

Účetnictví ÚSC a příspěvkových organizací ÚSC

Tento text slouží jako doplněk k přednášce a je určen pouze pro účely studia posluchačů předmětu.

Rozpočet ÚSC

Převzato z: *Hrabalová, S.: Účetnictví územních samospráv. DSO. Brno, Masarykova univerzita, 2005. Kapitola 2. Aktualizováno a upraveno.*

II.1 ROZPOČET ÚSC

Rozpočet je zobrazením finančního hospodaření obce či kraje na daný kalendářní rok. Je tedy **krátkodobým nástrojem řízení** ÚSC. Nástroje finančního řízení mají zajistit transparentnost nakládání s finančními prostředky a zachytit dopady činnosti ÚSC na jeho finanční pozici. Je to klíčový nástroj pro vyjádření a realizaci jednotlivých politik ÚSC. Rozpočet slouží jako rozhodovací nástroj, pomocí něhož jsou vymezeny priority, stanoveny cíle, sestaveny operační programy a je prováděna kontrola.

Rozpočet je **finančním plánem** ÚSC pro roční období jeho hospodaření. Na základě analýzy minulého rozpočtového hospodaření a se znalostí faktorů, které jej ovlivňovaly, jsou odhadovány a plánovány příjmy a výdaje na následující rozpočtový rok. Na tomto místě je nutno zdůraznit, že rozpočet je nejen plánem, ale je také zobrazením skutečného hospodaření, tak jak jsou finanční operace v něm zachycené v průběhu roku uskutečňovány.

Po skončení rozpočtového roku ÚSC sestavují tzv. závěrečný účet, jedná se o přehled o skutečném plnění rozpočtu. Kromě vyúčtování příjmů a výdajů rozpočtu **závěrečný účet** obsahuje údaje o dalších finančních operacích ÚSC, které nejsou v rozpočtu zachyceny včetně tvorby a použití peněžních fondů, tak aby bylo možné zhodnotit hospodaření obce a jí založených a zřízených právnických osob a hospodaření s jejich majetkem.

Vedle rozpočtu je pro finanční řízení územních samosprávných celků využíván i střednědobý výhled rozpočtu (§ 3 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění). Jedná se o dlouhodobější pohled na hospodaření ÚSC, který má v delším časovém horizontu (2 - 5 let) zajistit vyrovnané rozpočtové hospodaření ÚSC a stanovit základní mantinely pro jeho rozhodování.

Základní typy peněžních operací, které jsou v rozpočtu obsaženy, jsou příjmy, výdaje a financování. Rovnice, která pro rozpočtové hospodaření platí, je:

příjmy - výdaje = (-) financování

O přebytkovém rozpočtu hovoříme v případě, že příjmy jsou v daném roce vyšší jak výdaje, a o deficitním rozpočtu hovoříme v případě, že výdaje v daném roce převyšují příjmy. Pokud jsou příjmy rovny výdajům, jedná se o rozpočet vyrovnaný. Financování vypovídá o způsobu užití prostředků v případě přebytku rozpočtu a v případě deficitního rozpočtu o způsobu krytí tohoto deficitu.

Z této rovnice vyplývá, že rozpočet je **bilancí příjmů a výdajů**, kdy rozdíl mezi nimi je právě vyrovnáván financujícími operacemi. **Financování má tedy opačné znaménko než výsledné saldo rozpočtu, neboť rozpočet vyrovnává.**

Největší **omezení rozpočtu** při řízení finančních toků ÚSC spočívá v jeho **krátkodobosti**, neboť řada procesů, které mají dopady do ekonomické situace obce, jsou dlouhodobějšího charakteru a rozpočet je tedy nemůže dostatečně zachytit. Dále je třeba si uvědomit, že rozpočet zobrazuje finanční toky ÚSC,

nevypovídá tedy o stavu jeho majetku, jeho závazcích a pohledávkách. Tyto informace jsou zachyceny v účetnictví obce.

Také existují **finanční operace, které rozpočtem neprocházejí**, jedná se o cizí prostředky, sdružené prostředky a operace podnikatelské činnosti obce, která je sledována odděleně od rozpočtu obce (§ 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění).

II.2 Rozpočtová skladba

Pro klasifikaci peněžních operací obsažených v rozpočtu je používána rozpočtová skladba upravená vyhláškou Ministerstva financí č. 323/2002 Sb. Rozpočtová skladba zajišťuje jednotné členění operací všech veřejných rozpočtů a tím možnost srovnání údajů, které veřejné rozpočty obsahují. Jedná se o číselník, který vydává Ministerstvo financí a na jeho přípravě se podílejí i další ministerstva. Jejím účelem je zachytit informace, které tyto subjekty sledují zejména k podřízeným subjektům a i vůči jiným organizacím, které vykonávají činnosti, jež mají tyto resorty ve své působnosti. Rozpočtová skladba vychází ze standardizovaného kodexu Mezinárodního měnového fondu - Government Finance Statistics (GFS). V současné logice je rozpočtová skladba platná od roku 1997. Pokud byste se chtěli zabývat analýzou veřejných rozpočtů před tímto rokem, berte prosím v úvahu, že data nejsou primárně srovnatelná a musela by být překlasifikována pomocí převodových můstků. Samotný číselník, který rozpočtová skladba používá, je téměř každoročně měněn, tak jak reaguje na změny v rozpočtové situaci (např. zrušení okresních úřadů a vznik krajů) a potřeby zjišťovat další údaje.

Rozpočtová skladba je vázána na pohyby na bankovních účtech ÚSC a vztahuje se pouze na rozpočtové hospodaření a peněžní fondy ÚSC (§ 1 vyhlášky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, v platném znění). To znamená, že klasifikuje operace rozpočtu a peněžních fondů ÚSC. Nepoužívá se pro operace podnikatelské, tedy ziskové činnosti, a na operace cizích prostředků a sdružených prostředků. **Cizí prostředky** jsou například peněžní prostředky, které nepatří územnímu samosprávnému celku a byly na jeho účet přijaty omylem nebo prosincové mzdy, které budou vyplaceny zaměstnancům ÚSC až v lednu a jsou ke konci roku převáděny na účet cizích prostředků, aby se promítly ještě v rozpočtu daného roku, pokud se ÚSC pro tento způsob vyplácení mezd rozhodne.

Na **úctu sdružených prostředků**, který vede jedna ze sdružených obcí, se soustřeďují prostředky za konkrétním účelem, kvůli kterému se obce sdružily, například na zajištění dopravní obslužnosti území či pro výstavbu společné čističky odpadních vod apod. Rozpočtovou skladbou nebudou klasifikovány příjmy a výdaje z pokladny ÚSC, neboť se jí klasifikují pouze na pohyby na bankovních účtech.

Rozpočtová skladba používá čtyři základní členění rozpočtových operací, a tím poskytuje různé pohledy na finanční hospodaření daného subjektu, neboť informace jednotlivých členění se vzájemně doplňují. Pro územní samosprávné celky jsou povinná tato - **druhov, odvětvové a konsolidační** (blíže viz následující podkapitoly); od roku 2013 jsou pro ÚSC povinná ještě třídění **zdrojové prostorové, zdrojové nástrojové a transferové**. Tato členění se využívají pro další informace o čerpání dotací na úrovni obcí.

Zdrojové členění prostorové člení operace příjmů a výdajů, podle toho, zda je zdrojem příjmů či výdajů tuzemsko či zahraničí na **prostorové jednotky**.

Zdrojové členění nástrojové využívá pro členění příjmů a výdajů **číselník nástrojů**. Ten se vytváří tak, že nástrojem jsou jednotlivé fondy, programy a projekty Evropské unie a jednotlivé mezinárodní smlouvy o finančních mechanismech, případně jednotlivá místa odjinud ze zahraničí, a jejich analytiky, jsou-li stanoveny. Čísla nástrojů jsou pětimístná. První tři místa označují jednotlivé fondy, programy a projekty Evropské unie, jednotlivé mezinárodní smlouvy o finančních mechanismech a jednotlivá místa odjinud ze zahraničí a poslední dvě místa jejich analytiky.

Transferové členění příjmů a výdajů pak vypovídá o účelu transferu a pracuje s číselníkem **úcelových znaků**. Úcelovými znaky jsou jednotlivé transfery, které uvolňují ústřední orgány státní správy, státní fondy, Národní fond a regionální rady. Čísla úcelových znaků jsou pětimístná. První dvě místa označují kapitolu, Národní fond nebo státní fond, z jejichž rozpočtu se transfer poskytuje, a poslední tři místa kód dotačního titulu.

II.2.1 Druhové členění peněžních operací

Druhové členění peněžních operací vychází ze základních ekonomických kategorií obsažených v rozpočtu, tedy z příjmů, výdajů a financování. Zobrazuje tedy **ekonomický charakter dané operace**. Pro obce je toto členění **povinné**. Používá čtyři úrovně podrobnosti členění peněžních operací obce. Nejvyšší úrovní jsou **třídy**, kterých je sedm:

- třída 1 - daňové příjmy,
- třída 2 - nedaňové příjmy,
- třída 3 - kapitálové příjmy,
- třída 4 - přijaté transfery,
- třída 5 - běžné výdaje,
- třída 6 - kapitálové výdaje,
- třída 8 - financování.

Další úrovní jsou seskupení položek a podseskupení položek a nejnižší úrovní podrobnosti druhového třídění jsou potom **položky**. Logika tohoto třídění spočívá v tom, že každá položka je čtyřmístný číselný kód, přičemž první číslo vyjadřuje třídu, do které daná položka spadá, první dvojčíslí seskupení položek a první trojčíslí podseskupení položek.

Příklad

Pokud obec přijme na svůj bankovní účet např. výnos daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, bude tento příjem oklasifikován položkou 1111. Přičemž první číslo vyjadřuje, že se jedná o daňové příjmy, první dvojčíslí, že se jedná o daně z příjmů a trojčíslí, že se jedná o daně z příjmu fyzických osob. Obdobně výnos daně z příjmu fyzických osob samostatně výdělečně činných by byl oklasifikován položkou 1112.

Jak u druhového, tak u odpovědnostního třídění platí, že pokud danou operaci neumíme zatřídit na žádnou konkrétní položku v daném podseskupení položek, resp. paragraf v pododdílu, použijeme položku resp. paragraf, která je v daném seskupení položek svým obsahem charakteru dané operace nejbližší a končí číslem 9.

Příklad

Výdej prostředků za provedenou expertízu finančního zdraví obce zatřídíme na položku 5166 - Konzultační, poradenské a právní služby (jedná se o běžné výdaje - třída 5, o neinvestiční nákupy - seskupení položek 51, nákupy služeb - podseskupení položek 516. V něm již můžeme operaci zatřídit na konkrétní položku). Při klasifikaci výdaje prostředků za úklid prostor úřadu logika postupu stejná, v podseskupení položek 516 však nenajdeme konkrétní položku, kam tento výdaj zatřídit. Zvolíme tedy položku, končící devítkou - 5169 - Nákup ostatních služeb.

Financující operace

Rádi bychom ještě blíže vysvětlili **kategorii financování** (financující operace). Jak již bylo řečeno, financující operace vypovídají o tom, z jakých zdrojů byl kryt deficit rozpočtu, či jak bylo naloženo s přebytkem rozpočtu. Deficit rozpočtu může být kryt buď tím, že ÚSC přijme cizí prostředky, u kterých

mu vznikne závazek je v budoucnosti splatit (může se pak jednat buď o půjčku, úvěr, vydání obligací či vydání směnky) nebo tak, že uhradí deficit ze svých prostředků. V tomto případě buď použije ke krytí deficitu prostředky, které má naspořené na svých bankovních účtech (rozdíl mezi stavem jeho bankovního účtu na počátku a na konci roku bude právě ve výši uhrazeného deficitu), nebo prodá určitá finanční aktiva, která má ve svém držení za účelem uložení svých dočasně volných prostředků a bude realizovat příjmy z operací, kterými řídí svou likviditu. Jakým způsobem byl kryt deficit rozpočtu je zobrazeno v kategorii financování. Stejně tak přebytek rozpočtu může znamenat buď to, že ÚSC přibudou finanční prostředky na jeho bankovním účtu, nebo že přebytek rozpočtu vytváří, aby mohl splatit své závazky z minulých let (vydané obligace, úvěr), nebo přebytek uloží do jiné, výnosnější formy finančních aktiv, než jsou prostředky na bankovním účtu. Nakoupí například cenné papíry s tím, že bude očekávat, že jejich tržní hodnota poroste a on bude při jejich prodeji v budoucnosti realizovat zisk, opět se jedná o operaci řízení likvidity.

S tím, co bylo výše řečeno, souvisí ještě jedna problémová oblast, a sice **jak se v rozpočtu ÚSC zobrazují peněžní toky související s přijetím závazku a jak půjčení prostředků jiným subjektům** (tedy vznikem pohledávky ÚSC). Veškeré přijaté finanční závazky ať již formou půjčky, úvěru, vydáním obligací, přijetím návratné finanční výpomoci se v rozpočtu zobrazí v kategorii financování. Nejedná se tedy o příjem, ale o financující operaci! Pokud ÚSC půjčuje své finanční prostředky jiným subjektům, rozhoduje o tom, kde se tato operace v rozpočtu promítne účel, který tím ÚSC sleduje. Pokud ÚSC půjčuje prostředky s tím, že sleduje výnos, který mu tato operace přinese, **řídí tak svou likviditu**, neboť ukládá dočasně nepotřebné prostředky do formy výnosnějšího aktiva. Tato operace se promítne **v kategorii financování**. Pokud však ÚSC sleduje při poskytování půjčky tzv. **rozpočtovou politiku**, tzn. půjčuje prostředky například místnímu podnikateli, neboť chce podpořit jeho činnost, nebo místní neziskové organizaci, pak se poskytnutá půjčka zobrazí **ve výdajích** (běžných či kapitálových dle účelu, ke kterému je poskytnuta) a **splátky** této půjčky se zobrazí v nedaňových příjmech.

Financující operace se zobrazují ve třídě osm, tzn., že položky financování mají tvar 8xxx. Jaká je logika konstrukce těchto položek?

Logika třídění dle položek financujících operací

8 – financující operace	1 – financování z tuzemska	1 – krátkodobé financování	1 – vydané dluhopisy (+)
	2 – financování ze zahraničí	2 – dlouhodobé financování	2 – splátky vydaných dluhopisů (-)
			3 – přijaté půjčené prostředky (+)
			4 – splátky přijatých půjčených prostředků (-)
			5 – změna stavu prostředků na bankovním účtu (+/-)
			7 – aktivní operace řízení likvidity – příjmy (+)
			8 – aktivní operace řízení likvidity – výdaje (-)
	(3,4,9*)		

* U těchto seskupení položek další úroveň jeho členění – viz vyhláška o rozpočtové skladbě.

Číslo 8 informuje o tom, že se jedná o financující operaci. Druhá pozice vypovídá o tom, zda se jedná o financující operaci z tuzemska (rozhodující je územní hledisko, tzn., že uskutečnila se na území České republiky, třeba i v cizí měně), ze zahraničí, nebo o opravnou položku k peněžním operacím (ty mohou být dvě - 8901 a 8902 viz příloha rozpočtové skladby).

Číslo na třetí pozici informuje o tom, jestli se jedná o financující operaci krátkodobou (tzn., že proběhne do jednoho roku - např. přijetí bankovního úvěru splatného za šest měsíců), či dlouhodobou (která přesahuje období jednoho roku - např. splacení pětiletých obligací).

Konečně podle čtvrté pozice zjistíte, o jakou financující operaci se jedná. Jaké **finanční operace** tedy můžete najít **v kategorii financování**:

- emitované dluhopisy a jejich splátky,
- přijaté půjčené prostředky a jejich splátky (může se jednat o úvěry, finanční výpomoci či půjčky od obyvatelstva),
- změna stavu prostředků na bankovních účtech - oproti ostatním položkám, které popisují tok finančních prostředků, je tato položka stavová. Zjišťuje se až při sestavování výkazu o plnění rozpočtu na základě změny stavu prostředků na bankovním účtu, tzn., zda obec nějaké prostředky ušetřila, a tedy konečný zůstatek je vyšší než počáteční, či zda je konečný zůstatek nižší než počáteční a obec tyto prostředky použila například k financování svého rozpočtového deficitu, mohla ale také jen změnit formu aktiva ve výnosnější - např. cenné papíry,
- aktivní operace řízení likvidity. V rámci těchto operací obec jen mění formu svého majetku z hlediska jeho výnosnosti a likvidnosti. Tzn., že buď preferuje výnos a potom nakupuje za peníze, které by byly pouze úročeny v rámci běžného účtu, cenné papíry, které jsou výnosnější a její prostředky se tak více zhodnocují, může se jednat i o převod prostředků na termínovaný vklad. Pokud preferuje likviditu, prodává držené cenné papíry za účelem zisku a transformuje je tak v likvidnější aktivum - peníze. (Pokud by však obec nakupovala cenné papíry proto, aby daný podnik mohla řídit, promítnou se tyto operace jako výdaje související s nákupem majetku).

Jednotlivé financující operace mohou být kladné, či záporné, podle toho jaký výsledek rozpočtu vyrovnávají. Přijetí prostředků za emitované dluhopisy, přijetí půjčky, realizace prodeje aktiv držených ÚSC za účelem řízení likvidity budou kladné financující operace, neboť by tyto operace vyrovnávaly schodek rozpočtu ÚSC. Položka změny stavu prostředků na bankovním účtu územního samosprávného celku (8xx5) může nabývat jak kladných, tak záporných hodnot. Vypovídá o tom, zda je konečný zůstatek na bankovním účtu vyšší než na počátku období (tzn., že ÚSC nějaké prostředky na svém účtu uspořil, tato operace by měla záporné znaménko), či nižší než na počátku období (příjmy ÚSC během tohoto období byly nižší než jeho výdaje v daném období, tato operace by měla kladné znaménko, neboť by těmito prostředky mohl ÚSC krýt svůj rozpočtový deficit). Naopak záporné financující operace by vypovídaly o tom, k čemu slouží přebytek rozpočtu ÚSC. Může se jednat o splátky vydaných dluhopisů, splátky půjček či výdaje na operace řízení likvidity (ÚSC by měnil peníze za jinou, výnosnější formu aktiva, např. obligace, akcie, pohledávky vůči jiným subjektům).

Příklad¹

Na základě údajů v tabulce se pokuste říci, na jakou položku financování byste zařídili následující operace (pokud byste měli problémy, použijte i rozpočtovou skladbu):

- a) přijetí bankovního úvěru v České republice se splatností 5 let,
- b) nákup akcií na tuzemské burze cenných papírů s cílem jejich zhodnocení do dvou měsíců,
- c) splátka územním samosprávným celkem vydaných desetiletých obligací, kotovaných na tuzemské burze cenných papírů,
- d) příjem z prodeje dluhopisů v zahraničí po pěti měsících jejich držení,
- e) splátka krátkodobého úvěru vydaného bankou na území České republiky,
- f) převod prostředků na dvouletý termínovaný vklad u banky na území České republiky,
- g) splátka dlouhodobé půjčky ze zahraničí (splácí ÚSC).

II.2.2 Odvětvové členění peněžních operací

¹ Řešení: a) 8123 (+); b) 8118 (-); c) 8122 (-); d) 8217 (+); e) 8114 (-); f) 8128 (-); g) 8224 (-)

Odvětvové členění peněžních operací doplňuje druhové třídění tím, že poskytuje informaci o tom, na jaký účel byl daný výdaj použit, z jaké oblasti byly příjmy realizovány. Odvětvové členění je pro obce také povinné. Odvětvové členění se nevztahuje na všechny peněžní operace, které obec realizuje, neboť u některých typů operací nám postačují informace získané z druhového členění peněžních operací a odvětvové členění by zde nemělo smysl.

Odvětvovým členěním se klasifikují veškeré výdaje, tedy operace třídy 5 a 6, kapitálové příjmy a nedaňové příjmy s výjimkou splátek půjček poskytnutých za účelem rozpočtové politiky (viz § 2 odst. 4 Vyhlášky č. 323/2002, o rozpočtové skladbě, v platném znění).

Odvětvové členění se tedy nevztahuje na daňové příjmy, příjmy z dotací a financující operace - třídy 1, 4 a 8. Také se nevztahuje ve třídě 2 na seskupení položek 24 – přijaté splátky půjčených prostředků. (V těchto případech se někdy hovoří též o tzv. „nultém paragrafu.“) Naopak výjimka je od roku 2015 nově u položek podseskupení 413x, kde se odvětvové členění používá, ačkoliv se jedná o přijaté transfery (konkrétně paragraf 6330 odvětvového členění). Toto členění opět využívá čtyři úrovně podrobnosti, přičemž nejvyšší úrovní jsou **skupiny**:

- skupina 1: zemědělství, lesní hospodářství a rybářství,
- skupina 2: průmyslová a ostatní odvětví hospodářství,
- skupina 3: služby pro obyvatelstvo,
- skupina 4: sociální věci a politika zaměstnanosti,
- skupina 5: bezpečnost státu a právní ochrana,
- skupina 6: všeobecná veřejná správa a služby.

Další úrovní jsou oddíly, pododdíly a nejnižší úrovní jsou paragrafy.

Pro lepší pochopení logiky členění peněžních operací rozpočtovou skladbou si nyní vezměte Vyhlášku č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě a v její příloze části C si projděte oddíly skupiny 3 - Služby pro obyvatelstvo.

II.2.3 Konsolidační členění peněžních operací

Rozpočtová skladba definuje ještě **konsolidační členění** (§ 2 odst. 5 vyhlášky č. 23/2002 Sb., o rozpočtové skladbě). I toto členění je pro obce povinné. Toto členění používá třímístný kód, **záznamovou jednotku**, kterou se klasifikují peněžní operace pro potřeby konsolidace.

Toto členění poskytuje potřebné informace o převodech prostředků uvnitř veřejných rozpočtů, které druhové ani jiné třídění rozpočtové skladby neposkytuje. Na základě těchto informací je potom možné vyloučit převody uvnitř organizační jednotky, za kterou se sestavuje výkaz o plnění veřejných rozpočtů.

Například pokud se sestavuje výkaz za krajskou úroveň veřejných rozpočtů, můžeme pomocí konsolidačního členění vyloučit převody prostředků mezi jednotlivými obcemi uvnitř kraje, neboť se nejedná o faktický výdaj veřejných prostředků a faktický příjem veřejných prostředků, ale pouze o jejich přesun uvnitř kraje. Konsolidace sumáře veřejných rozpočtů na úrovni kraje se tedy provádí snížením jeho příjmů, výdajů a financování právě o tyto převody. Konsolidace se provádí i u obecních či krajských rozpočtů, kdy se z výkazu o plnění rozpočtu ÚSC vylučují převody mezi jednotlivými bankovními účty, které musí být klasifikovány rozpočtovou skladbou, protože u jednoho účtu se jedná o výdaj a u druhého o příjem, ale fakticky ÚSC prostředky ani nevydal, ani nepřijal. Jedná se o konsolidaci příjmů a výdajů za danou rozpočtovou jednotku (obec, kraj). Pro potřeby konsolidace na úrovni obce či kraje se však využívá pro tyto účely určených položek druhového členění.

Jaké položky a záznamové jednotky se konsolidují na úrovni vykazující jednotky, okresu a kraje stanoví příloha č. 6 k vyhlášce č. 535/2002 Sb., která novelizovala vyhlášku č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů ÚSC. Konsolidace se neprovádí průběžně, ale při sumarizaci peněžních operací za určité období, zpravidla při sestavování výkazu o plnění rozpočtu.

Nyní si vezměte Vyhlášku č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě a v její příloze - části D. si najděte jednotlivé záznamové jednotky a promyslete jejich obsah.

Příklad

Obec i kraj mohou mít zřízeno více bankovních účtů. Přesuny prostředků mezi těmito účty budou klasifikovány rozpočtovou skladbou. Takže když obec bude posílat prostředky jednoho běžného účtu na druhý, bude se jednat o výdaj u prvního běžného účtu a příjem u druhého účtu. Tyto operace by však zvyšovaly příjmy a výdaje rozpočtu, i když se jedná o přesuny prostředků uvnitř rozpočtové jednotky. Budou tedy podléhat konsolidaci. V tomto případě bude konsolidace ve stejné výši na straně příjmů a výdajů. Konsolidace se může vztahovat i na financující operace. Např. v případě krajského sumáře veřejných rozpočtů, kdy se budou ze sumáře vylučovat půjčky např. kraje obcím a jejich splátky.

II.3 Interpretace výsledku rozpočtového hospodaření

Jak bylo již výše uvedeno, obsah financování jako jedné ze základních kategorií rozpočtu ÚSC vypovídá o tom, jakým způsobem lze pohlížet na výsledek hospodaření, tedy na přebytkový nebo deficitní rozpočet ÚSC. Při hodnocení výsledku rozpočtového hospodaření někdy dochází k mytizaci a mylné interpretaci schodku či přebytku rozpočtového hospodaření. **Rozpočtové hospodaření obce** může skončit buď jako **vyrovnané**, v tomto případě se příjmy rovnají výdajům a financování je výsledně nulové, nebo **přebytkové**, kdy příjmy jsou v daném roce vyšší než rozpočtové výdaje a financování rozpočtu je tedy záporné, a konečně jako **deficitní**, kdy výdaje jsou v daném rozpočtovém roce vyšší než příjmy a financující operace jsou tedy kladné. Uvedené skutečnosti vyplývají z již dříve zmíněné základní rovnice rozpočtu. Bez dalších informací však nelze říci, že přebytkový rozpočet je jevem pozitivním a deficitní rozpočet nelze hodnotit z hlediska hospodaření obce jako negativní. To, z čeho můžeme více zjistit o finanční situaci obce, je ukryto právě v obsahu osmé třídy rozpočtových operací - tedy ve financování. Často je třeba doplnit informace obsažené v rozpočtu ještě dalšími informacemi, např. z účetnictví obce, o výši závazku, účelu přijetí závazku, výši splátek, době trvání závazku, úročení závazku apod.

V případě přebytkového rozpočtu nám charakter financujících operací říká, zda byl přebytek rozpočtu vytvořen, protože došlo k úsporám rozpočtových prostředků a obci se tedy zvýšily prostředky na jejich bankovních účtech, případně uložené v jiné formě výnosnějších aktiv než jsou peníze na běžném účtu. Obec však může být k vytvoření rozpočtového přebytku donucena, neboť v daném roce musí splatit závazky přijaté v minulosti. Protože nemá na svých bankovních účtech naspořené prostředky pro realizaci splátky těchto závazků, musí v daném roce hospodařit s přebytkovým rozpočtem. Tím, že uspojí např. na straně kapitálových výdajů, umožní jí to prostředky na splacení závazků získat. Může se jednat o splátku úvěru, emitovaných obligací či jiné půjčky. Informaci o tom, zda obec splácí přijaté závazky, nalezneme opět v kategorii financování. Bez bližší analýzy financujících operací tedy nelze přebytkový rozpočet jakkoli hodnotit.

Příklad 1

Obce A a B hospodaří obě s rozpočtem, kde příjmy jsou ve výši 6 000 000 Kč výdaje ve výši 4 000 000 Kč. Obě tedy vytváří přebytek 2 000 000 Kč. Obec A má v kategorii financování položku 8128 (1 200 000 Kč) a 8115 (800 000 Kč) a obec B položku 8124 (2 000 000 Kč). Jaký je rozdíl mezi dosaženými přebytky rozpočtu?

Přebytek obce A znamená, že obec tyto prostředky uspořila 1 200 000 Kč a použila na nákup likvidnějších forem aktiv, než jsou peníze na bankovním účtu. Další 800 000 Kč si pak ponechala na svém bankovním účtu. Naopak přebytek obce B slouží ke splácení dlouhodobé přijaté půjčky. Obec tento přebytek v rozpočtu vytváří právě proto, že půjčku splácí. Stejně tak není možné bez podrobnější analýzy jakkoli hodnotit deficitní rozpočet, neboť existují dva základní způsoby, jak může být deficitní rozpočet financován. To, že obec v daném roce hospodaří s deficitním rozpočtem, může znamenat, že realizuje rozsáhlou investiční akci, na jejíž realizaci v minulosti spořila finanční prostředky, které v tomto roce použije. Deficit je tedy financován pomocí jejích zdrojů a obec se nikterak nezadluhuje. Na druhou stranu může být deficit financován pomocí přijatých cizích prostředků. Zde je spojenými s přijetím a existencí závazku a schopností obce daný závazek v budoucnosti splatit.

Příklad 2

Obce A a B hospodaří obě s rozpočtem, kde příjmy jsou ve výši 5 000 000 Kč a výdaje ve výši 6 300 000 Kč. Jejich rozpočet tedy vykazuje deficit 1 300 000 Kč. Obec A má ve financujících operacích položku 8115 (1 300 000 Kč) a obec B má ve financujících operacích položky 8123 (1 000 000 Kč) a 8117 (200 000 Kč). Jaký je rozdíl v povaze obou deficitů?

Obec A kryje svůj deficit prostředky ze svého bankovního účtu (vytvořenými z minulých přebytků). I když je její rozpočet deficitní, nebere na sebe žádný závazek do budoucnosti. Obec B kryje část svého deficitu (200 000 Kč) prodejem likvidních aktiv, které měla v držení, na pokrytí další části deficitu (1 000 000 Kč) si půjčuje dlouhodobé prostředky (např. přijala dlouhodobý úvěr v bance). S touto operací je již spjat závazek budoucího splácení přijaté půjčky, náklady půjčky a určité riziko, zda obec bude v budoucnosti schopna svým závazkům dostát.

Příklad NA ROZPOČTOVOU SKLADBU

Č.	Text	pol.	§
1	přijetí daně z příjmu FO z kapitálových výnosů		
2	platba semináře pro účetní úřadu		
3	přijetí místního poplatku za likvidaci komunálního odpadu		
4	přijetí správního poplatku za vydané řidičské průkazy		
5	přijetí neinvestičního transferu od kraje na opravu kapličky		
6	poplatky za vedení bankovního účtu obce		
7	platba firmě za sběr a svoz komunálních odpadů		
8	platba za pohonné hmoty pro údržbu veřejné zeleně		
9	platba za knihy pro obecní knihovnu (organizační složka obce)		
10	převod prostředků z vedlejší hospodářské činnosti obce do rozpočtu		
11	přijetí bankovního úvěru se splatností 2 roky		
12	příjmy z pronájmu městského divadla		
13	úhrada výdajů k zabezpečení dopravní územní obslužnosti		
14	přijata splátka půjčky od občanů (půjčka na opravy fasád domů a náměstí)		
15	příspěvek na provoz domova důchodců (příspěvková organizace obce)		
16	příjmy z prodeje bytů do osobního vlastnictví		
17	platba firmě za opravu chodníků		
18	půjčka občanům v hmotné nouzi		
19	výplata platů zaměstnancům městské policie		
20	přijetí prostředků z prodeje vydaných dluhopisů (dlouhodobých)		
21	splátka dluhopisů		
22	platba za nákup zásahového vozu pro sbor dobrovolných hasičů		
23	přijetí dotací ze státního rozpočtu v rámci souhrnného dotačního vztahu		

Řešení příkladu NA ROZPOČTOVOU SKLADBU

Č.	Text	pol.	§
1	přijetí daně z příjmu FO z kapitálových výnosů	1113	
2	platba semináře pro účetní úřadu	5167	6171
3	přijetí místního poplatku za likvidaci komunálního odpadu	1340	
4	přijetí správního poplatku za vydané řidičské průkazy	1361	
5	přijetí neinvestičního transferu od kraje na opravu kapličky	4122	
6	poplatky za vedení bankovního účtu obce	5163	6310
7	platba firmě za sběr a svoz komunálních odpadů	5169	3722
8	platba za pohonné hmoty pro údržbu veřejné zeleně	5156	3745
9	platba za knihy pro obecní knihovnu (organizační složka obce)	5136	3314
10	převod prostředků z vedlejší hospodářské činnosti obce do rozpočtu	4131	6330
11	přijetí bankovního úvěru se splatností 2 roky	8123	
12	příjmy z pronájmu městského divadla	2132	3311
13	úhrada výdajů k zabezpečení dopravní územní obslužnosti	5193	2221
14	přijatá splátka půjčky od občanů (půjčka na opravy fasád domů a náměstí)	2460	
15	příspěvek na provoz domova důchodců (příspěvková organizace obce)	5331	4350
16	příjmy z prodeje bytů do osobního vlastnictví	3112	3612
17	platba firmě za opravu chodníků	5171	2219
18	půjčka občanům v hmotné nouzi	5660	4341
19	výplata platů zaměstnancům městské policie	5011	5311
20	přijetí prostředků z prodeje vydaných dluhopisů (dlouhodobých)	8121	
21	splátka dluhopisů	8122	
22	platba za nákup zásahového vozu pro sbor dobrovolných hasičů	6123	5512
23	přijetí dotací ze státního rozpočtu v rámci souhrnného dotačního vztahu	4112	