

Zprůhlednění finančních zdrojů obrany

Místo a význam účetnictví v systému řízení v rezortu MO

Změny v transformované ekonomice přinášejí nové aspekty do řízení a organizace jednotlivých subjektů. Podstatně se změnily i podmínky pro uvolňování finančních zdrojů pro obranu. Vzniká tak situace, kdy je sice nutné zabezpečovat obrannou funkci českého státu, ale z omezených zdrojů a při důsledném dodržování obecně platných legislativních předpisů ČR. Finanční prostředky mohou být použity pouze na rozpočtované účely podle platných rozpočtových pravidel. To vše si i v rezortu obrany vynucuje hledat nové způsoby řízení a vyústilo v zavádění systému plánování, programování a rozpočtování jako základního systému řízení v rozpočtovém úseku MO. Protože zdroje, které máme k dispozici, budou vždy omezené možnostmi užití hrubého domácího produktu, musíme systém zaměřit na pružné vyhledávání vnitřních rezerv a jejich efektivní využití v reálném čase. Na získávání objektivních informací závisí i zlepšení poměru mezi vynakládáními prostředky na modernizaci AČR a výdaji na provoz ve prospěch splnění cílů obrany. Hlavní poslání účetnictví je poskytovat věrný obraz o hospodaření organizace. Bez objektivních informací nelze řídit, nelze plánovat, kontrolovat, prokazovat ani objektivně informovat o činnosti organizace.



Neméně důležitým aspektem je návaznost rezortního účetnictví a výkaznictví na státní administrativu podle platných zákonů a snahy o začlenění do EU a do NATO.

K tomu bude nutné vést opět řady statistických informací opírajících se o fungující podvojně účetnictví.

Podvojně účetnictví vytváří zpětnou vazbu poskytování informací pro posuzování náročnosti na výdaje ze státního rozpočtu a pro provádění různých analýz. Od zavedení systému si také slibujeme maximální koordinační funkci jak v linii horizontální, tak vertikální k dosažení optimálního souladu plněných úkolů a zdrojů. Fungující syntetické a analytické podvojně účetnictví umožňuje bezprostřední kontrolu hospodaření na kterémkoli stupni velení.

Podvojně účetnictví plní řadu důležitých funkcí. V jejich komplexu umožňuje plnit stanovené vykazovací povinnosti organizace ze zákona, zprůhledňuje využití poskytnutých zdrojů, umožňuje registraci, uspořádání a vyhodnocování dat a jejich následné použití při rozhodování. Umožňuje kdykoli mít přehled o programové struktuře nákladových středisek, jejich výdajích a příjmech, majetku a jeho krytí v peněžních jednotkách, o pořizovacích cenách majetku a jejich vývoji, o potřebě finančních zdrojů z hlediska objemu i času, o rozlišení výdajů a nákladů, rezerv apod.

Podvojně účetnictví je otevřený systém relativně omezený svojí technickou, technologickou a personální základnou.

Podvojně účetnictví lze definovat jako jednu z nejstarších metod zobrazování hospodářské činnosti, jako informační systém, který poskytuje spolehlivé a úplné

informace o stavu, struktuře a pohybu majetku, a to z hlediska statického, dynamického, hodnotového i věcného. Dává informace pro statistiku a umožňuje orientaci v investiční a neinvestiční politice organizace, rozhodování o nákupech a prodejkách, ale i vyřešení personálních, sociálních a dalších právních otázek.

Díky své informační, analytické a kontrolní funkci představuje podvojně účetnictví významný nástroj operativního i dlouhodobého finančního plánování a řízení. Znalost jeho principů pomáhá chápat vztah mezi činnostmi člověka a jejími důsledky pro ekonomiku a je jedním ze základů ekonomického myšlení.

Legislativní rámec nové soustavy účetnictví v ČR tvoří zákon o účetnictví (č. 563/1991 Sb.), navazující účtové osnovy a postupy účtování pro jednotlivé typy účetních subjektů.

V závěru roku 1993 udělilo MF ČR tuto výjimku ještě pro rok 1994 s tím, že Ministerstvo obrany ČR musí v roce 1994 postupně připravit nový systém účetnictví tak, aby k 1. lednu 1995 bylo účtováno v úplném podvojném účetním systému.

Proces vyvolal a stále vyvolává řadu protichůdných názorů, postojů i emocí a v neposlední řadě znamená pro nemalou část příslušníků rezortu zcela zásadní změnu jejich činnosti a přístupu k plnění pracovních úkolů.

Z hlediska obecných požadavků kladených na účetnictví lze říci, že dříve používané účetnictví netvořilo komplexní, uzavřený a vnitřně propojený celek, bylo zjednodušeno pouze na evidenci peněžního hospodaření, která byla odtržena od pohybu ostatních složek majetku, pohledávek a závazků.

Stručně řečeno, dosavadní systém účetnictví uměl odpovědět na otázku, jaké byly výdaje rezortu za příslušné období, avšak v žádném případě nebylo možno vyhodnotit, jaká je nákladovost vnitřních organizačních jednotek, zda a k jaké změně hodnotové a věcné struktury majetku v daném období došlo, nakolik a proč se tato hodnota zvětšila či zmenšila.

Tomuto stavu odpovídalo i výkaznictví, které nebylo shodné se standardním národním výkaznictvím ani výkaznictvím Evropského společenství NATO nebo OSN.

Zcela oddělený systém účetnictví a materiálové evidence do značné míry „zneprůhledňoval“ rozpočtové hospodaření AČR, a to jak ve vztahu k jednotlivým ukazatelům, tak z hlediska posuzování efektivnosti a hospodárnosti vynakládaných prostředků. Zvlášť výrazně působila absence řádného účetnictví v oblasti plánovacího procesu.

Proces transformace podvojněho účetnictví rozpočtového úseku ministerstva obrany byl řízen a uskutečňován podle „Harmonogramu transformace účetnictví rozpočtového úseku MO“ vydaném v březnu 1994 a obsahoval zejména tyto úkoly:

- vypracování příslušných inter. normativ. aktů,
- vymezení organizačních struktur složek zabezpečujících vedení účetnictví na jednotlivých stupních, včetně stanovení vzájemných vazeb,
- technické a programové zabezpečení autonomního a automatizovaného zpracování účetnictví s příslušnými vazbami na budované informační systémy,
- personální zabezpečení vedení účetnictví, včetně proškolení vybraných pracovníků,
- vypracování číselné identifikace majetku,
- ocenění veškerého majetku,
- provedení inventarizace majetku a zásob na inventárních a skladových kartách,

- **zpracování výstupů inventarizace** ve struktuře dané platnou účetní osnovou a vytvoření počáteční rozvahy,
- **zahájení rutinního účtování.**

V současné době je zahájeno účtování i v materiálové části podvojného účetnictví.

Z uvedeného výčtu je zřejmé, že ke splnění úkolů, o nichž bylo hovořeno, bylo nezbytné vynaložit zcela mimořádné úsilí a spolupráci všech zainteresovaných složek. Rozhodujícím **předpokladem však bylo a je pochopení významu a nutnosti zavedení podvojného účetnictví**, ztotožnění se s tímto úkolem a oproštění se od zaužívaných postupů, zvyklostí a vlastních, mnohdy lokálních zájmů.

Podvojný účetnictví v podmínkách rozpočtového úseku rezortu MO provádějí účetní pracoviště, která lze rozdělit do následujících rovin jedné účetní jednotky:

První rovina je tvořena strukturou Armády ČR, resp. jednotlivými nákladovými středisky:

- Nákladové středisko je nejnižším prvkem rozpočtového úseku, o kterém se účtuje, tzn. prvek, za který se sestavuje návrh rozpisu rozpočtu, za který se sleduje čerpání rozpočtových výdajů a příjmů, stav a pohyb majetku.
- Jejich povinností je vyhodnocovat a předkládat účetní doklady a doklady zachycující stav a pohyb majetku. Na způsobu správného vyhotovení a předložení účetního dokladu, popř. doložení dalšími náležitostmi, závisí nejen včasná realizace oprávněných požadavků, ale i finanční informace o naplnění příslušného právního předpisu.

Mezi nákladovým střediskem a vojenským finančním úřadem probíhá tok účetních dokladů i zpětná vazba, tzn. že úřad kontroluje a proplácí na základě účetních dokladů oprávněné náležitosti nebo vrací doklady k doložení, opravení apod. Financování nákladových středisek je zabezpečeno zálohovým způsobem.

Druhá rovina je tvořena vojenskými finančními úřady (VFÚ), které na stanoveném teritoriu zabezpečují finanční požadavky nákladových středisek, zabezpečují systém kontroly, připravují a předkládají ekonomické informace jednotlivým velitelským stupňům pro jejich rozhodovací procesy.

V systému podvojného účetnictví VFÚ plní úlohu všeobecné účtárny. To ve své podstatě představuje plnění úkolů finanční, mzdové a investiční účtárny:

- vedení účetních knih a další analytické evidence,
- vedení evidence finančních závazků vůči dodavatelům,
- zpracování účetních závěrek a uzávěrek,
- provádění platebního styku a pokladních operací,
- provádí výpočty platů a mezd, sociálních dávek a státních výdajů, všech druhů pojistného apod.,
- archivace dokladů.

Určené úřady zabezpečují mimo uvedených působností i informace a účtují o nehmotném a hmotném investičním majetku a zásobách:

- vedou evidenci z hlediska věcné kontroly všech druhů nedokončených investic;
- zachycují evidenci stavu a pohybu investičního majetku jak movitého, tak nemovitého;
- provádí likvidaci faktur;

- přidělování inventárních čísel.

Do struktury systému účetnictví v rezortu ministerstva obrany patří i zvláštní účetní pracoviště HÚ CO, VOZ, SZV apod.

Odbor účetnictví Hlavního finančního úřadu (HFÚ) MO tvoří třetí rovinu systému a plní úlohu **hlavní všeobecné účtárny rezortu MO**, úlohu **metodického centra**, které řídí všechna účetní pracoviště a plní i úlohu **místa kontroly, vrcholového zpracování a sumarizaci dat za AČR**. Zároveň zabezpečuje **vnitrozobortní a mimozobortní výstupy** pro jednotlivé uživatele a státní orgány, tedy:

- předkládá za rezort MO státní účetní výkazy a hlášení na MF ČR,
- HFÚ MO prostřednictvím odboru financování a centrálních plateb provádí finanční a věcnou kontrolu plnění kupních smluv na úseku ústředních nákupů v návaznosti na předložené věcné plány,
- provádí platební styk a zaúčtování v oblasti realizovaného pořízení investic.

Z produktu účetnictví lze získat prostřednictvím výstupů údaje o vlastním čerpání rozpočtu, výši stanoveného a upraveného limitu přidělených rozpočtových prostředků na různých stupních. Jinými slovy - výstupy, zpracované z hlediska topologického a chronologického, slouží pro jednotlivé uživatele v rezortu, a mimozobortní jsou předkládány státním institucím.

Kritickým místem je dosud **materiální podvojný účetnictví**, které bylo zahájeno až v závěru roku 1995, tj. s ročním zpožděním oproti finančnímu účetnictví. Stále není k dispozici účetním pracovištím úplný a jednoznačný číselník vojenských čísel materiálu nutný k identifikaci majetku. Rovněž číselník druhů pohybů majetku je nejednoznačný a nedostatečný. V rámci rezortu je nadále využíváno několik číselníků zachycujících strukturu AČR, které úplně nekorespondují s platným číselníkem nákladových středisek.

Uvedené problémové okruhy mají přímý a velice negativní vliv na kvalitu a úplnost vyhodnocení účetních dokladů, a tím i přímý vliv na vstupy a výstupy celého systému.

Pro potřeby řízení a nalezení vnitřních rezerv jsou výstupy tvořeny daty dvou nezávislých zdrojů.

- Prvním zdrojem pro výstupy je **samotný účetnictví**, které poskytuje všechny základní informace, které účetnictví zahrnuje, tj. přehled majetku ve struktuře jednotlivých syntetických a analytických účtů, přehled stavů (zůstatků a změn) na jednotlivých účtech, změny struktury majetku, podíl jednotlivých zdrojů na změnách aj. ukazatele.
- Druhým zdrojem, který má základ v **účetní evidenci**, je **sumarizační modul majetku**. Ten je svým rozsahem a významem kvalitativně zcela novým modulem v systému podvojnýho účetnictví.

Sumarizační modul majetku je prvním pokusem o centrální účetní evidenci, který umožňuje širší stupeň syntézy a analýzy při zkoumání rozložení majetku u jednotlivých uživatelů s možností libovolné agregace dat podle uživatelsky definovaných modelů, a umožňuje poskytovat podklady například pro:

- ▲ vrcholové řízení rezortu,
- ▲ sestavení věcného plánu,
- ▲ přehled stavu majetku u jednotlivých nákladových středisek, např. neplnění tabulek počtů,

- ▲ efektivní řízení akvizice a distribuce zásob,
- ▲ zjištění disponibilního množství zásob,
- ▲ zpětnou vazbu do informačního systému logistiky.

Mezi základní informace, které model zpřístupňuje, je vlastní zatřídění majetku k jednotlivým kategoriím ve smyslu zákona v členění syntetických a analytických účtů, zatřídění k jednotlivým vojenským číslům materiálu, přiřazení k jednotlivým uživatelům ve struktuře nákladových středisek aj.

Souběžně s procesem transformace účetnictví v resortu MO probíhá i proces počítačové podpory vedení podvojného účetnictví jako technického a technologického nástroje v rámci budovaného *finančního informačního systému (FIS)*.

V rámci dalšího rozvoje v oblasti podvojného účetnictví se již nyní hledá řešení, které kromě jiného především uspokojí potřeby uživatelů v kvalitnější skladbě produktů a podpoří významně zejména rozpočtový proces počínaje tvorbou rozpočtu kapitoly MO a konče kvalitními podklady k státnímu závěrečnému účtu (pravděpodobně od 1. 1. 1998).

- Technologicky bude postaveno na platformě operačního systému Unix/HP a databázového prostředí Informix.
- Bude rovněž zaručovat průběžné promítání legislativních změn.

V rozpočtové organizaci se k povinnému účetnictví ještě přidává legislativně stanovená povinnost vytvářet rozpočet (plán) účelově financovaných potřeb podle platných rozpočtových pravidel na daný kalendářní rok.

Význam řízení organizace rozpočtem je dán i tím, že se stanoví **pro všechny nižší organizační složky rozpočtové organizace zásadní finanční „mantinely“**, které jsou závazné. Zaváděný systém účetnictví umožňuje směrem k nižším rozhodovacím pravomocím vytyčit maximální finanční limity výdajů pro jejich činnost v rozdělení účelu, druhu nebo organizačního prvku. Slouží tedy pro ekonomické řízení podřízených složek organizace - jako významný nástroj naplňování zásady efektivního využívání veřejných výdajů státního rozpočtu.

Logický význam účetnictví i rozpočtu roste s velikostí subjektu. Jejich postavení je dominantní v hierarchii různých informačních systémů. Dalo by se říci, že tvoří páteř celého systému. Pro řízení složitých organizačních struktur jsou v organizaci, jakou je rozpočtový úsek MO, nezbytné i další informační systémy, které musí být centrálně koordinovány.

Význam účetnictví je podtržen, jak uvedeno v úvodu, také jeho legislativním ustanovením. Legislativa stanoví povinnost vést účetnictví ze zákona a ministerstvo financí je ze zákona pověřeno k vydávání účtových osnov - seznamů číselných znaků syntetických účtů pro každý typ organizace. Účetnictví je tedy zákonem stanoveno, a tak tvoří minimální základ informačních systémů organizace.

Jde o otevřený systém, do kterého směřují vazby z různých jiných informačních systémů, ale z něho také vycházejí. Plní významnou koordinující funkci.

* * *

Aby mohl být správně navrhnout rozpočet na další kalendářní období, musí být reálně podchyceny všechny ekonomické aktivity jednotlivých subjektů - či nákladových středisek v rezortu.

V celých odvětvích nevýrobní sféry díky chybným přístupům bylo dříve umožněno utápět veřejné prostředky ze státního rozpočtu a natahovat ruce po dalších bez hlubšího přehledu o jejich skutečném využití. Často zcela neefektivně, nepromyšleně a nezdůvodněně bez znalosti objektivních informací byla přijímána nehospodárná rozhodnutí, jejichž důsledky řešíme dodnes. Příkladem může být neuvážená investiční politika i jiné kroky např. v péči o nemovitý majetek státních organizací.

Zavedený systém plánování, programování a rozpočtování, controlling a v jeho rámci funkční podvojně účetnictví, jako nástroje řízení v rezortu MO ČR, umožní průhledně, efektivně a hospodárně využívat veřejné prostředky státního rozpočtu na stanovené účely obrany.

Jedná-li se o technicky zastaralou armádu, která necvičí a jen polyká peníze, pak to není armáda, která by mohla bránit zemi. Pokud nepřistoupíme k systémovým změnám, které navrhuji, bude do několika let armáda doslova k ničemu. Spotřebovala by většinu neinvestičních výdajů jen na mzdy, důchody nebo odvody do fondů kulturních a sociálních potřeb. Tedy na to, co nemá s obranou země nic společného. Mým cílem je, abychom úsporami získali prostředky k prvotřídnímu výcviku bojových jednotek.

Miloslav Výborný,
ministr obrany ČR,
Dnes 9. 9. 1996