

Shrnutí problematiky peněžních fondů příspěvkových organizací a navrhované úpravy

Stručné shrnutí obsahu diskusního materiálu:

- **současné tituly tvorby a čerpání peněžních fondů příspěvkových organizací a související postupy účtování vedou ke zkreslování výsledku hospodaření (hospodářského výsledku) a sestavená účetní závěrka mnohdy nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční výkonnosti (ekonomické situace) účetní jednotky → nesoulad s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS),**
- **nejvýznamnější negativní dopad na vypovídací schopnost účetní závěrky je spatřován v titulu tvorby fondu reprodukce majetku/fondu investic z odpisů dlouhodobého majetku,**
- **zrušení fondu reprodukce majetku/fondu investic, rezervního fondu a fondu odměn bez náhrady,**
- **sestavování rozpočtu příjmů a výdajů a jejich třídění podle rozpočtové skladby příspěvkovými organizacemi v souvislosti se zjednodušením a zefektivněním finančního řízení ze strany zřizovatelů**
- **právní subjektivita příspěvkových organizací, finanční vztahy se zřizovatelem a majetkoprávní vztahy se zřizovatelem (v případě státních příspěvkových organizací bude zachována příslušnost k hospodaření s majetkem státu) zůstanou nezměněny.**

1. Shrnutí problematiky peněžních fondů příspěvkových organizací

Přestože příspěvkové organizace (PO) již před účetní reformou veřejných financí ve značné míře aplikovaly akruální princip, v rámci účetní reformy veřejných financí od roku 2010 došlo k aplikaci plně akruálního principu v rámci účetních jednotek veřejného sektoru, čímž došlo k systémovému odklonu účetnictví od systému rozpočtů založených na ryze peněžní bázi (rozpočtová pravidla). Tento odklon je nejmarkantnější v případě **tzv. fondů, resp. peněžních fondů PO.**

Pravidla hospodaření PO jsou upravena zejména v rozpočtových pravidlech. Jejich hospodaření, alespoň podle sestavování rozpočtu nákladů a výnosů, je de iure tedy založeno na akruální bázi, čemuž však řada ustanovení, zejména v případě výsledku hospodaření (hospodářského výsledku u státních PO) a peněžních fondů, neodpovídají. Také faktické uchopení sestavování rozpočtů PO v praxi nezřídka vede k plánování spíše příjmů a výdajů PO, ačkoliv formálně nazýváno „výnosů a nákladů“. Správné stanovení výše potřeby peněžních prostředků na daný rok v rámci příspěvku na provoz již v současné době není možné bez očekávaného vyčíslení příjmů a výdajů PO. Zřizovatel již v rámci přípravy rozpočtu územního samosprávného celku požaduje od svých PO předložení skutečné potřeby peněžních prostředků, a to v návaznosti na plán činnosti a úkoly PO.

Peněžní fondy (fond reprodukce majetku/fond investic (FRM/FI), rezervní fond (RF) a fond odměn (FO)) podle rozpočtových pravidel **musí být kryty peněžními prostředky, tudíž tvorba a čerpání musí být vázány na pohyb peněžních prostředků.** Pokud by účetní jednotka **neměla k dispozici disponibilní peněžní prostředky, tak by nemělo docházet pouze k „účetní“ tvorbě fondů.** Oba zákony o rozpočtových pravidlech vůbec nepřipouštějí cokoliv jiného než plné krytí vytvořených fondů peněžními prostředky v každém okamžiku v průběhu roku.

Z důvodu, že některé **tituly tvorby a čerpání peněžních fondů PO nejsou peněžního charakteru** (příčinou je zaměňování ekonomické terminologie v rozpočtových pravidlech), ale

DISKUSNÍ MATERIÁL MINISTERSTVA FINANČÍ

tyto fondy **mají být kryty peněžními prostředky**, dochází k situacím, že PO nejsou mnohdy schopny naplnit peněžní fondy peněžními prostředky a tím **dochází k nekrytí fondů**.

Hlavním problémem je povinnost PO tvořit FRM/FI peněžními prostředky v plné výši odpisů (odpisy jsou tedy zde nesprávně považovány za zdroj peněžních prostředků). **PO nejsou ve většině případů schopny náklady z titulu odpisů pokrýt výnosy ze své činnosti nebo z příspěvku zřizovatele (a už vůbec ne odpisy dlouhodobého majetku pořízeného z dotace)**, a proto využívají výsledkového snížení nekrytí FRM/FI (§ 66 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb.) nebo rozvahového odvodu z FRM/FI, a to zejména v případech, kdy FRM/FI byl vytvořen z provozního příspěvku určeného na odpisy, který byl zaúčtován výsledkově. A to pomineme tu skutečnost, že odvod do rozpočtu zřizovatele je možný pouze v zákonem stanovených případech, které může být mnohdy opravdu složité prokázat. **Oba výše uvedené postupy nejsou v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS) a rozvahové zachycení odvodu do rozpočtu zřizovatele v případech, kdy se průkazně jedná o prostředky obdržené v rámci příspěvku na provoz, není povoleno ani závaznými právními předpisy v oblasti účetnictví vybraných účetních jednotek.** V uvedených případech pak není možné akceptovat, že příslušná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční výkonnosti účetní jednotky.

Tento postup, který vede k významnému zkrácení výsledku hospodaření (hospodářského výsledku) využívají PO z důvodu požadavku na sestavování vyrovnaného rozpočtu nákladů a výnosů (zákon č. 218/2000 Sb.), požadavku na úhradu účetní ztráty peněžními prostředky (zákon č. 218/2000 Sb.), obtížného vysvětlení vykázané účetní ztráty zřizovatelům a široké veřejnosti a odměňování ředitelů PO s vazbou na vyrovnaný výsledek hospodaření. Výše uvedené však může mít také negativní dopad na vyjednávací pozici PO se zřizovatelem při stanovení výše příspěvku na provoz, kdy PO vykazuje jiný výsledek hospodaření, než který odpovídá ekonomické realitě.

Příspěvková organizace je zřizována zejména pro činnosti, které jsou zpravidla neziskové. Proto je závislá, až na některé výjimky, na financování své hlavní činnosti v rámci finančních vztahů se zřizovatelem, tedy prostřednictvím příspěvku na provoz a investičního příspěvku nebo na jiném veřejném rozpočtu (státní dotace a příspěvky např. v oblasti sociálních služeb nebo školství). Vykázání účetní ztráty (zhoršeného výsledku hospodaření) za konkrétní účetní období tedy může být zcela věrným zobrazením hospodaření a financování konkrétní PO a bez dalšího ho není možné automaticky interpretovat výhradně negativně (zřizovatel poskytne investiční příspěvek až v okamžiku skutečné potřeby peněžních prostředků a každý rok tedy neprofinancuje veškeré odpisy zřízené PO).

Na základě námi nedávno provedené analýzy je zřejmé, že tyto negativní dopady do výsledku hospodaření jsou velmi významné. Nejmarkantnější jsou v případě PO zabezpečující správu a údržbu dopravní infrastruktury, kdy jenom na úrovni státu je tento dopad na hospodářský výsledek ročně více než 1,2 mld. Kč. Dále dvě krajské PO zabývající se správou a údržbou silnic vykazují zisk v úhrnu cca 3,5 mil. Kč, přičemž při eliminaci zmíněného zkrácení je cca 358 mil. Kč ztráta. K tomuto zkrácení však dochází i v ostatních oblastech (např. školství, zdravotnictví, kultura, ale i sociální služby).

Dovolíme si připomenout, že jednou z nejvýznamnějších skupin uživatelů ekonomických dat PO v České republice jsou orgány Evropské unie. Jejich citlivost na zkrácení vykazovaných dat členskými státy je v posledních letech značná. Neřešení výše popsané situace tedy i z tohoto důvodu představuje významné ekonomické a reputační riziko pro Českou republiku.

Pro zajímavost, v případě Slovenské republiky PO již v současné době nezřizují žádné fondy s výjimkou sociálního fondu.

DISKUSNÍ MATERIÁL MINISTERSTVA FINANČÍ

Z výše uvedeného je zcela zjevné, že stávající situace je nadále neudržitelná. Proto jsme zahájili práce na úpravě příslušných právních předpisů, tedy rozpočtových pravidel a účetních předpisů.

Podrobnější informace k problematice peněžních fondů (zejména problematice tituly tvorby a čerpání jednotlivých fondů, možné návrhy řešení atd.) naleznete v příložené prezentaci, a to včetně některých anonymizovaných výstupů z analýzy.



Problematika
peněžních fondů_PC

2. Navrhované úpravy v jednotlivých oblastech hospodaření PO

V případě fondu kulturních a sociálních potřeb (FKSP) by nedošlo k žádným úpravám, pouze by bylo v rámci diskusí řešeno jeho správné účetní zachycení (zařazení v rámci pasiv rozvahy vybraných účetních jednotek). Fond kulturních a sociálních potřeb představuje určitý typ povinnosti zaměstnavatele vůči jeho zaměstnancům vyplývající z právních předpisů. Ze samotné podstaty se tedy jedná v účetním smyslu o současný dluh vůči zaměstnancům, kdy účetní jednotka přesně neví kolik, komu a kdy bude plněno (vyplaceno).

Fond odměn navrhujeme zrušit bez náhrady, protože k jeho tvorbě neexistuje ekonomické zdůvodnění. Jsme názoru, že motivační složku odměňování zaměstnanců municipálních PO má nastavovat statutární orgán PO spolu se zřizovatelem PO, nikoliv obecně závazný předpis. V případě, že by byl ze strany rozhodující části zřizovatelů PO vyjádřen s tímto návrhem nesouhlas a k uvedenému by proběhla diskuse nad věcnými důvody předloženými těmito zřizovateli obhajujícími nezbytnost existence fondu odměn, pak by fond odměn byl ponechán. Fond odměn by již však nadále nebyl tvořen nesystémově ze zlepšeného výsledku hospodaření (hospodářského výsledku), ale z kladného salda celkových příjmů a výdajů.

V případě FRM/FI a RF navrhujeme jejich úplné zrušení bez náhrady. Zřizovatel dokáže finančně řídit zřizovanou PO i bez existence těchto fondů, jak naznačuje čtená dosavadní praxe. V případě FRM/FI je tento přístup ze strany zřizovatelů realizován již v současné době, a to například v souvislosti s financováním investic na základě skutečných potřeb (investiční příspěvek; investiční dotace u státní PO), a nikoliv v rámci příspěvku na provoz s částí určenou na odpisy, kdy tímto dochází ke každoroční kumulaci peněžních prostředků na straně PO, kdy tyto prostředky nemohou být použity na jiné účely a hlavně nemohou být zřizovatelem použity pro jiné aktuálně probíhající investiční akce. **Konkrétním příkladem zbytečného pumpování prostředků do tohoto fondu je financování jeho tvorby ve výši odpisů ze strany zřizovatele formou příspěvku na provoz** z důvodu povinnosti tvořit FI peněžními prostředky ve výši odpisů dle rozpočtových pravidel, kdy následně zřizovatel nařídí odvod do rozpočtu zřizovatele a tyto peněžní prostředky použije na poskytnutí investičního příspěvku jiné PO, která realizuje v aktuálním období investiční akci. Stávající úprava FRM/FI nezřídka značně komplikuje, či přímo znemožňuje efektivní investiční plánování na úrovni celé veřejnoprávní korporace.

V souvislosti se zrušením FRM/FI a RF, pokud zřizovatel nebo PO svojí činností nepokryje náklady vzniklé zejména z titulu odpisů, bude docházet k vykazování účetní ztráty PO, což však bude odpovídat ekonomické realitě. Tato situace by nastala i v případě ponechání FRM/FI a RF, protože by již nebyl stanoven nesmyslný požadavek na tvorbu FRM/FI z titulu odpisů, a tedy možnost výsledkového snížení jejich nekrytí, a protože postupy účtování o tvorbě a použití FRM/FI a RF by již nebyly výsledkového charakteru (titul překlenutí nesouladu mezi náklady a výnosy, titul opravy dlouhodobého majetku atd.). V tomto případě

DISKUSNÍ MATERIÁL MINISTERSTVA FINANČÍ

by také muselo dojít k **úpravě nebo zrušení § 55 zákona č. 218/2000 Sb.** ohledně požadavku na sestavení vyrovnaného rozpočtu nákladů a výnosů a požadavku na zrušení SPO v případě opakovaného záporného hospodářského výsledku. Uvedené ustanovení neodpovídá ekonomické realitě, protože aktuální účetní ztrátu nutí zřizovatele dorovnávat penězi. Jedná se například o situace, kdy PO např. z titulu odpisů, z titulu vykázání zjištěného manka v rámci inventarizace majetku a závazků nebo z titulu bezúplatného předání majetku jiné než vybrané účetní jednotce vykáže účetní ztrátu, ale má dostatek peněžních prostředků na provoz v aktuálním období. V této souvislosti se například nabízí inspirace v obecné formulaci, která je uvedena v zákoně č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti, tj. že „*veřejné instituce dbají o takový vývoj dluhu sektoru veřejných institucí, který nenarušuje dlouhodobě udržitelný stav veřejných financí*“.

Příspěvkové organizace budou mít nadále možnost v případě potřeby tvořit peněžní fondy na dobrovolné bázi, přičemž z pohledu účetnictví by se jednalo pouze o oddělené sledování peněžních prostředků, a to například prostřednictvím zřizování analytických účtů k syntetickým účtům.

S ohledem na snížení administrativní zátěže PO v souvislosti se zrušením FRM/FI a RF (významné snížení počtu účetních zápisů vyžadovaných závaznými účetními předpisy pro oblast tvorby a použití FRM/FI a RF) a v souvislosti se zjednodušením finančního řízení PO ze strany zřizovatelů (stanovení výše peněžních prostředků v rámci provozního příspěvku na základě hospodaření PO je v současné době založeno na rozpočtu nákladů a výnosů, který v aktuálním období nemusí odpovídat reálné potřebě peněžních prostředků) **navrhujeme, aby hospodaření PO bylo založeno na rozpočtu příjmů a výdajů a v návaznosti na to, aby bylo zavedeno třídění příjmů a výdajů podle rozpočtové skladby.**

Sestavování rozpočtu příjmů a výdajů přinese:

- zřizovatelé budou mít k dispozici detailní informace o struktuře příjmů a zejména výdajů zřizovaných PO,
- činnost zřizovatelů bude zjednodušena při stanovení výše příspěvku na provoz, kdy PO budou předkládat plán příjmů a výdajů na daný rok, ze kterého bude zřejmá skutečná výše potřeby peněžních prostředků od zřizovatele na daný rok,
- vyšší míra srovnatelnosti hospodaření zřizovaných příspěvkových organizací,
- zřizovatelé budou mít na základě aktuálního stavu plnění rozpočtu PO vedeného na peněžní bázi možnost v průběhu roku reálně porovnávat plánovanou a skutečnou výši veřejných výdajů i příjmů PO a v případě potřeby neprodleně přijímat potřebná opatření,
- efektivnější řízení finančních toků v rámci veřejnoprávní korporace,
- příspěvkové organizace snadněji odůvodní reálnou potřebu a výši peněžních prostředků z rozpočtu zřizovatele,
- možnost navázání střednědobého výhledu rozpočtu PO na střednědobý výhled rozpočtu svého zřizovatele,
- možnost efektivnější realizace finančního plánování, řízení a kontroly veřejných prostředků v krátkodobém i střednědobém horizontu ze strany PO, ale i zřizovatele,
- příspěvkové organizace budou moci lépe vyhodnocovat a řídit finanční rizika a reagovat na ně přijetím vhodných opatření.

Pro snazší zavedení rozpočtu příjmů a výdajů a jejich třídění podle rozpočtové skladby na úrovni PO lze předpokládat, že zřizovatelé poskytnou zřizovaným PO metodickou podporu, a to v návaznosti na získané dlouhodobé zkušenosti v případě rozpočtování příjmů a výdajů. V této souvislosti se také předpokládá delší legisvakanční doba pro přípravu PO na zavedení rozpočtu příjmů a výdajů.

DISKUSNÍ MATERIÁL MINISTERSTVA FINANČÍ

V této souvislosti je nutné zmínit, že **ohledně samotného postavení PO by se nic nezměnilo**. Tedy PO by byla nadále zřizována zřizovatelem jako samostatná právnická osoba na základě zřizovací listiny, hospodařila by s majetkem zřizovatele v rámci jeho svěřeni k hospodaření, majetek by nabývala do vlastnictví zřizovatele nebo do svého vlastnictví stejným způsobem, jak je v současné době upraveno rozpočtovými pravidly (v případě SPO by byla zachována příslušnost k hospodaření se státním majetkem, jak je upraveno zákonem č. 219/2000 Sb.). **PO by nadále vedla účetnictví podle zákona o účetnictví**, jako další zdroj informací založených na aktuální bázi, který by **využívala pro účely sestavování kalkulací úplných nákladů poskytovaných veřejných služeb** a pro účely **plánování rozpočtu příjmů a výdajů a plánování investičních potřeb PO i celé veřejnoprávní korporace**. V případě **doplňkové činnosti (jiné činnosti)** by však mělo platit, že z dlouhodobějšího hlediska je **nepříjemné hospodařit se ztrátou, protože PO by měla být schopna z této činnosti pokrýt náklady, tedy i náklady z titulu odpisů dlouhodobého majetku využívaného pro tuto činnost**.

Nedošlo by ani ke změnám ve finančních vztazích se zřizovatelem, kdy činnost PO by byla nadále financována prostřednictvím příspěvku na provoz. Příspěvek na provoz by se stanovoval jako rozdíl příjmů (bez příspěvku) a výdajů, přičemž by bylo na rozhodnutí zřizovatele, jakým způsobem a v jaké výši budou zapojeny do rozpočtu peněžní prostředky PO z minulých let. Rozpočet příjmů a výdajů PO by musel být sestaven jako vyrovnaný nebo přebytkový, případně by mohl být sestaven jako schodkový, a to pouze na základě povolení zřizovatele, pokud by byl kryt peněžními prostředky PO z minulých let nebo jiným zdrojem financování (např. přijatým úvěrem nebo návratnou finanční výpomocí). V této souvislosti bude také nezbytné vyřešit, jakým způsobem bude sestavován rozpočet zdravotnických zařízení vázaných na systém veřejného zdravotního pojištění.

Konkrétní podmínky hospodaření PO, sestavování rozpočtu příjmů a výdajů a nastavení finančních vztahů se zřizovatelem budou diskutovány se zřizovateli a s odbornou veřejností.