

KAPITOLA 12

FINANČNÍ VÝKAZNICTVÍ

A. Obecné principy

1. Cíle výkaznictví¹

Základním cílem systému finančního výkaznictví je ukázat, jak vláda používá finanční zdroje, které má k dispozici – příjmy a výdaje, aktiva a pasiva. V ideálním případě by měl proto tento systém poskytovat odpovědi na následující otázky:

- *Poctivost (integrita) rozpočtu.* Používaly se zdroje v souladu se zákony a s oprávněnými nároky? Jaká část rozpočtových výdajů se nerealizovala (tj. zůstala nevyužita)? Které výdaje byly nasmlouvány, ale nebyly proplaceny?
- *Provozní výkonnost.* Kolik stojí programy? Jak se financovaly? Čeho bylo dosaženo? Jaké závazky vyplývají z realizace výdajů? Jak spravovala vláda svůj majetek?
- *Úroveň správy.* Zlepšila se finanční pozice vlády, nebo se zhoršila? Jaká opatření byla přijata pro budoucí období?
- *Mechanismy a kontrola.* Existují mechanismy, které by zajistily účinný soulad s rozpočtovými pravidly a finančními nařízeními, řádné řízení aktiv a adekvátní výkonnost?

Výkazy a navazující zprávy jsou důležitým nástrojem plánování a formulace rozpočtové politiky. Z tohoto důvodu by měly poskytovat informace o probíhajících programech a hlavních cílech ministerstev a agentur. Výkazy se mohou využívat také jako zdroj informací pro parlament a veřejnost. Jsou příležitostí k prezentaci výsledků, kterých bylo dosaženo; představují informace, které lze využívat pro mnohé účely.

Výkazy a zprávy musejí brát ohled na potřeby různých skupin uživatelů; do těchto skupin mimo jiné patří: (1) vláda, ministerstva, agentury a manažeři programů, (2) členové parlamentu, (3) jednotliví občané, sdělovací prostředky, společnosti, univerzity, nevládní organizace a další zájmová sdružení, investoři a věřitelé, mezinárodní finanční instituce a finanční trhy.

Podle analýz, které se uskutečnily v mnoha zemích,² potřebuje podrobné a včasné informace o rozpočtu řada uživatelů. Exekutivní část vládního sektoru potřebuje pravidelné informace o stavu rozpočtových prostředků, aby mohla zajišťovat efektivní naplňování rozpočtu a zvažovat komparativní náklady různých programů. Občané a členové parlamentu potřebují informace o nákladech a přínosech programů, které mají vliv na ně a na jejich voliče. Finanční trhy využívají informace o financích vládního sektoru k odhadu úvěrové důvěryhodnosti země a k posouzení hodnoty vládního dluhu a odpovídající úrovně úrokových sazeb a měnového kurzu.

2. Zásady výkaznictví

Výkazy (zprávy) připravené vládním sektorem pro vnitřní a vnější užití se připravují na základě následujících zásad:

- *úplnost.* Agregované údaje by měly pokrývat všechny aspekty finančních vztahů v rámci vládního sektoru;
- *zákonnost.* Forma a obsah finančních zpráv by měly vyhovovat všem jejich uživatelům a měly by být v souladu s přijatými standardy;
- *přátelskost k uživateli.* Výkazy a zprávy by měly být snadno pochopitelné a měly by umožňovat, aby se informace daly snadno získat a rozšiřovat. Měly by zahrnovat vysvětlení a výklad pro členy parlamentu a pro občany, kteří nejsou obeznámeni s rozpočtovými pojmy a metodologickými otázkami. Pro člověka, který není účetním, mohou být finanční výkazy těžko srozumitelné, a proto je vhodné, pokud to lze, doplnit je grafy a schémata, které zlepšují jejich srozumitelnost;
- *spolehlivost.* Údaje, které výkazy (zprávy) obsahují, by měly být ověřitelné a jednoznačné. Spolehlivost neznamena přesnost a jistotu. U některých položek je dostupný pouze odhad. Je-li však řádně vysvětlen, přináší významnou informaci (např. u daňových výdajů, u fiskálního rizika nebo u závazků vůči penzijnímu systému);
- *relevance.* Údaje jsou poskytovány jako reakce na explicitně vyjádřenou potřebu. Tradiční funkcí rozpočtového výkaznictví na konci roku je umožnit členům parlamentu, aby ověřili plnění rozpočtu. Širší pojetí účelu finančních výkazů a zpráv o rozpočtu vyžaduje, aby zprávy braly v úvahu rozličné potřeby rozdílných zájemců. Častou kritikou vládních zpráv o stavu veřejných financí je skutečnost, že jsou zahlceny informacemi a obtížně se interpretují;
- *konzistence.* Vyžaduje se nejenom vnitřní konzistence metodologie, obsahu a záběru výkazů (zpráv) o veřejných financích, ale i konzistence v čase. Pokud se určitá metodika zpráv a účetnictví přijme, měla by se používat pro všechny obdobné operace až do doby, kdy se objeví závažný důvod k její změně. Když se metodika nebo záběr výkazů a navazujících zpráv změní nebo se změní segment vládního sektoru, který je vypracovává, měly by výkazy (zprávy) obsahovat poukaz na důsledek této změny;
- *včasnost.* Časové zpoždění obvykle snižuje využitelnost informací. Odhady provedené nyní mohou být užitečnější než přesný údaj vyžadující dlouhou přípravu. Význam včasnosti však není v rozpočtu se statistickým shromažďováním a kontrolou údajů i poté, co byly zveřejněny předběžné údaje;
- *srovnatelnost.* Výkazy a zprávy o financích vládního sektoru by měly zájemcům umožnit relevantní srovnávání mezi podobnými jednotkami (složkami); příkladem může být srovnání nákladů určitých funkcí nebo činností;
- *užitečnost.* Aby zprávy o činnosti ministerstev a agentur byly užitečné jak pro danou organizaci, tak pro její vnější prostředí, měly by přispět k pochopení současných a budoucích činností agentury, jejich zdrojů a využívání prostředků, finanční správy těchto prostředků a jejich aktiv a pasiv.

Rozlišení mezi speciálními výkazy (zprávami), které se připravují na základě specifických potřeb, a mezi „obecnými“ výkazy (zprávami) o financích vládního sektoru, které se připravují pro širší veřejnost, může napomoci vymezení adekvátního způsobu prezentace zpráv a nalezení vhodného způsobu jejich

rozšiřování. Např. zprávy, které se vyžadují pro monitorování plnění rozpočtu, jsou zprávami speciálními, připravenými zejména pro využití ve vládním sektoru, zatímco finanční výkazy by se měly považovat za zprávy obecné. Toto rozlišení je však zčásti subjektivní a závisí na tradici dané země. Mnohé vlády vyžadují speciální zprávy, např. o životním prostředí (které jsou výsledkem auditu životního prostředí) nebo o penzijních fondech (pro penzijní politiku) atd. Tyto typy zpráv se vypracovávají stále častěji, protože vlády čelí potřebě reagovat na tlaky různých zájmových skupin.

B. Hlavní zprávy

1. Zprávy o plnění rozpočtu

a) Řízení plnění rozpočtu

Pro řízení plnění rozpočtu jsou potřebné následující výkazy (zprávy):

- denní „bleskové“ hlášení o pokladních tocích. Tato hlášení by měla rozlišit příjmové a výdajové toky; pro lepší předvídání pokladních toků je ale vhodné rozdělovat příjmy a výdaje podle hlavních ekonomických kategorií (přinejmenším jednou za týden);
- měsíční výkazy o plnění rozpočtu vycházející z rozpočtové klasifikace. Tato hlášení specifikují:
 - ukazatele schváleného rozpočtu,
 - úpravy schválených výdajů a dodatečně schválené výdaje,
 - rozpis čerpání schválených výdajů,
 - závazky, výdaje ve fázi verifikace a platby.

b) Účty schválených výdajů

Roční zprávu o plnění schváleného rozpočtu (závěrečný účet) je nutné předat nejvyšší kontrolní instituci (SAI – *Supreme Audit Institution*) a parlamentu. Vypracování takových zpráv by mělo být zakotveno v zákonu o rozpočtových pravidlech. Zpráva by se měla předat nejvyšší kontrolní instituci k provedení auditu nejpozději dva měsíce po ukončení rozpočtového období. Ve stejné době by měla být k dispozici i nejširší veřejnosti. Kromě roční zprávy o plnění rozpočtu by měla vláda v případě, že v průběhu roku přijme mimořádná opatření, vypracovat i mimořádnou zprávu a dále i níže uvedené finanční zprávy.

2. Finanční výkaznictví

Výkazy (zprávy) každé země by měly, bez ohledu na používaný účetní systém a kvalitu účtů a finanční evidence, splňovat minimální standardy.

a) Minimální požadavky na finanční výkaznictví

Cílem by mělo být vypracovat následující zprávy a používat vhodné účetnictví nebo pomocné registry:

1. *Tabulka konsolidovaných operací vládního sektoru.* Vláda by měla zveřejňovat analytickou zprávu o konsolidovaných operacích. Ta by měla obsahovat tři tabulky, které ukazují finanční operace (1) cent-

rální vlády, (2) územní samosprávy a (3) vládního sektoru jako celku. Finanční údaje za mimorozpočtové fondy by se měly konsolidovat do účtů příslušné úrovně vlády. Manuál Vládní finanční statistiky MMF (*GFS*) preferuje zařazení fondů sociálního zabezpečení do úrovně vlády, na které fungují. Alternativním postupem je uvést tyto finanční údaje ve čtvrté tabulce.

Tato zpráva by měla být připravena podle standardů GFS. Nelze však očekávat, že všechny země okamžitě zavedou plně akruální účetní systém tak, jak to GFS 2000 předpokládá. Přesto by se však měly tabulky konsolidovaných operací vládního sektoru ve členění podle ekonomické klasifikace standardu GFS 2000 připravovat, a to bez ohledu na princip účetnictví. V ideálním případě by tyto údaje měly být připraveny jak na akruálním principu (nebo modifikovaném akruálním principu), tak na pokladním (*cash*) principu.

Aby bylo možné provádět srovnání, měla by zpráva pokrývat přinejmenším dva rozpočtové roky. Tabulky operací vládního sektoru by měly být sestaveny z účetních výkazů jednotek zařazených do vládního sektoru. Pokud se v konsolidovaných tabulkách provádějí dodatečné úpravy, měly by se dodržovat požadavky vyplývající z podvojného principu zápisu operací (např. do účtů by se měly zahrnout příjmy i výdaje mimorozpočtových fondů). Všechny tabulky a podklady potřebné pro srovnání s roční zprávou o rozpočtu a s dalšími zprávami (např. o plnění územních rozpočtů či o správě fondů) by měly být přílohou této zprávy.

2. *Zpráva o stavových a tokových veličinách týkajících se domácích nedoplatků.* Tato zpráva rozlišuje mezi nedoplatky vůči soukromému sektoru, nedoplatky vůči nižším úrovním vlády a nedoplatky vůči nevládnímu veřejnému sektoru.

3. *Souhrnná zpráva o realizaci výdajových programů vládního sektoru.* Tato zpráva zahrnuje výdaje z rozpočtu a fondů podle široce vymezených funkcí a programů (pokud existují). Měla by rozlišit běžné a kapitálové výdaje, ukázat srovnání s předchozími roky a, pokud země připravuje víceleté odhady, měla by je také uvést, alespoň na následující rok. Tato zpráva by se měla týkat alespoň dvou fiskálních let, aby umožnila srovnání. Měla by obsahovat podrobný výklad vládní výdajové politiky.

4. *Zpráva o střednědobém vnějším dluhu.* Tato zpráva by měla zahrnovat následující údaje:

Nesplacený dluh a splátky (*DOD – debt outstanding and disbursed*) střednědobého vnějšího vládního dluhu v klasifikaci podle následujících kategorií:

- splacený a nesplacený dluh bez splatných nedoplatků včetně úrokových nedoplatků a včetně nedoplatků jistiny,
- přímý sjednaný dluh a záruky,
- podle obecných kategorií věřitelů (např. mezinárodní finanční instituce a komerční věřitelé),
- podle obecně vymezených kategorií příjemců záruk (např. průmyslové a zemědělské podniky ve státním vlastnictví),
- podle dluhových nástrojů (výpůjčky a jiné závazky).

Projekce nákladů dluhové služby týkající se vládního dluhu na pět až deset let by měla rozlišit:

- přímý smluvní dluh a dluh, na nějž se vztahují záruky, podle obecně vymezených kategorií věřitelů,

- akruální i pokladní projekce částečně restrukturalizovaného dluhu,
- nově přijaté půjčky,
- restrukturalizovaný dluh v daném období.

5. *Zpráva o krátkodobých výpůjčkách.* Forma této zprávy závisí na stupni rozvoje finančních trhů v dané zemi. Tuto zprávu lze – v závislosti na struktuře dluhu a na organizačním uspořádání v zemi – konsolidovat se zprávou o střednědobém dluhu (položka 4), nebo ji připravit jako samostatnou.

6. *Zpráva o přijatých darech.* Tato zpráva by měla zahrnovat přísliby od dárců, přijaté částky a odhady příjmů (viz níže).

7. *Zpráva o přijatých a přepůjčených půjčkách a jejich stavu.* Tato zpráva ukazuje dohodnuté půjčky, úroky a splátky jistiny za příslušné období a také stavové a tokové veličiny týkající se nedoplatků podle hlavních skupin příjemců. Měla by obsahovat slovní výklad všech problémů, které se vyskytly v souvislosti s přijetím půjček od věřitelů, a také odhad budoucích rizik.

8. *Výkaz budoucích závazků.* Aby tato zpráva vyhověla požadavkům legislativy ve věci odpovědnosti a skládání účtů veřejnosti, měla by ukázat budoucí (víceleté) závazky a projektovaný splátkový kalendář závazků v rozdělení podle funkcí a podle jednotlivých ministerstev nebo agentur.

9. *Výkaz pokladních (cash) toků.* Tento výkaz ukazuje – podobně jako měsíční výkaz běžné komerční banky – příjmové a výdajové toky a počáteční a koncový stav prostředků na účtech. Zahrnuje všechny vládní bankovní účty a účty hotovosti; obvykle se přímo odvozuje z účetních výkazů vládního sektoru.

10. *Výkaz o daňových výdajích.* V této zprávě se uvádějí odhady daňových výdajů podle sektorů nebo funkcí a dále podle druhu poskytnuté daňové úlevy nebo dotace.

11. *Výkaz o ostatních závazcích a ostatních podmíněných závazcích.* Kromě zpráv o dluhu by se měl, pokud je to možné, připravit také výkaz, který by ukázal ostatní závazky a podmíněné závazky, jako např. závazky vůči penzijnímu systému a podmíněné závazky pojištěn.

12. *Výkaz hmotných aktiv a investic za vybrané sektory, popř. za vybrané programy.* Pro sektor infrastruktury může být užitečné vykazovat nejvýznamnější aktiva, kapitálové investice, podle akruálního principu (tj. přírůstek hmotných aktiv, který se může značně lišit od vyplacených výdajů) a také náklady údržby, včetně odložené údržby. Tento výkaz lze zahrnout do zprávy o investičních výdajích, o které se zmiňujeme níže.

b) Finanční výkazy v systému akruálního účetnictví³

Systémy akruálního účetnictví umožňují přípravu výkazů, které poskytují úplnější pohled na finanční pozici vládního sektoru a vytvářejí konzistentní a podrobný rámec pro přípravu výkazů a zpráv, o kterých jsme se zmínili v předchozí části.

Systém akruálního účetnictví běžně zahrnuje přípravu výkazu o finanční pozici, neboli rozvahu, která ukazuje vládní aktiva, pasiva a čisté jmění, dále přípravu výkazu zisků a ztrát za finanční a provozní část hospodaření, který ukazuje výnosy a náklady v průběhu rozpočtového roku, a výkazu o zvýšení či

snížení čistého jmění, který vysvětluje pohyby mezi počátečním a koncovým stavem na účtech. Výkazy na akruálním principu jsou doplněny výkazem hotovostních toků (*cash-flows*).

Jak jsme poznamenali již dříve, GFS 2000 a SNA93 odlišují transakční toky od ostatních ekonomických toků. Analytický rámec v manuálu GFS tudíž zahrnuje mimo jiné následující klíčové výkazy (viz také schéma 12.1):

- *tabulku operací vládního sektoru*, která je sumářem operací (transakcí) vládního sektoru v daném účetním období,
- *výkaz dalších ekonomických toků*, který popisuje faktory ovlivňující finanční pozici vlády s výjimkou transakcí,
- *rozvahu*, která odráží stav aktiv a pasiv a čisté jmění vlády na počátku a na konci účetního období,
- *výkaz o zdrojích a užití peněžních prostředků*, který by měl být doplněn vyrovnávacími položkami mezi účetnictvím na pokladním (*cash*) a akruálním principu.

Změny mezi počátečními a koncovými zůstatky v rozvaze jsou vysvětleny jak transakčními toky zahrnutými v tabulce operací vládního sektoru, tak faktory zahrnutými do výkazu ostatních ekonomických toků.

Poznámky k finančním výkazům by měly poskytnout tolik podrobností, kolik je třeba ke správné interpretaci; jejich součástí by měly být i použité účetní metody.

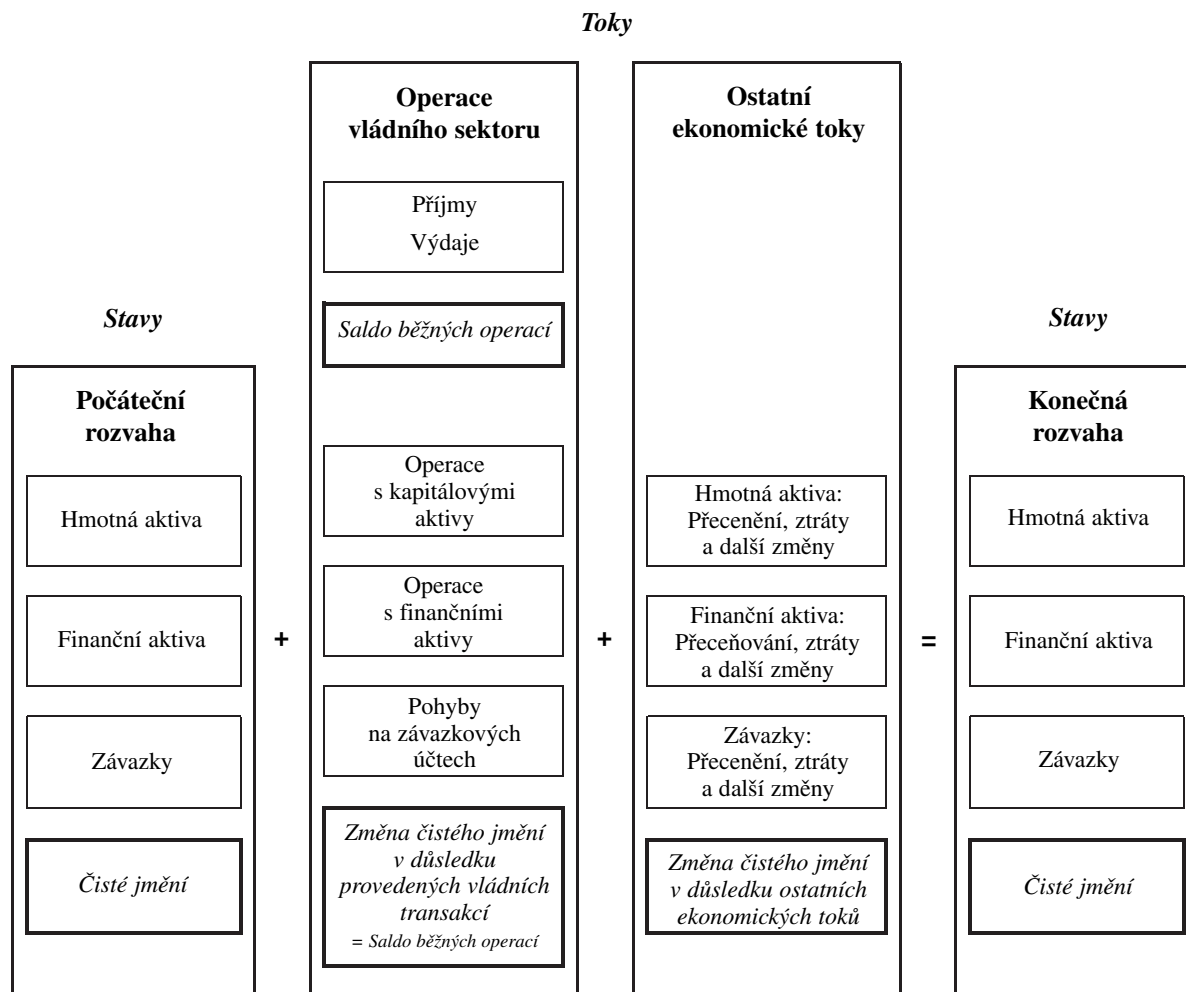
Tyto výkazy by měly být doplněny již dříve zmíněnými zprávami, a to pro oblasti, které nepokrývají nebo pokrývají nedostatečně podrobně (např. závazky, podmíněné závazky, daňové výdaje a podrobnosti o dluhu a výpůjčkách).

c) Finanční výkazy a zprávy předkládané jednotkami vládního sektoru⁴

Povinnost předkládat finanční výkazy (zprávy) by měla platit pro všechny jednotky vládního sektoru. V mnoha zemích je problémem účetnictví fondů, a to jak nezávislých fondů, tak zvláštních účtů vedených ministerstvem financí nebo státní pokladnou. Pokud není účetnictví fondů konsolidované řádka po řádce, jsou příjmy a výdaje vládního sektoru nadhodnocené operacemi mezi fondy, které vytvářejí dodatečnou operaci v rámci vládního sektoru. Při akruálním principu v případě, že konsolidace není správně provedena, pak pokud jsou příjmy připisane fondu větší než jeho výdaje, se převyšující příjmy zahrnují jako pasivum v účetnictví vládního sektoru, zatímco v opačné situaci, kdy výdaje převyšují příjmy, se tento stav projeví jako aktivum (Ross a Kelly, 1997). Pokud tyto fondy vykáží v agregované podobě závažnou finanční nerovnováhu, naruší to značným způsobem finanční pozici vládního sektoru.

Bez ohledu na to, zda v určité zemi existence mimorozpočtových fondů je, či není odůvodněná, neexistuje žádný důvod k tomu, aby byly vyloučeny z povinnosti účtovat a vykazovat stejně jako všechny ostatní jednotky vládního sektoru. Všechny fondy a účty všech jednotek vládního sektoru je nutné konsolidovat. K tomu, aby tato konsolidace byla možná, je nutné, aby systém účtů jednotlivých jednotek vládního sektoru a ekonomická a funkční klasifikace jejich rozpočtů odpovídaly centrálně určenému obecnému rámci. Správné finanční výkaznictví je nutné pro zachování odpovědnosti. I když se alokace zdrojů provádí prostřednictvím rozpočtového procesu a pro mimorozpočtové fondy je implementován zdravý systém finančního výkaznictví, není to argumentem pro jejich další přetrvání ani pro zrušení.

Schéma 12.1 ANALYTICKÝ RÁMEC VLÁDNÍ FINANČNÍ STATISTIKY (GFS 2000)



Zdroj: GFS 2000

d) Nevládní veřejné jednotky

Zatímco záběr rozpočtu se omezuje na vládní sektor, jak ukazuje kapitola 2, pro finanční výkaznictví by se měl zvažovat záběr širší. Jednotky, které stát kontroluje nebo vlastní, by měly sestavovat pravidelné finanční výkazy (zprávy). Účetnictví jednotek, které se zabývají komerčními činnostmi, by mělo být na úplném akruálním základě; rovněž jejich finanční výkazy by měly odpovídat akruálnímu účetnictví. Tyto účty by se měly konsolidovat v rámci vládního sektoru a měly by se zveřejňovat. Takové informace jsou potřebné pro veřejnost a pro rozhodovací procesy, zejména pro analýzu dotací, pro financování kapitálových výdajů státních podniků, pro analýzu stavu poskytnutých půjček apod.

Některé země přijali koncept „finančního výkaznictví vládních jednotek“ (viz IFAC, 1991), tj. finančního výkaznictví sektoru vlády pokrývajícího souhrn organizací, operací a činností, za které je stát odpovědný. Kritérii pro vymezení hranic těchto široce definovaných jednotek jsou financování, vlastnictví a míra vládní kontroly. Oním kritériem, které je nejvíce konzistentní s cílem finančního výkaznictví, je kontrola

nad nimi, protože vláda by měla odpovídat za zdroje a jednotky, které má pod kontrolou, bez ohledu na rozsah jejich financování z veřejných zdrojů a bez ohledu na typ vlastnictví. Aplikace tohoto kritéria je však značně subjektivní.

Pravidla pro určení jednotek vládního sektoru, které musejí sestavovat finanční výkazy, jsou stanoveny buď legislativou (např. ve Francii a Itálii), nebo prostřednictvím účetních zásad, jako je např. výše zmíněný koncept kontroly a existence uživatelů, pro které budou tyto informace užitečné (jako např. v Austrálii a na Novém Zélandě).

3. Výkazy (zprávy) výdajových ministerstev⁵

V některých zemích se připravují výkazy (zprávy), které poskytují přehled o činnostech výdajových ministerstev a vládních agentur včetně důležitých informací pro rozhodování o rozdělení zdrojů mezi ministerstva. Pokud jsou k dispozici před zahájením přípravy rozpočtu (což je žádoucí), mohou být užitečné i při přípravě počátečních rozpočtových stropů. V některých zemích se tyto zprávy diskutují v parlamentních výborech a jsou zveřejňovány.

Takové zprávy obsahují následující prvky, případně jen některé z nich:

- hlavní oblasti politik daného ministerstva nebo agentury,
- cíle a záměry ministerstva, včetně opatření přijatých nebo navrhovaných k dosažení těchto cílů,
- programy, projekty a činnosti ministerstva,
- výkaz o plnění rozpočtu a finanční výkazy,
- odhadované výdaje (běžné a kapitálové) v budoucích letech,
- ukazatele výkonu a cílů,
- další relevantní informace, např. půjčky, záruky a daňové výdaje v daném sektoru.

4. Výkazy (zprávy) o kapitálových investičních výdajích

a) Požadavky na informace

Obecně se doporučuje vykazovat investičních výdaje v jednom výkazu (zprávě) nebo v oddělené části výkazu (zprávy) za ministerstva. Výkazy (zprávy) o investičních výdajích rozdělených podle programů nebo projektů by měly ukázat:

- skutečné výdaje ve fázi verifikace (nejen jako hotovostní platbu) v průběhu rozpočtového roku,
- skutečné výdaje předchozího rozpočtového roku,
- odhadované náklady probíhajících programů nebo projektů pro následující tři až čtyři roky.

V malé zemi se investiční výdaje předkládají rozdělené podle projektů. Ve velké zemi by tento výkaz (zpráva) měl být předložen v rozdělení podle programů. Probíhající programy národního významu a znač-

ného rozsahu by však měly být uváděny vždy. Výkaz (zpráva) za každý z těchto projektů by měl obsahovat: (1) roční projektované náklady v období tří až čtyř let, (2) celkové náklady a (3) odhadované výdaje nutné na dokončení projektu po třech až čtyřech letech.

Důležité jsou také informace z aktuálního účetnictví o postupu projektu, a to zejména v sektoru dopravy, komunikací a energie a v dalších významných oblastech vládního sektoru, u nichž se platební kalendář plně neshoduje s realizací projektu. Pro velké infrastrukturní projekty lze také uvádět přírůstek hodnoty aktiv spolu s ukazateli postupu realizace projektu. Zahrnout lze také ukazatele výkonu, a to zvláště v sociální oblasti a v zemědělském sektoru.

b) Požadavky na informace u projektů financovaných z vnějších zdrojů

V těch zemích, které využívají zahraniční pomoc, by měl výkaz (zpráva) o kapitálových investicích zahrnovat také neinvestiční složku projektů financovaných z externích zdrojů, aby se tyto informace mohly využívat v diskuzích s dárci. Investiční a provozní složka každého projektu musí být oddělena.

Informace o financování uváděné v účetnictví vládního sektoru vycházejí z vyplacených částek. Bez ohledu na efektivnost systému sběru údajů v dané zemi vždy existuje časové zpoždění mezi čerpáním půjčky a ověřenými výdaji; délka časového zpoždění z velké části závisí na postupu věřitele. Vzhledem k tomu, že časové zpoždění mezi čerpáním a výdaji může být velké, je nutné tyto údaje porovnat a vysvětlit. Součástí této zprávy by měla být také informace o čerpání a výdajích v případě zvláštních fondů.

Dotace v nepeněžní formě (věcné sponzorské dary) by měly být v zásadě finančně vykazovány v čase, kdy se přijímají. Pozornost je třeba věnovat identifikaci a vysvětlení rozdílů mezi našimi informacemi a informacemi získanými od dárců. V praxi však řada zemí sama peněžní ocenění darů v nepeněžní formě neprovádí a spoléhá na informace od dárců. To často vede ke směšování informací na bázi pokladních operací získaných od některých dárců s informacemi o závazcích nebo zárukami od jiných dárců. Za nezbytné se obecně považuje zlepšení monitorování dotací. S výjimkou případů, kdy byly zavedeny zvláštní platební postupy, by se měly výdaje monitorovat na úrovni projektů, protože právě na této úrovni lze spolehlivě odhadovat výdaje financované dotacemi. I poté je však nutné získávat a porovnávat údaje od dárců s údaji projektovanými.

Jak jsme probírali v kapitole 10, zdroje fondů EU a jejich použití by se měly řádně evidovat, zveřejňovat a monitorovat.

POZNÁMKY

1. Čerpáno z OMB, USA, „Cíle federálního finančního vykazování“, *Vyhláška o pojmech federálního finančního vykazování, číslo 1 a 2*, 1993; Liekerman (1993a) a Premchand (1995).
2. K podrobnostem o výsledcích těchto přehledů viz Premchand (1995).
3. Viz IFAC (1991) a Premchand (1995).
4. Pojem „vláda“ se v tomto odstavci týká jakékoli vládní jednotky, která je na centrální nebo místní úrovni.
5. Viz Premchand (1995) a Liekerman (1993a).