příjmů a výnosů nebo stavu či změn stavů peněžních výdajů a nákladů je jedním z ovlivňujících faktorů, které musí v rámci své analytické činnosti kontrolor zhodnotit **časové rozlišení srovnávaných hodnot, tedy zohlednění rozdílu principu hotovostního a principu akruálního**. Zatímco peněžní příjmy a výdaje jsou vykazovány v období, ve kterém dochází k pohybu peněžních prostředků (hotovostní princip), tak výnosy a náklady jsou vykazovány v období, do něhož věcně a časově náleží (akruální princip).

Období, ve kterém je evidován výnos může, ale také nemusí být shodné s obdobím, ve kterém je evidován související příjem peněžních prostředků. Například, pokud zaměstnanec ÚSC vybere blokovou pokutu na místě v hotovosti nebo platební kartou, vzniká výnos ve stejné chvíli, kdy dochází k příjmu peněžních prostředků. Naopak, pokud zaměstnanec ÚSC předepíše pokutu, která není splatná na místě a tato je dlužníkem splacena až v následujícím měsíci (pokud se jednalo o měsíce prosinec a leden, tak i v následujícím rozpočtovém roce – účetním období), vzniká výnos v jiném období, než ve kterém dochází k příjmu peněžních prostředků. Analogicky je nutné rozlišovat časovou příslušnost nákladů a peněžních výdajů.

Pokud je v rámci kontroly použita metoda porovnání stavů či změn stavů příjmových a výdajových položek se stavy či změnami stavů relevantních výnosových a nákladových účtů, je nutné zohlednit hodnotu výnosů či nákladů, jejichž věcně související peněžní příjem či výdaj připadá do jiného, než sledovaného období, a má být tedy v jiném, než sledovaném období evidován.

S ohledem na výše uvedené lze shrnout, že **porovnávání stavů či změn stavů peněžních příjmů s výnosy či peněžních výdajů s náklady může mít v kontrolní praxi své opodstatnění, nicméně je vždy nutné porovnávat pouze hodnoty, které spolu souvisejí nejen věcně, ale také časově. Rovnost položek peněžních příjmů a účtů výnosů, resp. položek peněžních výdajů a účtů nákladů v rámci jednoho rozpočtového roku je v mnoha případech logicky nemožná a rovněž není žádným právním předpisem požadována.**

V praxi přezkoumávání hospodaření by tedy k tomuto porovnání mělo docházet spíše výjimečně, jelikož vazba mezi příjmy a výnosy, resp. výdaji a náklady, není v mnoha případech zcela přímá. I přes skutečnost, že základní úvaha stojící za tímto porovnáním, tedy že „*příjem je spojen s výnosem / výdaj*



je spojen s nákladem“ má své logické opodstatnění, může být tato úvaha často zavádějící a její závěry pak ve výsledku mohou vést k mylné interpretaci dat o hospodaření daného územního celku. Interpretační složitost vyplývá především z rozdílné optiky, kterou hotovostní a akruální princip nahlíží na ekonomickou realitu – každý princip zachycuje data na základě jiných ekonomických operací/skutečností a prezentuje tato data za jiným účelem (plánování/rozpočtování × výkaznictví).

Za špatnou praxi lze například označit situaci, kdy kontrolor při přezkumu předmětu „*plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků*“ (ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o přezkouvání hospodaření) z hlediska „*souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem*“ (ustanovení § 3 písm. b) zákon o přezkouvání hospodaření) zvolil následující kontrolní postup:

Kontrolor poměřoval zůstatky nákladového účtu vedeného v účetní evidenci ÚSC s věcně souvisejícími položkami rozpočtové skladby ve výkazu Fin-2-12 M.

Údaje za rok 2024			
Výkaz zisku a ztráty (nákladové účty)		Výkaz Fin-2-12 M (výdajové položky rozpočtové skladby)	
521 mzdové náklady	814 tis. Kč	6171 Činnost místní správy – 5011 Platy zaměstnanců v pracovním poměru	486 tis. Kč
		6118 Volba prezidenta republiky – 5011 Platy zaměstnanců v pracovním poměru	9 tis. Kč
		3639 Komunální služby a územní rozvoj jinde nezařazené – 5011 Platy zaměstnanců v pracovním poměru	316 tis. Kč
CELKEM	814 tis. Kč	CELKEM	811 tis. Kč

Nákladový účet „521 mzdové náklady“ ve výši 814 tis. Kč se v daném případě nerovnal součtu výdajových položek vykázaných ve výkazu Fin-2-12 M v souhrnné výši 811 tis. Kč. Kontrolor nerovnost označil jako nedostatek týkající se plnění výdajů rozpočtu ÚSC a výši nedostatku vyčíslil na rozdíl hodnot, tj. 3 tis. Kč.

Kontrolor v daném případě nevzal v potaz časové rozlišení nákladů, konkrétně skutečnosti že:

1. V lednu roku 2024 byly vyplaceny platy za prosinec 2023 – tato výplata v celkové výši 66 tis. Kč byla za rok 2024 peněžním výdajem nikoliv nákladem (tím byla již v roce 2023). Peněžní výdaj je tedy nutné pro potřeby komparace vyloučit.
2. V prosinci roku 2024 vznikl nárok na vyplacení platů, které zaměstnanci obdrží v lednu 2025 – tento nárok v celkové výši 69 tis. Kč je za rok 2024 nákladem, nikoliv peněžním výdajem (tím bude až v roce 2025). Náklad je tedy nutné pro potřeby komparace vyloučit.

Při zohlednění výše uvedených položek se nákladový účet a věcně související výdajové položky ke konci roku 2024 rovnají (náklady 814 tis. Kč – 69 tis. Kč = 745 tis. Kč; peněžní výdaje 811 tis. Kč – 66 tis. Kč = 745 tis. Kč).