

OBSAH

<u>PREDMLUVA</u>	4
SEZNAM BOXU, SCHÉMAT A TABULEK	11
SEZNAM ZKRATEK	13
SHRNUTÍ	15
ÚVOD – REFORMA VEREJNÝCH VÝDAJU: PREHLED	19
A. Definice, zámery a ciele	19
B. Verejné finance v centrálně řízené společnosti	26
C. Zlepšování řízení veřejných výdajů v tranzitivních zemích	28
D. Přístupy k provádění změn	30
E. Zvládnutí procesu reformy	36

CÁST I

ROZPOCET A JEHO INSTITUCIONÁLNÍ KONTEXT

<i>Kapitola 1 – VYMEZENÍ ROZPOCTU</i>	43
A. Základní definice	43
B. Povaha legislativních zmocnění	45
C. Rozsah rozpočtu	49
D. Další formy vládních politik s fiskálními dopady	56
E. Rozpočtové dokumenty	63
<i>Kapitola 2 – PRÁVNÍ A INSTITUCIONÁLNÍ RÁMEC</i>	65
A. Rozdělení odpovědností v rámci moci výkonné	65
B. Úloha moci zákonodárné	69
C. Rozdělení kompetencí mezi jednotlivými úrovněmi vlády	73
D. Právní rámec	76
<i>Kapitola 3 – ROZPOCET EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ A DOPADY PRISTOUPENÍ NOVÝCH ZEMÍ</i>	87
A. Rozpočet Evropských společenství	87
B. Národní rozpočtové politiky v členských státech Evropské unie	102
<i>Shrnutí – ČÁST I</i>	111
A. KLÍCOVÉ POJMY	111
B. SMERY REFORMY	115

CÁST II

ALOKACE ZDROJU

<i>Kapitola 4 – KLASIFIKACE, PREZENTACE A PROGRAMOVÁNÍ ROZPOCTU</i>	119
A. Klasifikace výdajů	119
B. Presentace výdajů v rozpočtu	127
C. Programové přístupy	129
D. Manažerizmus	136

<i>Kapitola 5 – FORMULACE ROZPOCTOVÉ POLITIKY A PŘÍPRAVA ROZPOCTU</i>	143
A. Makroekonomický a rozpočtový kontext	143
B. Příprava makroekonomického rámce	147
C. Podmínky pro přípravu zdravého rozpočtu	157
D. Proces přípravy rozpočtu	161
<i>Kapitola 6 – VÍCELETÉ ROZPOCTOVÁNÍ A PROGRAMOVÁNÍ INVESTIC</i>	173
A. Víceleté rozpočtování	173
B. Další ukázky plánování a projektování výdajů	183
C. Rozpočtování a programování investic	184
<i>Shrnutí – ČÁST II</i>	197
A. KLÍCOVÉ POJMY	197
B. SMERY REFORM	202

ČÁST III

RÍZENÍ PLNENÍ ROZPOCTU

<i>Kapitola 7 – CYKLUS PLNENÍ ROZPOCTU</i>	207
A. Cíle plnění rozpočtu	207
B. Výdajový cyklus	209
C. Rozdělení odpovědností	213
D. Pravidla pro řízení výdajů přidělených rozpočtem	215
E. Další otázky plnění rozpočtu	217
<i>Kapitola 8 – SPLATNÉ ZÁVAZKY, RÍZENÍ OSOBNÍCH VÝDAJŮ A VEŘEJNÝCH ZAKÁZEK</i>	221
A. Řízení splatných závazků a výdajových nedoplatků	221
B. Rozpočtování mzdových a ostatních osobních výdajů a jejich řízení	223
C. Veřejné zakázky	229
D. „Contracting-out“	233
<i>Kapitola 9 – FUNKCE STÁTNÍ POKLADNY A RÍZENÍ POKLADNÍCH OPERACÍ</i>	239
A. Funkce státní pokladny	239
B. Řízení pokladních operací	241
C. Finanční plánování a predikce	246
D. Řízení vládního dluhu	249
E. Řízení vládních aktiv	253
F. Vztah s centrální bankou	253
<i>Kapitola 10 – VNITRNÍ KONTROLA A VNITRNÍ AUDIT</i>	255
A. Úvod	255
B. Vnitřní kontrola	256
C. Vnitřní audit	263
D. Finanční řízení prostředků z EU v kandidátských zemích	268
<i>Shrnutí – ČÁST III</i>	275
A. KLÍCOVÉ POJMY	275
B. SMERY REFORM	280

CÁST IV

ÚČETNICTVÍ, VYKAZOVÁNÍ A AUDIT

<i>Kapitola 11 – ÚČETNICTVÍ</i>	285
A. Účetní systém	285
B. Účetnictví na akruálním principu	291
C. Zmeny v účetním systému	295
D. Speciální otázky	300
<i>Kapitola 12 – FINANČNÍ VÝKAZNICTVÍ</i>	309
A. Obecné principy	309
B. Hlavní zprávy	311
<i>Kapitola 13 – INFORMACNÍ SYSTÉMY PRO FINANČNÍ ŘÍZENÍ</i>	319
A. Integrovaný přístup	319
B. Systémy finančního řízení	322
C. Plnění rozpoctu a účetnictví	326
D. Technické aspekty	329
<i>Kapitola 14 – VNEJŠÍ AUDIT</i>	333
A. Předpoklady efektivního auditu	334
B. Druhy auditu	340
C. Zprávy o výsledcích kontrol	347
D. Nakládání s výsledky kontrol	348
E. Omezení kontroly	349
<i>Kapitola 15 – MĚRENÍ VÝKONU A HODNOCENÍ</i>	351
A. Měření výkonu	351
B. Hodnocení programu	361
<i>Shrnutí – CÁST IV</i>	375
A. KLÍCOVÉ POJMY	375
B. SMERY REFOREM	379

Priloha I -- Priloha II -- Priloha III -- Priloha IV

<i>Priloha I</i> – DOTAZNÍK HODNOTÍCÍ SYSTÉMY ŘÍZENÍ VEREJNÝCH VÝDAJU	381
A. Úvod	381
B. Dotazník.....	382
<i>Priloha II</i> – ZALOŽENÍ SYSTÉMU NÁRODNÍHO FONDU	407
A. Systém pro řízení fondu EU (systém Národního fondu)	408
B. Plnění rozpočtu, platby a účetnictví	410
C. Finanční kontrola a audit	411
D. Zadávaní zakázek podle pravidel Phare	412
E. Monitorování a hodnocení	412
F. Řízení fondu Phare, SAPARD a ISPA.....	413
G. Rozpočtový proces, programování prostředku fondu EU a spolufinancování	413
H. Nesrovnalosti, podvody a vymáhání nesprávně vynaložených výdajů	414
<i>Priloha III</i> – NARÍZENÍ EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ, KTERÁ SE VZTAHUJÍ KFISKÁLNÍMU DOHLEDU, ROZPOČTU, FINANČNÍ KONTROLE AAUDITU.....	415
<i>Priloha IV</i> – KODEX DOBRÉ PRAXE ZPRACOVANÝ MMF PRO TRANSPARENTNÍ NAKLÁDÁNÍ SVEREJNÝMI PROSTREDKY	423
A. Vyjasnění úloh a odpovědnosti	423
B. Dostupnost informací pro veřejnost.....	423
C. Otevřená příprava rozpočtu a jeho plnění, včetně výkaznictví.....	424
D. Proverení pravdivosti údajů prostřednictvím nezávislých institucí.....	425
<u>VÝKLADOVÝ SLOVNÍK POJMU</u>	427
POUŽITÁ LITERATURA.....	471
VYBRANÉ WEBOVÉ STRÁNKY.....	487
REJSTRÍK.....	489

Řízení veřejných výdajů

Odborná příručka pro tranzitivní země

Redakční zpracování anglického originálu: Richard Allen a Daniel Tommasi

PROGRAM SIGMA

Program SIGMA (*Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries*) je zaměřen na podporu zlepšování správy a řízení veřejného sektoru v zemích střední a východní Evropy. Je společnou iniciativou Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) a Evropské unie a je v podstatě financován z prostředků Evropské unie – z programu Phare. OECD je mezivládní organizace, která reprezentuje třicet vyspělých tržních ekonomik s demokratickými režimy. Její Centrum pro spolupráci s nečlenskými zeměmi (*Centre for Co-operation with Non-Members*) nabízí poradenství a technickou pomoc OECD v oblasti širokého spektra ekonomických otázek tranzitivním zemím střední a východní Evropy a státům na území bývalého Sovětského svazu. Program Phare poskytuje svým partnerským zemím ve střední a východní Evropě finanční podporu prostřednictvím grantů a bude v této činnosti pokračovat až do té doby, kdy budou tyto země připraveny převzít závazky vyplývající z členství v Evropské unii.

Programy Phare a SIGMA slouží stejným zemím: Albánii, Bosně a Hercegovině, Bulharsku, České republice, Estonsku, bývalé jugoslávské republice Makedonii, Maďarsku, Lotyšsku, Litvě, Polsku, Rumunsku, Slovensku a Slovinsku.

Program SIGMA, který vznikl v roce 1992, funguje v rámci odborného útvaru *OECD – Public Management Service*. Tento útvar poskytuje decizní sféře uvedených zemí informace a expertní analýzy v oblasti řízení veřejné správy. Podporuje také navazování kontaktů a výměnu zkušeností na úrovni vedoucích činitelů veřejného sektoru, zprostředkovává kontakty se zkušenými pracovníky veřejné správy vyspělých zemí, poskytuje komparativní informace a technické know-how.

Program SIGMA má tranzitivním zemím zejména:

- pomáhat při hledání možností, jak nejlépe postupovat při správě a řízení veřejných záležitostí s cílem zlepšovat administrativní efektivnost veřejné správy při současném uznávání a dodržování demokratických hodnot, etiky a respektování práva,
- pomáhat vytvářet vlastní kapacity na úrovni ústřední vlády, které by obstály v podmínkách internacionalizace a integrace s Evropskou unií,
- podporovat iniciativy Evropské unie a dalších sponzorů vedoucích k poskytnutí technické pomoci těmto zemím při reformách veřejné správy a přispívat ke koordinaci sponzorských činností.

Ve své činnosti se iniciativa prioritně zaměřuje na usnadňování spolupráce mezi vládami. V rámci této praxe je poskytována logistická podpora sledující v každé zemi střední a východní Evropy vytváření skupiny odborníků veřejné správy a rozvíjení jejich kontaktů s jejich protějšky v dalších demokratických zemích.

Program SIGMA je v současné době zaměřen na pět technických oblastí; jsou jimi: strategie rozvoje veřejné správy; rozhodování o politikách, koordinace a regulace; rozpočtování a alokace zdrojů; řízení veřejné služby; audit a finanční kontrola. Navíc v rámci OECD funguje Útvar informačních služeb, jenž rozšiřuje tištěné i on-line materiály zaměřené na problematiku řízení ve veřejném sektoru.

Další informace je možné získat na následujících kontaktních adresách: SIGMA Programme, 2, rue André-Pascal, 75775 Paris Cedex 19, France. Fax: (33.1) 45.24.13.00. E-mail: sigma.contact@oecd.org. Webová stránka: <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb>.

© OECD 2001

ISBN 92-64-17690-X

Povolení k reprodukci pro nekomerční účely nebo pro vyučování lze získat prostřednictvím Centre français d' exploitation du droit de copie (CCF), 20, rue des Grands-Augustins, 75006, Paris, France. Tel. (33.1) 44.07.47.70, fax (33.1) 46.34.67.19. To platí s výhradou USA. V USA lze získat povolení prostřednictvím Copyright Clearance Center, Customer Service, (508) 750-8400, 222 Rosewood Drive, Danvers, MA 01923, US, nebo CCC Online: <http://www.copyright.com>. Všechny další žádosti o povolení k reprodukci nebo překladu celé knihy nebo jejích částí lze vyřizovat prostřednictvím Rights Department, Public Affairs and Communications Directorate, OECD, 2 rue André-Pascal, 75775 Paris, Cedex 16, France. Fax: (33.1) 45.24.13.91. E-mail: rights@oecd.org.

Poznámka: Názory vyjádřené v této publikaci se nemusejí shodovat s oficiálními stanovisky Evropské komise, členských zemí OECD či zemí střední a východní Evropy účastnících se programu SIGMA.

český překlad:

© Vydalo Ministerstvo financí ČR v roce 2002 pro nekomerční účely.

Přeložil kolektiv pracovníků Ministerstva financí ČR pod vedením Drahomíry Vaškové.

Jazyková úprava a technická redakce: Renata Nováková

Sazba: SV, s.r.o., Moskevská 72, Praha 10

Tisk: VIVAS Prepress, a.s., Sazečská 8, Praha 10

České vydání bylo umožněno díky daru od Institutional Development Fund ze skupiny Světové banky a díky OECD, která předala zdarma copyright.

PŘEDMLUVA

Předkládaná publikace významným způsobem vyplňuje mezeru v literatuře o řízení veřejných výdajů, a to jak hloubkou a šířkou záběru, tak i svou specifickou orientací na potřeby tranzitivních zemí, zvláště ve střední a východní Evropě. I po deseti letech ekonomické transformace zůstávají mnohé základní reformy v těchto zemích nedokončeny a řada již provedených reforem je přehodnocována. Překážky, kterým čelí tranzitivní země při snaze dosáhnout přijatelné úrovně v oblasti rozpočtování, účetnictví a auditu, dokonce rostou s tím, jak země OECD modernizují své vlastní systémy a využívají vzájemných zkušeností a dobré praxe a jak se rozvíjejí nové mezinárodní standardy. Doufáme, že se předkládaná kniha stane užitečným pomocníkem sloužícím jako základní odborná příručka pro decizní sféru a pro odborníky na rozpočtování. Stejně prospěšná by mohla být i jako součást odborných výukových programů nebo distančních vzdělávacích kurzů.

Publikace se zabývá všemi aspekty řízení veřejných výdajů, počínaje přípravou rozpočtu a konče jeho plněním, kontrolou a auditem. Snaží se být praktickým průvodcem při řešení běžných záležitostí a pomáhat zemím, které vytvářejí a zavádějí novou legislativu v oblasti řízení veřejných výdajů, zlepšovat transparentnost rozpočtových procesů a informací. Věříme, že nebude sloužit pouze pro bezprostřední potřebu cílené skupiny odborníků ve střední a východní Evropě, ale že si najde další čtenáře v rozvojových, tranzitivních i rozvinutých zemích ve všech částech světa. Dobrý rozpočtový systém kdekoliv na světě spočívá na stejných určitých klasických principech a administrativních postupech.

Východiska

V dubnu 1998 se představitelé programu SIGMA a Asijské rozvojové banky (ADB) dohodli na spolupráci při přípravě a publikaci manuálu o řízení veřejných výdajů. Tento materiál měl poukázat na specifické problémy rozvojových a tranzitivních zemí. Kniha byla připravována ve dvou verzích: první byla určena zemím jihovýchodní Asie a druhá zemím střední a východní Evropy, zvláště těm, které se účastnily programu SIGMA.

Obě verze obsahují v podstatě shodné materiály, protože pojednávají o hlavních zásadách rozpočtového systému. Přesto mezi nimi existují velké rozdíly, které vyplývají z výrazných odlišností mezi Asií a regionem střední a východní Evropy. V institucionálním pozadí zemí střední a východní Evropy můžeme identifikovat instituce sovětské provenience překryté kulturou, která byla v mnoha případech převzata ze systémů veřejné správy a rozpočtování západní Evropy, zejména Francie, Německa, Rakouska a u pobaltských států ze Skandinávie.

Navíc se většina zemí ve střední a východní Evropě uchází o členství v Evropské unii a je pravděpodobné, že se v roce 2002, 2003 či později stanou jejími členy. Ministerstva financí, vládní kontrolní úřady, nejvyšší auditorské instituce, úřady národní statistiky a další rozpočtové/finanční instituce se v těchto zemích již intenzivně zapojily do procesu přizpůsobování systémů a procedur požadavkům členství v EU a tam, kde je to třeba, přejímají evropskou legislativu a *acquis communautaire*. Zároveň se zabývají přizpůsobováním rozpočtových procesů, finanční kontroly a auditu a upravují je v souladu se západními normami. Zvláště důležitými „modely“ jsou v tomto ohledu postupy a procedury uplatňované v členských státech EU.

Asijská rozvojová banka a OECD, jakožto držitel copyrightu pro publikace programu SIGMA, podepsaly dohodu, která oběma organizacím umožňuje vzájemně si při přípravě obou verzí upravovat materiály a využívat je. Příprava asijské verze začala v létě 1998 a kniha vyšla v dubnu 1999 pod názvem *Managing Government Expenditure* (Schiavo-Campo a Tommasi, 1999). Informačními zdroji se staly SIGMA a útvar OECD – Public Management Service (PUMA). Jejich představitelé se také účastnili technického workshopu, který byl v listopadu 1998 zorganizován k revizi rukopisu.

S úpravami publikace Asijské rozvojové banky – *Managing Government Expenditure* – na evropské poměry začali odborníci programu SIGMA v létě 1999. Do funkce hlavního redaktora a autora byl – pro zajištění kontinuity – přijat spoluautor původní publikace Daniel Tommasi. Příručka byla rozšířena o zcela nový materiál (např. v oblasti rozpočtu EU a procedur pro řízení a kontrolu předvstupních fondů EU), v určitých partiích byl existující text rozšířen (např. u finanční kontroly a auditu) a byly přepsány případové studie a příklady tak, aby odpovídaly evropským parametrům. Nově byla také rozvržena struktura knihy, přidány některé přílohy, jiné odstraněny, dokončen byl výkladový slovníček pojmů a vložen rejstřík.

Průvodce publikací

V poradenských firmách a ve sponzorských organizacích (mnohonárodních i dvoustranných) na celém světě působí mnoho poradců, kteří spíše obhajují přístup založený na přijímání „dobré praxe“. Doporučují jejich začleňování do praxe zemí, které se zabývají zaváděním nových přístupů do rozpočtování nebo do veřejné správy. Takový postup se však v praxi málokdy osvědčí. To vyplývá z řady příčin, především však ze souběžné existence „formálních“ a „neformálních“ pravidel, která ovlivňují chování úředníků veřejné správy, a z vlivu širších ekonomických a kulturních faktorů, které coby další neformální pravidla jednání úředníků předurčují.

V mnoha rozvojových a tranzitivních zemích (a také v řadě zemí vyspělého světa) taková neformální pravidla převažují. V důsledku toho doznávají systémy veřejné správy změn jen pozvolna. Proto také není například příliš přínosné zavádět mnoho nových pravidel a předpisů, pokud úředníci nejsou ochotni je přebírat. Obdobně obtížné je měnit vnitřně řízený systém na systém řízený z vnějšku, či naopak. Přesto za vhodných okolností a ve vhodném prostředí, se správnými hráči a se správně nastavenými vnitřními a vnějšími stimuly může ke změnám docházet. Změna musí „padnout“ na úrodnou půdu ekonomického a kulturního chování a neformálních pravidel. Takový je – v širším pojetí – přístup k reformě veřejné administrativy, kterou SIGMA prosazuje od počátku svého působení.

Předkládaná kniha je – jako celek – určena především technickým a odborným pracovníkům, kteří působí například v odborech rozpočtu ministerstev financí, ostatních ministerstev, v rozpočtových výborech parlamentů a nejvyšších kontrolních úřadů či ve vládní kontrole, nebo pracují pro Evropskou komisi. Není nutné publikaci studovat celou; může se používat, kdykoli nastane specifická potřeba a je nutné zhodnotit fungování určité části rozpočtového „stroje“, např. střednědobý rozpočtový rámec, systém státní pokladny, účetní systém, vnitřní kontrolní systém, systém řízení atd.

Čtenáři, kteří si přejí získat rychlý přehled o hlavních tématech, si mohou přečíst Shrnutí, Úvod, souhrnné zakončení každé ze čtyřech částí knihy, dotazník v Příloze I či slovníček pojmů. Pak, pokud se rozhodnou pokračovat, mohou knihu studovat podrobně, kapitolu po kapitole. Takovými čtenáři mohou být vyšší úředníci z kanceláře premiéra, univerzitní profesori nebo novináři zajímající se o všeobecné nebo konkrétní problémy fiskální politiky, rozpočtových otázek nebo evropskou integraci.

Poděkování

Rád bych ocenil přínos všech, kteří se podíleli na vzniku publikace Asijské rozvojové banky *Managing Government Expenditure*, a vyslovil uznání jejímu autorovi Salvatoru Schiaco-Campovi, Danielu Tommasimu a celé řadě dalších odborníků z Mezinárodního měnového fondu, OECD, UNDP (Rozvojového programu OSN), Světové banky a dalších organizací, za jejich příspěvky.

Pokud se týká této knihy, chtěl bych vyjádřit zvláštní poděkování řediteli programu SIGMA Bobu Bonwittovi za podporu, inspiraci a pomoc v mnoha ohledech, stejně jako spoluautorovi a autorovi několika kapitol, Danielovi Tommasimu. Zvláštní dík patří i autorům nových a hluboce přepracovaných kapitol (zvláště kapitoly 3, 10 a 14 a Přílohy I, II a III) Benoitovi Chevauchezovi, Alanu Pratleyovi, Harrymu Havensovi, Bettině Rafaelsenové, Larrymu O'Toolovi a svým kolegům z programu SIGMA, zvláště Brianu Finnovi, Kjellu Larssonovi, Stephenu MacLeodovi, Johannesovi Stenbeak-Madsenovi a Nicku Treanovi.

K dalším expertům a kolegům, kteří se podstatným způsobem zasloužili o kvalitu knihy, patří Jean-Pierre Baché, David Darby, Rolf Eidem, Jan Kinšt, Alain Morisset, Michael Spackman, Harry Wilkinson a Eduardo Zapico-Goñi. Knize prospěla i vzájemná výměna názorů mezi pracovníky programu SIGMA a našimi kolegy a partnery z rozpočtových útvarů, kontrolních úřadů a vrchních auditorských institucí zemí, s nimiž jsme měli to štěstí spolupracovat. K dalším se řadí experti Evropské komise, Mezinárodního měnového fondu, OECD, amerického ministerstva financí, Světové banky a dalších organizací zabývajících se podobnými činnostmi. Na projektu se však podílelo příliš mnoho osob, než aby bylo možné je vyjmenovat všechny.

V neposlední řadě jsem zavázán Belindě Hopkinsonové za zdárné dokončení závěrečných editorských prací, Halimě Benlatrècheové za zpracování bibliografie, Gillesovi Plantemu za konzultace při sestavování indexu, Catherine Candeové a Véronique Chamartové z ředitelství OECD – Public Affairs and Communications Directorate – za podporu, společnosti Vif-Argent za grafické a technické ztvárnění a své asistentce Michelle Gillespieové za administrativní podporu a písemné zpracování projektu.

Bez těchto talentovaných a práci oddaných lidí, stejně jako bez dalších, jejichž jméno se nikde neobjevilo, by nikdy publikace nemohla vzniknout.

Hlavní odpovědnost za publikaci nese generální tajemník OECD.

Richard Allen
SIGMA, Paris

OBSAH

PŘEDMLUVA	4
SEZNAM BOXŮ, SCHÉMAT A TABULEK	11
SEZNAM ZKRATEK	13
SHRNUTÍ	15
ÚVOD – REFORMA VEŘEJNÝCH VÝDAJŮ: PŘEHLED	19
A. Definice, záměry a cíle	19
B. Veřejné finance v centrálně řízené společnosti	26
C. Zlepšování řízení veřejných výdajů v tranzitivních zemích	28
D. Přístupy k provádění změn	30
E. Zvládání procesu reformy	36

ČÁST I

ROZPOČET A JEHO INSTITUCIONÁLNÍ KONTEXT

<i>Kapitola 1 – VYMEZENÍ ROZPOČTU</i>	43
A. Základní definice	43
B. Povaha legislativních zmocnění	45
C. Rozsah rozpočtu	49
D. Další formy vládních politik s fiskálními dopady	56
E. Rozpočtové dokumenty	63
<i>Kapitola 2 – PRÁVNÍ A INSTITUCIONÁLNÍ RÁMEC</i>	65
A. Rozdělení odpovědností v rámci moci výkonné	65
B. Úloha moci zákonodárné	69
C. Rozdělení kompetencí mezi jednotlivými úrovněmi vlád	73
D. Právní rámec	76
<i>Kapitola 3 – ROZPOČET EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ</i> A DOPADY PŘISTOUPENÍ NOVÝCH ZEMÍ	87
A. Rozpočet Evropských společenství	87
B. Národní rozpočtové politiky v členských státech Evropské unie	102

<i>Shrnutí</i> – ČÁST I	111
A. KLÍČOVÉ POJMY	111
B. SMĚRY REFOREM	115

ČÁST II

ALOKACE ZDROJŮ

<i>Kapitola 4</i> – KLASIFIKACE, PREZENTACE A PROGRAMOVÁNÍ ROZPOČTU	119
A. Klasifikace výdajů	119
B. Presentace výdajů v rozpočtu	127
C. Programové přístupy	129
D. Manažerizmus	136
<i>Kapitola 5</i> – FORMULACE ROZPOČTOVÉ POLITIKY A PŘÍPRAVA ROZPOČTU	143
A. Makroekonomický a rozpočtový kontext	143
B. Příprava makroekonomického rámce	147
C. Podmínky pro přípravu zdravého rozpočtu	157
D. Proces přípravy rozpočtu	161
<i>Kapitola 6</i> – VÍCELETÉ ROZPOČTOVÁNÍ A PROGRAMOVÁNÍ INVESTIC	173
A. Víceleté rozpočtování	173
B. Další ukázky plánování a projektování výdajů	183
C. Rozpočtování a programování investic	184
<i>Shrnutí</i> – ČÁST II	197
A. KLÍČOVÉ POJMY	197
B. SMĚRY REFOREM	202

ČÁST III

ŘÍZENÍ PLNĚNÍ ROZPOČTU

<i>Kapitola 7</i> – CYKLUS PLNĚNÍ ROZPOČTU	207
A. Cíle plnění rozpočtu	207
B. Výdajový cyklus	209
C. Rozdělení odpovědností	213
D. Pravidla pro řízení výdajů přidělených rozpočtem	215
E. Další otázky plnění rozpočtu	217
<i>Kapitola 8</i> – SPLATNÉ ZÁVAZKY, ŘÍZENÍ OSOBNÍCH VÝDAJŮ A VEŘEJNÝCH ZAKÁZEK ..	221
A. Řízení splatných závazků a výdajových nedoplatků	221
B. Rozpočtování mzdových a ostatních osobních výdajů a jejich řízení	223
C. Veřejné zakázky	229
D. „Contracting-out“	233
<i>Kapitola 9</i> – FUNKCE STÁTNÍ POKLADNY A ŘÍZENÍ POKLADNÍCH OPERACÍ	239
A. Funkce státní pokladny	239
B. Řízení pokladních operací	241

C. Finanční plánování a predikce	246
D. Řízení vládního dluhu	249
E. Řízení vládních aktiv	253
F. Vztah s centrální bankou	253
<i>Kapitola 10 – VNITŘNÍ KONTROLA A VNITŘNÍ AUDIT</i>	255
A. Úvod	255
B. Vnitřní kontrola	256
C. Vnitřní audit	263
D. Finanční řízení prostředků z EU v kandidátských zemích	268
<i>Shrnutí – ČÁST III</i>	275
A. KLÍČOVÉ POJMY	275
B. SMĚRY REFOREM	280
ČÁST IV	
ÚČETNICTVÍ, VYKAZOVÁNÍ A AUDIT	
<i>Kapitola 11 – ÚČETNICTVÍ</i>	285
A. Účetní systém	285
B. Účetnictví na akruálním principu	291
C. Změny v účetním systému	295
D. Speciální otázky	300
<i>Kapitola 12 – FINANČNÍ VÝKAZNICTVÍ</i>	309
A. Obecné principy	309
B. Hlavní zprávy	311
<i>Kapitola 13 – INFORMAČNÍ SYSTÉMY PRO FINANČNÍ ŘÍZENÍ</i>	319
A. Integrovaný přístup	319
B. Systémy finančního řízení	322
C. Plnění rozpočtu a účetnictví	326
D. Technické aspekty	329
<i>Kapitola 14 – VNĚJŠÍ AUDIT</i>	333
A. Předpoklady efektivního auditu	334
B. Druhy auditu	340
C. Zprávy o výsledcích kontrol	347
D. Nakládání s výsledky kontrol	348
E. Omezení kontroly	349
<i>Kapitola 15 – MĚŘENÍ VÝKONU A HODNOCENÍ</i>	351
A. Měření výkonu	351
B. Hodnocení programů	361
<i>Shrnutí – ČÁST IV</i>	375
A. KLÍČOVÉ POJMY	375
B. SMĚRY REFOREM	379

<i>Příloha I</i> – DOTAZNÍK HODNOTÍCÍ SYSTÉMY ŘÍZENÍ VEŘEJNÝCH VÝDAJŮ	381
A. Úvod	381
B. Dotazník	382
<i>Příloha II</i> – ZALOŽENÍ SYSTÉMU NÁRODNÍHO FONDU	407
A. Systém pro řízení fondů EU (systém Národního fondu)	408
B. Plnění rozpočtu, platby a účetnictví	410
C. Finanční kontrola a audit	411
D. Zadávání zakázek podle pravidel Phare	412
E. Monitorování a hodnocení	412
F. Řízení fondů Phare, SAPARD a ISPA	413
G. Rozpočtový proces, programování prostředků fondů EU a spolufinancování	413
H. Nesrovnalosti, podvody a vymáhání nesprávně vynaložených výdajů	414
<i>Příloha III</i> – NAŘÍZENÍ EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ, KTERÁ SE VZTAHUJÍ K FISKÁLNÍMU DOHLEDU, ROZPOČTU, FINANČNÍ KONTROLE A AUDITU ...	415
<i>Příloha IV</i> – KODEX DOBRÉ PRAXE ZPRACOVANÝ MMF PRO TRANSPARENTNÍ NAKLÁDÁNÍ S VEŘEJNÝMI PROSTŘEDKY	423
A. Vyjasnění úloh a odpovědnosti	423
B. Dostupnost informací pro veřejnost	423
C. Otevřená příprava rozpočtu a jeho plnění, včetně výkaznictví	424
D. Prověření pravdivosti údajů prostřednictvím nezávislých institucí	425
VÝKLADOVÝ SLOVNÍK POJMŮ	427
POUŽITÁ LITERATURA	471
VYBRANÉ WEBOVÉ STRÁNKY	487
REJSTŘÍK	489

SEZNAM BOXŮ, SCHÉMAT A TABULEK

Boxy

<i>Box 0.1</i>	Hlavní požadavky na fiskální transparentnost	23
<i>Box 0.2</i>	Deset základních zásad rozpočtové reformy	25
<i>Box 1.1</i>	Příklady finančního zatížení uživatele v zemích OECD (uživatelské poplatky)	55
<i>Box 1.2</i>	Daňové výdaje ve Francii	62
<i>Box 2.1</i>	Organizace Spolkového ministerstva financí v Německu	66
<i>Box 2.2</i>	Proces schvalování rozpočtu ve Švédsku	71
<i>Box 4.1</i>	COFOG: členění podle oborů a skupin	121
<i>Box 4.2</i>	Rozpočtové výdaje klasifikované podle odpovědnosti	128
<i>Box 4.3</i>	Příklad programového profilu	133
<i>Box 5.1</i>	Kodex fiskální stability Velké Británie	148
<i>Box 6.1</i>	Příklady problémů víceletého rozpočtování ze 70. let a počátku 80. let	174
<i>Box 6.2</i>	Střednědobé rozpočtování ve Velké Británii	176
<i>Box 6.3</i>	Rolování víceletých rozpočtových projekcí	177
<i>Box 8.1</i>	Koncesionářské smlouvy – interpretace Evropské komise	234
<i>Box 8.2</i>	<i>Contracting-out</i> – dva příklady špatného užití	236
<i>Box 9.1</i>	Stimuly k dobrému řízení pokladních operací ve Švédsku	246
<i>Box 10.1</i>	Základní uspořádání kontroly a odpovědnosti ve Velké Británii	256
<i>Box 10.2</i>	Hodnocení finanční kontroly	257
<i>Box 10.3</i>	Veřejné systémy vnitřní finanční kontroly	258
<i>Box 10.4</i>	Klíčové složky efektivních systémů finanční kontroly	259
<i>Box 10.5</i>	Prostředí finanční kontroly	260
<i>Box 10.6</i>	Co hledá vnitřní auditor?	265
<i>Box 10.7</i>	Zaměření auditu	267
<i>Box 10.8</i>	Národní fond – definice	270
<i>Box 11.1</i>	Příklad srovnání účetních postupů	287
<i>Box 11.2</i>	Srovnání úplných nákladů a peněžních plateb	304
<i>Box 11.3</i>	Příklad měření nákladů podle činnosti	306
<i>Box 13.1</i>	Příklady systému plnění rozpočtu a účetnictví	327
<i>Box 14.1</i>	Doporučení pro vytvoření a správné fungování nejvyšší kontrolní instituce	335
<i>Box 14.2</i>	Školení auditorů ve Švédsku	339
<i>Box 14.3</i>	Dánsko: řízení podle smluv založených na výkonu	344
<i>Box 14.4</i>	Francie: program výstavby dálnic	345
<i>Box 14.5</i>	Švédsko: systémy pro snížení nezaměstnanosti	346
<i>Box 14.6</i>	Velká Británie: veřejné zakázky hrazené z grantů na výzkum	346
<i>Box 15.1</i>	Výkonové ukazatele ve zdravotnictví ve Velké Británii	359
<i>Box 15.2</i>	Příklad přístupu k hodnocení pomocí logického rámce	363
<i>Box 15.3</i>	Příklad struktury hodnotící zprávy	370
<i>Box 15.4</i>	Institucionální stránka hodnocení	372

Schémata

<i>Schéma</i>	0.1	Základní cíle řízení veřejných výdajů a rozpočtu	20
<i>Schéma</i>	1.1	Typy schválených rozpočtových ukazatelů (přídělů) a oprávnění k víceletým závazkům	47
<i>Schéma</i>	2.1	Hlavní prvky zákona o rozpočtových pravidlech	78
<i>Schéma</i>	4.1	Ilustrativní vztahy mezi klasifikacemi výdajů	126
<i>Schéma</i>	5.1	Bilance vládních operací: definice sald operací vládního sektoru	151
<i>Schéma</i>	5.2	Vztahy mezi hlavními makroekonomickými účty	153
<i>Schéma</i>	5.3	Proces přípravy rozpočtu	162
<i>Schéma</i>	6.1	Střednědobý rozpočtový rámec	179
<i>Schéma</i>	6.2	Příprava víceletých výdajových projekcí	182
<i>Schéma</i>	7.1	Realizace rozpočtových výdajů	211
<i>Schéma</i>	9.1	Hlavní funkce státní pokladny	240
<i>Schéma</i>	9.2	Příklad organizace státní pokladny	240
<i>Schéma</i>	9.3	Tři systémy státní pokladny	243
<i>Schéma</i>	10.1	Příklad zaměření auditu na fondy EU	268
<i>Schéma</i>	11.1	Volba mezi pokladním a akruálním principem	289
<i>Schéma</i>	11.2	Účtová osnova a finanční výkazy	290
<i>Schéma</i>	12.1	Analytický rámec vládní finanční statistiky (GFS 2000)	315
<i>Schéma</i>	13.1	Informační systémy pro finanční řízení	320
<i>Schéma</i>	15.1	Logika programu, měření výkonu a jeho hodnocení	365

Tabulky

<i>Tabulka</i>	1.1	Opatření ke zvládnutí fiskálních rizik jednotlivých vládních programů	58
<i>Tabulka</i>	3.1	Finanční výhled na období 2000–2006	89
<i>Tabulka</i>	3.2	Příjmy rozpočtu EU v letech 1999 a 2000	91
<i>Tabulka</i>	3.3	Rozpočet EU na rok 2000: rozdělení výdajů do podskupin	92
<i>Tabulka</i>	4.1	Funkční a ekonomická klasifikace nákladů a výdajů	122
<i>Tabulka</i>	5.1	Možný harmonogram přípravy rozpočtu	169
<i>Tabulka</i>	11.1	Účetní základna aplikovaná na rozpočet schválený zákonem	301
<i>Tabulka</i>	11.2	Země plánující převedení rozpočtu na akruální bázi	302

SEZNAM ZKRATEK

ABC	<i>activity-based costing</i> – nákladová kalkulace na bázi činností
ADB	<i>Asian Development Bank</i> – Asijská rozvojová banka
BOT	<i>build, operate and transfer</i> – postavit, provozovat, převést
CBA	<i>cost-benefit analysis</i> – analýza založená na porovnání nákladů a přínosů
CEEC	<i>Central and Eastern European Countries</i> – státy střední a východní Evropy
CIS	<i>Commonwealth of Independent States</i> – Společenství nezávislých států
COFOG	<i>Classification of Functions of the Government</i> – klasifikace funkcí vlády
COREPER	<i>Committee of Permanent Representatives</i> – Komise stálých reprezentantů
DG	<i>Directorate-General (European Commission)</i> – Generální ředitelství (Evropské komise)
EAGGF	<i>European Agricultural Guidance and Guarantee Fund</i> – Evropský zemědělský orientační a záruční fond
EBF	<i>extra-budgetary fund</i> – mimorozpočtový fond
EBRD	<i>European Bank for Reconstruction and Development</i> – Evropská banka pro obnovu a rozvoj
EC	<i>European Commission or European Community or European Council</i> – podle kontextu: Evropská komise, Evropská společenství nebo Evropská rada
ECA	<i>European Court of Auditors</i> – Evropský účetní dvůr
ECOFIN	<i>Economic and Financial Council</i> – Výbor pro hospodářské a finanční záležitosti
ECSC	<i>European Coal and Steel Community</i> – Evropské společenství uhlí a oceli
EEC	<i>European Economic Community</i> – Evropské hospodářské společenství
EIB	<i>European Investment Bank</i> – Evropská investiční banka
EMU	<i>Economic and Monetary Union</i> – Hospodářská a měnová unie
ERDF	<i>European Regional Development Fund</i> – Evropský fond pro regionální rozvoj
ESA	<i>European System of Accounts</i> – Evropský systém účtů
ESF	<i>European Social Fund</i> – Evropský sociální fond
ETF	<i>European Training Foundation</i> – Evropská nadace pro odborné školení
EU	<i>European Union</i> – Evropská unie
EUROSAI	<i>European Organisation of Supreme Audit Institutions</i> – Evropská organizace nejvyšších kontrolních institucí
EUROSTAT	<i>European Community Statistical Office</i> – EUROSTAT (evropský statistický úřad)
FMIS	<i>Financial Management Information Systems</i> – Systémy řízení finančních informací
FSU	<i>Former Soviet Union</i> – bývalý Sovětský svaz
GAAP	<i>generally accepted accounting principles</i> – všeobecně přijímané účetní principy
GDP	<i>gross domestic product</i> – HDP (hrubý domácí produkt)
GFS	<i>Government Finance Statistics</i> – vládní finanční statistika
GNP	<i>gross national product</i> – HNP (hrubý národní produkt)
GPA	<i>Government Procurement Agreement</i> – vládní dohoda o veřejných zakázkách
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i> – Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IBRD	<i>International Bank for Reconstruction and Development</i> – Mezinárodní banka pro obnovu a rozvoj

IFAC	<i>International Federation of Accountants</i> – Mezinárodní federace účetních znalců a auditorů
IFC	<i>International Finance Corporation</i> – Mezinárodní finanční korporace
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i> – Institut interních auditorů
IFI	<i>international financial institution</i> – mezinárodní finanční instituce
ILO	<i>International Labour Organisation</i> – Mezinárodní organizace práce
IMF	<i>International Monetary Fund</i> – Mezinárodní měnový fond
INTOSAI	<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i> – Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí
IRR	<i>internal rate of return</i> – vnitřní výnosová míra
ISPA	<i>Instrument for Structural Policies for Pre-Accession</i> – nástroj strukturální politiky v předvstupním období
MTBF	<i>medium-term budget framework</i> – střednědobý rozpočtový rámec
MTEF	<i>medium-term expenditure framework</i> – střednědobý výdajový rámec
MTFF	<i>medium-term fiscal/financial framework</i> – střednědobý fiskální/finanční rámec
NPV	<i>net present value</i> – současná čistá hodnota
OBL	<i>organic budget law</i> – zákon o rozpočtových pravidlech
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OLAF	<i>European Anti-Fraud Office</i> – Evropský úřad pro potírání korupce
PEM	<i>public expenditure management</i> – řízení veřejných výdajů
Phare	<i>Poland and Hungary Assistance to the Reconstruction of the Economy</i> – program PHARE (Evropské komise)
PIFCS	<i>Public Internal Financial Control Systems</i> – veřejné systémy vnitřní finanční kontroly
PIP	<i>Public Investment Programme</i> – program veřejných investic
PPBS	<i>planning, programming, budgeting system</i> – systém pro plánování, programování a rozpočtování
PPO	<i>public procurement office/organisation</i> – úřad/organizace pro veřejné zakázky
PUMA	<i>OECD Public Management Service</i> – Útvar OECD pro řízení veřejného sektoru
R&D	<i>research and development</i> – věda a výzkum
SAI	<i>supreme audit institution</i> – nejvyšší kontrolní úřad/instituce
SAPARD	<i>Special Accession Programme for Agriculture and Rural Development</i> – program SAPARD (Evropské komise): speciální předvstupní program pro zemědělství a rozvoj venkova
SIGMA	<i>Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries (EU and OECD)</i> – program EU a OECD pro podporu zlepšení správy a řízení veřejného sektoru v zemích střední a východní Evropy
SNA	<i>Systems of National Accounts</i> – Systém národních účtů
TACIS	<i>Technical Assistance to the Commonwealth of Independent States</i> – program TACIS (Evropské komise): program technické pomoci zemím na území bývalého Sovětského svazu
TSA	<i>treasury single account</i> – jednotný účet státní pokladny
UCLAF	<i>European Commission's Co-ordination of Fraud Prevention Task Force</i> – Útvar EU pro koordinaci prevence korupce
UN	<i>United Nations</i> – OSN
UNCITRAL	<i>United Nations Commission on Trade Law</i> – Komise OSN pro obchodní zákony
UNDP	<i>United Nations Development Programme</i> – Rozvojový program OSN
USAID	<i>United States Agency for International Development</i> – Agentura OSN pro mezinárodní rozvoj
VAT	<i>value added tax</i> – DPH (daň z přidané hodnoty)
WTO	<i>World Trade Organisation</i> – Světová obchodní organizace
ZBB	<i>zero-based budgeting</i> – rozpočtování od nulové základny

SHRNUTÍ

Národní rozpočet je nejdůležitější z jednotlivých nástrojů hospodářské politiky, protože umožňuje realizaci hospodářských a sociálních priorit země při využívání vzácných zdrojů, které má vláda na veřejné výdaje k dispozici. Právě při rozpočtovém procesu jsou konfrontovány vzájemně si konkurující politické cíle a dochází k jejich sladování a konkretizaci.

Předkládaná publikace poskytuje obsažnou a hloubkovou analýzu všech aspektů řízení veřejných výdajů – od přípravy rozpočtu až po jeho plnění, kontrolu a audit. Měla by se stát praktickou příručkou, která dává odpovědi na běžné problémy, s nimiž se země při navrhování a zavádění nových zákonů a postupů v této oblasti setkávají. Jejím záměrem je také zlepšit transparentnost rozpočtových procedur a informací. Klade si za cíl uspokojit i všeobecný zájem, ale především je zaměřena na potřeby tranzitivních zemí, zvláště z regionu střední a východní Evropy, které chtějí vstoupit do Evropské unie. Tyto země, stejně jako mnohé jiné jinde na světě, modernizují své rozpočtové systémy a postupy a přibližují je mezinárodním standardům.

Příručka je rozdělena do čtyř částí; každá z nich je zakončena shrnutím, jež obsahuje klíčové pojmy a náměty pro reformu.

Vstupní kapitola se jmenuje *Úvod*. Shrnuje tři základní cíle systémů řízení veřejných výdajů: fiskální udržitelnost, účelnou a efektivní alokaci zdrojů a provozní efektivnost. Dalším zásadním cílem je transparentnost; na jeho význam nedávno poukázal Mezinárodní měnový fond vydáním *Kodexu dobré praxe fiskální transparentnosti*. V této kapitole se rovněž zdůrazňuje, do jaké míry stále působí dědictví bývalých komunistických režimů v zemích střední a východní Evropy; projevuje se jako omezující bariéra při reformování postupů řízení veřejných výdajů a odráží se v silnější institucionální úloze ministerstev financí. Dále je nastavena výchozí „laťka“ kritériím, podle nichž země mohou zjistit, jak jejich systémy řízení veřejných výdajů odpovídají mezinárodním standardům, včetně (tam, kde je to potřeba) specifických požadavků na členství v EU.

Úvodní kapitolu uzavírá sekce popisující metody, jejichž použití by tranzitivní země mohly zvažovat pro efektivní zvládnutí procesu změn. Efektivní komunikace, spolupráce a koordinace činností – to jsou nezbytné základy pro úspěšnou reformu systémů řízení veřejných výdajů, stejně jako pro další oblasti veřejné správy. Zásadní význam má i skutečnost, že ministerstva a další odpovědné orgány nesmějí slevit ze svého reformního odhodlání, i když budou reformními změnami samy zasaženy.

Část I se zabývá rozpočtem a jeho institucionálním kontextem.

Kapitola 1 vyhodnocuje základní pojetí a definice z oblasti rozpočtu, jeho potřebu co nejširšího záběru, aby bylo možné splnit tři základní cíle, a speciální instituty, jako jsou mimorozpočtové fondy a výdaje mimo rozpočet. Kapitola také analyzuje další formy vládních aktivit s fiskálním dopadem, jako jsou kvazifiskální činnosti, vládní závazky a podmíněné závazky, záruky na půjčky a daňové výdaje.

Kapitola 2 poukazuje na význam, který má pro rozpočet existence zdravé legislativní základny, a vyzdvihuje úlohu ústavy a zákona o rozpočtových pravidlech. Ty by měly zabezpečovat rovnoměrné rozdělení odpovědností mezi hlavní účastníky rozpočtového procesu – exekutivu a parlament – a v rámci exekutivy mezi vládu, ministerstvo financí a další ministerstva a ostatní segmenty veřejných rozpočtů. Tato kapitola uvádí hlavní články, které by měly existovat v zákonu o rozpočtových pravidlech. Zamýšlí se také nad rozdělením fiskální odpovědnosti mezi ústřední vládu a její nižší úrovně (regionální, místní) – tedy otázkami „fiskálního federalizmu“.

Kapitola 3 probírá hlavní charakteristiky rozpočtu ES, hlavní složky výdajů a příjmů, úlohu Evropské komise, Rady ministrů a Evropského parlamentu a procedury, které se používají při přípravě ročního rozpočtu a ve fázi jeho plnění. Tato kapitola se také zabývá hodnocením vlivu rozpočtu EU na národní rozpočty a na fiskální politiku členských států EU a kandidátských zemí. Pakt stability a růstu a přístup kandidátských zemí k předvstupním fondům nastolují těmto zemím požadavky na zpřísnění rozpočtové disciplíny, uvedení národních účtů a statistik veřejných financí do souladu s evropskými standardy, na vytváření víceletých rozpočtů a na zavedení přísných postupů při monitorování, kontrole a vykazování.

Část II pojednává o otázkách spojených s alokací zdrojů, s formulací politiky a s programováním rozpočtu.

Kapitola 4 popisuje prezentaci informací o rozpočtových výdajích a význam efektivních a moderních systémů rozpočtové klasifikace podle funkcí (COFOG) a ekonomických druhů (GFS) a podle administrativních jednotek. Tato kapitola také reviduje silné stránky a omezení technických postupů měření výkonnosti a programového rozpočtování.

Kapitola 5 zdůrazňuje hlavní kroky a postupy uplatňované při přípravě rozpočtu. Začíná s makroekonomickým a fiskálním rámcem, který stanoví vláda, včetně klíčových fiskálních cílů a cílů pro střední období. Tato kapitola se zamýšlí nad odlišnými přístupy při sestavování rozpočtu, např. postupem shora dolů, nebo opačným směrem – zdola nahoru –, hodnotí důležitou úlohu ministerstva financí při definování hlavních rozpočtových předpokladů a parametrů pomocí směrnic a oběžníků. Dále se zabývá rozpočtovým harmonogramem, negociačním procesem a rozdělením odpovědností při přípravě ročního rozpočtu.

Kapitola 6 vysvětluje střednědobý rozpočtový rámec a hlavní problémy vznikající v této oblasti – stanovení politické základny, plánování nových opatření a programů a spojování ročního a víceletého roz-

počtování. Pojednává také o vztahu mezi kapitálovým investičním programováním a střednědobým rozpočtovým rámcem, o úloze programu veřejných investic a o potřebě integrovaného přístupu mezi rozpočtováním běžných a kapitálových výdajů.

Část III pokrývá plnění rozpočtu a jeho řízení, včetně vnitřní kontroly (řízení) a vnitřního auditu.

Kapitola 7 popisuje z širšího pohledu cíle plnění rozpočtu a hlavní otázky, které z něho vyplývají. Ty zahrnují jasné pracovní definice fáze závazku a ověřování, provozní pravidla pro uvolnění financí, kontrolu shody s právním řádem a specifickou problematiku, která se týká několikaletých závazků. Kapitola také zahrnuje rozpočtová pravidla řízení přidělů (např. převody mezi rozpočtovými položkami), otázky přečerpání a nedočerpání výdajů a monitorování plnění rozpočtu.

Kapitola 8 hodnotí tři významné oblasti plnění rozpočtu: řízení splatných pohledávek a nedoplatků, rozpočtování a kontrolu osobních výdajů a řízení procesu veřejných zakázek. Všechny tyto oblasti jsou možným zdrojem zneužití a špatné správy veřejných fondů; vyžaduje se v nich tudíž silné centrální řízení. V EU se od členských států vyžaduje, aby svou národní legislativu a postupy sladily se Směrnicí o veřejných zakázkách Evropské komise a s širšími závazky vyplývajícími ze Smlouvy o Evropské unii. Tato kapitola také rozebírá výhody a nevýhody postupu „contracting-out“, při němž se odpovědnost za poskytnutí veřejných služeb přesouvá smluvně na dodavatele zboží a služeb ze soukromého sektoru.

Kapitola 9 se zabývá řízením hotovostí a funkcí státní pokladny. Základním cílem je centralizovat hotovostní salda v rámci jednotného účtu Státní pokladny, a tak minimalizovat náklady a zvýšit efektivnost plateb a výběru příjmů. Je nezbytné uplatňovat efektivní finanční plánování a prognózovací postupy. Tato kapitola také naznačuje další okruhy problémů spojené s řízením veřejného dluhu a vládních aktiv.

Kapitola 10 se týká zavádění efektivní vnitřní kontroly (řízení) a postupů vnitřního auditu. Ty jsou podstatné pro minimalizaci rizik špatného řízení nebo zneužití veřejných fondů, zpronevěry, chybné nebo nedostatečné účetní evidence. Existují dva hlavní „modely“ vnitřní kontroly (řízení); jeden je charakterizován centralizovaným přístupem (např. kontroly prováděné úředníky zmocněnými ministerstvem financí) a druhý decentralizovaným přístupem. 10. kapitola také zahrnuje sekci týkající se finančního řízení fondů EU v kandidátských zemích, které probíhá prostřednictvím systému tzv. Národních fondů. V takových případech jsou aplikovány specifické předpisy Evropské komise.

Část IV pojednává o záležitostech týkajících se účtování, finančního vykazování, informačních systémů, auditu, výkonového měření výkonu a hodnocení.

Kapitola 11 popisuje účetní systémy, které jsou základem dobrého systému rozpočtování. Rozebírá výhody a nevýhody pokladního a akruálního účetnictví a variant těchto dvou systémů. Kniha dospívá k obecnému doporučení, aby se tranzitivní země zaměřily na dosažení efektivního systému pokladního účtování

a teprve poté aby přistoupily k aktuálnímu účetnictví. Jedenáctá kapitola také diskutuje speciální témata, která se týkají aktuálního účetnictví, generačního účetnictví, měření nákladů a poplatků z kapitálu.

Kapitola 12 se zamýšlí nad otázkami spojenými s přípravou zpráv týkajících se plnění rozpočtu a rozsahu a záběru finančního výkaznictví v rámci vládního sektoru, včetně vykazování projektů a programů financovaných z vnějších zdrojů, jakožto předvstupní technické pomoci EU. Je nezbytné, aby byla prováděna řádná vnější kontrola těchto zpráv prostřednictvím parlamentu a na základě vnějšího auditu.

Kapitola 13 popisuje architekturu integrovaných informačních systémů pro finanční řízení veřejného sektoru vlády. Ty zahrnují systémy týkající se přípravy rozpočtu a jeho plnění, řízení dluhu, plánování hotovostí, implementace plateb, výběru příjmů a účtování a vykazování.

Kapitola 14 se zabývá funkcí vnějšího auditu. Jsou zde rozvedeny různé typy auditu (ex ante, ex post, kontrola shody s předpisy, atestace, výkonový audit) a jsou definovány předpoklady pro efektivní audit (nezávislost, záběr auditu, profesionální kvalifikace). Tato kapitola také hodnotí vykazování výsledků vnějšího auditu a omezení v procesu provádění auditu.

Kapitola 15 popisuje měření výkonu a proces hodnocení programů. Měření výkonu vyžaduje pečlivý systém a pečlivou implementaci. Je to činnost náročná na zdroje, ale pokud není vykonávána precizně, náklady mohou převážit nad přínosy. Také použití různých technik pro hodnocení programů může být užitečné, ale pro jejich aplikaci platí to samé, zvláště v tranzitivních zemích.

Kniha obsahuje také čtyři přílohy:

- *Příloha I* předkládá dotazník určený pro země, které reformují řízení veřejných výdajů. Má jim pomoci zhodnotit silné a slabé stránky jejich systémů – v takových oblastech jako příprava rozpočtu, řízení hotovostí nebo vnitřní audit – a pomoci i při měření pokroku v těchto systémech v čase. Umožní také porovnat výkonnost země s výkonností zemí ostatních.
- *Příloha II* zahrnuje seznam hlavních oblastí, které jsou podstatné pro zavedení efektivního systému řízení fondů EU prostřednictvím tzv. Národního fondu.
- *Příloha III* obsahuje seznam hlavních předpisů Evropské komise týkajících se rozpočtu, finanční kontroly a auditu.
- *Příloha IV* obsahuje Kodex dobré praxe fiskální transparentnosti vydaný MMF.

Příručku uzavírá seznam zkratk, výkladový slovník pojmů, bibliografie, krátký přehled vybraných internetových stránek a rejstřík.

ÚVOD

REFORMA VEŘEJNÝCH VÝDAJŮ: PŘEHLED

A. Definice, záměry a cíle

1. Význam a úloha řízení veřejných výdajů

K tomu, aby vláda plnila svou úlohu, která jí byla určena voliči, musí, kromě jiného: (1) vybrat z ekonomiky přiměřeným způsobem a v dostatečné výši zdroje a (2) odpovědně, účelně a efektivně je alokovat a využít. Hlavním nástrojem pro plánování a provádění těchto operací je národní rozpočet¹. Řízení veřejných výdajů² se týká pouze bodu (2). Je tudíž pouze jedním, i když klíčovým nástrojem vládní hospodářské politiky. Z výše uvedeného proto vyplývá logické doporučení: i když se tato příručka zaměřuje jen na řízení veřejných výdajů, neměli by čtenáři zapomínat na integrální vztah mezi příjmy a výdaji – tj. na vztah mezi penězi vybranými přímo nebo nepřímo od občanů a užitím těchto peněz, tj. na to, zda byly užity způsobem, který nejvíce odráží preference občanů. Zcela zásadní význam pro oblasti, jako jsou makroekonomické a rozpočtové analýzy a prognózy, a pro možné politické kompromisy při rozhodování mezi návrhy na zvýšení veřejných výdajů a snížení daní má i úzká spolupráce daňových odborníků a odborníků rozpočtových.

Řízení veřejných výdajů má povahu pomocného nástroje. Zcela nezbytné je odlišit dvě oblasti: oblast výdajové politiky, která se zabývá tím, co má být uděláno, a oblast řízení výdajů, která se zabývá tím, jak to má být uděláno. Je pravda, že pokusy o stanovení rigidních hranic mezi výdajovou politikou a její realizací nakonec mívají sklon k vytváření málo reálné politiky, *ad hoc* implementací, což za určitou dobu vyústí ve špatnou politiku a špatnou implementaci. Velmi důležité je rozlišování mezi správnými postupy při řízení veřejných výdajů na straně jedné a procesy a cíli, kterých je třeba dosáhnout, na straně druhé. Mechanismus, techniky, kvalifikace a data požadované pro správné řízení veřejných financí jsou – kromě jiného – rozdílné od těch, které jsou požadovány pro správné formulování dobré politiky. V souladu s tím je skutečnost, že zde uváděné analýzy a diskuze lze aplikovat všeobecně, a to bez ohledu na strategické priority a politickou volbu konkrétní vlády.

2. Cíle řízení veřejných výdajů

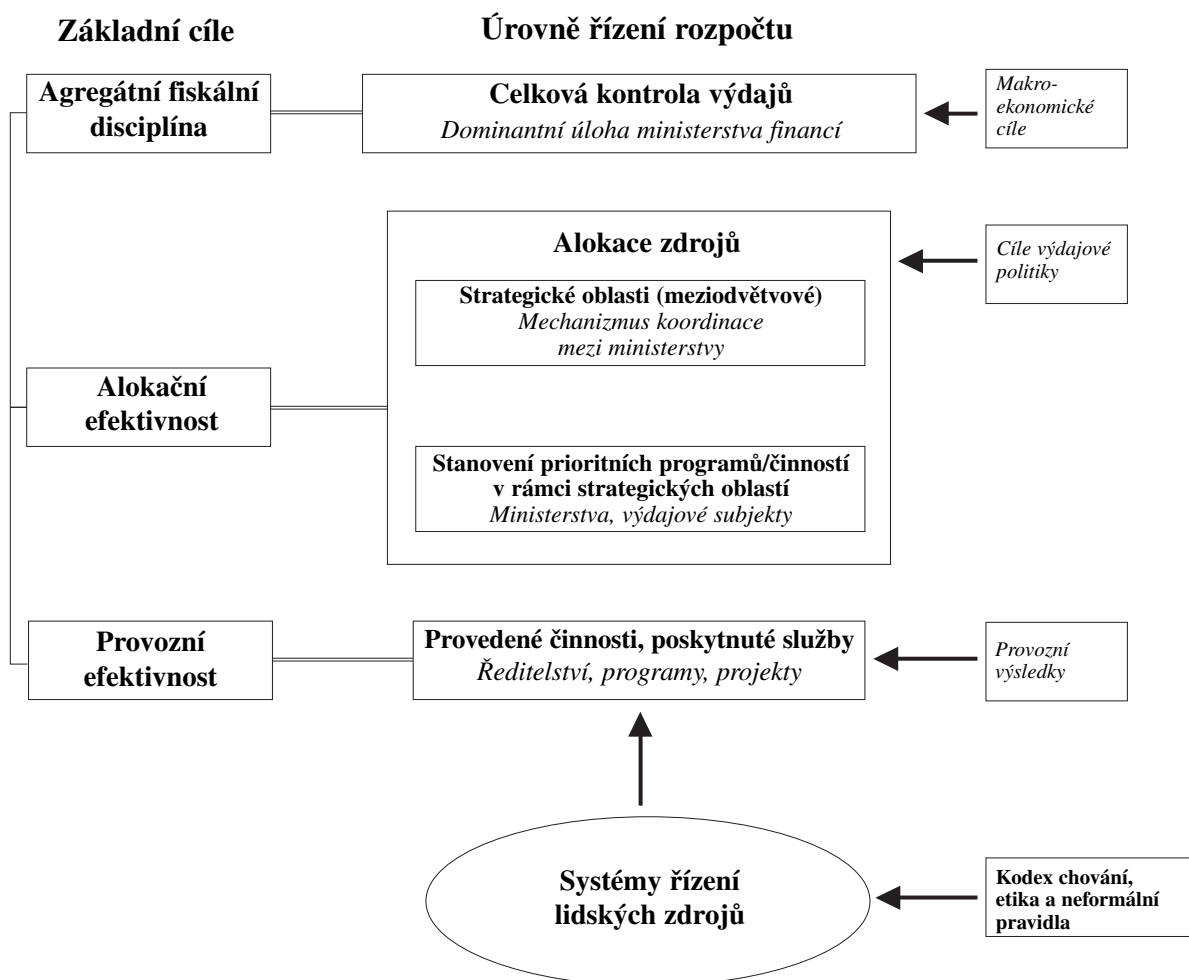
a) Tři hlavní cíle³

Všeobecně panuje shoda v tom, že všechny rozpočtové systémy by měly splňovat tři základní cíle, a to:

- *Udržovat agregátní fiskální disciplínu.* Fiskální disciplína se vztahuje k efektivní kontrole rozpočtových celků nastavením výdajových stropů na výdaje, které jsou závazné jak na úrovni agregátní, tak pro jednotlivé výdajové jednotky. Efektivní rozpočtový systém je takový systém, který udrží výdajové celky pod kontrolou, neustupuje a není ochotný ke kompromisům. Kontrola souhrnných výdajových položek je primárním smyslem každého rozpočtového systému. Rozpočtování by neprospělo, kdyby se souhrnné rozpočtové výdaje mohly volně zvyšovat a kdyby mohly vycházet vstříc všem požadavkům.

- *Alokovat zdroje v souladu s vládními prioritami.* Alokační efektivnost je schopnost vytvořit v rámci rozpočtu priority, rozdělit zdroje podle vládních priorit a účelnosti programů a přesouvat je v souladu s vládními cíli ze starých priorit k novým a z méně produktivních oblastí k produktivnějším. Účelnost, která se vztahuje k rozsahu, v němž jsou plněny cíle rozpočtové politiky, programů nebo aktivit, ve významné míře záleží na rozhodnutí o alokaci zdrojů.
- *Podpořit efektivní poskytnutí služeb.* Provozní efektivnost při používání rozpočtovaných zdrojů se vztahuje ke schopnosti realizovat programy a poskytovat služby za nejnižší náklady (např. minimalizovat náklady na jednotku výstupu).

Schéma 0.1 ZÁKLADNÍ CÍLE ŘÍZENÍ VEŘEJNÝCH VÝDAJŮ A ROZPOČTU



Tyto tři cíle se doplňují a jsou vnitřně provázané. Bez fiskální disciplíny není možné dosáhnout účelného stanovení priorit a uskutečňovat priority výdajové politiky a jednotlivé programy. Bez tvrdých rozpočtových omezení nemá smysl zvyšovat efektivnost vnitřních systémů řízení, protože by to nepůsobilo důvěryhodně. Stejně tak by bylo naprosto neudržitelné zachovávat pouze fiskální disciplínu a alokovat zdroje na základě okamžitého podnětu. To vše by vedlo k neefektivním operacím. Pokud je zaveden limit na výdaje shora dolů izolovaně a bez zohlednění vnitřního fungování systému veřejných výdajů, může vyústit v podfinancování mnoha užitečných činností, které by si zasloužily větší pozornost. To se pak také odrazí v narušení priorit výdajové politiky. Obtížné situace, jejichž řešení vyžaduje, aby byla k zajištění

fiskální disciplíny zavedena speciální opatření, vyžadují zvýšenou alokační a provozní efektivnost a nelze u nich libovolně uplatňovat jakékoli paušální škrtky. Je jisté, že žádný z těchto tří základních cílů by neměl být prosazován bez ohledu na cíle ostatní.

Při reformě rozpočtového systému slouží tyto tři základní cíle řízení veřejných výdajů jako výchozí rámec pro posuzování pokroku ve zlepšování výkonnosti rozpočtového systému. Optimální mix opatření, který je nutný k tomu, aby došlo k rozvoji v souladu s těmito základními cíli, závisí na konkrétních podmínkách dané země. Zlepšení v jedné nebo druhé oblasti mohou a měla by jít ruku v ruce, pokud to okolnosti dovolí. Je třeba promyslet koncepci celého reformního procesu tak, aby se rovnovážně plnily všechny cíle a žádný nedostával více prostoru na úkor ostatních.

b) *Důsledky pro rozpočtový proces*

V hrubých obrysech vypadají hlavní vztahy mezi třemi základními cíli řízení veřejných výdajů a rozpočtovými procesy následovně (viz Schéma 0.1):

- *Agregátní fiskální disciplína* vyžaduje celkovou kontrolu výdajů, přípravu odhadů výdajů založenou na realistických předpovědích příjmů a vybudování kapacity schopné stanovit fiskální cíle a prosadit je. Jak je rozebráno v části II, musí být výchozím bodem při formulaci rozpočtu příprava makroekonomického a fiskálního rámce. Klíčovou úlohu pro dosažení agregátní fiskální disciplíny přitom sehrává ministerstvo financí.
- *Alokační efektivnost* působí v rámci veřejného sektoru na různých úrovních. Rozdělit prostředky mezi „strategické oblasti“ a/nebo ministerstva předpokládá vhodné organizační uspořádání a strukturu vazeb na úrovni ministerstva a mezi ministerstvy, aby mohla být formulována politika a mohlo se rozhodnout o přidělech peněz pro jednotlivé sektory. Alokace zdrojů mezi programy, projekty a činnosti v těchto strategických oblastech předpokládá jak patřičné mechanismy uvnitř ministerstev, aby mohla být formulována politika pro jednotlivé sektory, tak i vhodné technické kapacity u výdajových subjektů, aby bylo možné vybrat programy, projekty a činnosti, které nejlépe obstojí při posuzování nákladů a účelnosti.
- *Provozní efektivnost* se týká především provozní úrovně a je závislá na vnitřních systémech realizace programů u výdajových subjektů⁴ a na tom, do jaké míry tyto programy splňují požadavky efektivnosti, tedy požadavky nákladové efektivnosti a účelnosti.

Předpokladem dobrých provozních výsledků při uskutečňování programu či poskytování služeb je efektivní a účelné využívání prostředků. Účelnost v poskytování služeb je úzce spjata s rozhodováním o alokaci zdrojů a s alokační efektivností. Dosahování lepší nákladové efektivnosti a účelnosti na provozní úrovni je však ovlivněno také mnoha dalšími faktory, které s rozpočtovým systémem přímo nesouvisí (uplatnění předpisů Evropských společenství nebo například ve školství opatření vztahující se ke školním osnovám).

c) *Politické aspekty*

Agregátní fiskální disciplínu a efektivní alokaci zdrojů často ztěžuje „tragédie demokracie“, tedy široká možnost účasti na rozhodování. Mezi žadatele, kteří se domáhají rozpočtových prostředků, patří různé zájmové skupiny, zákonodárci či výdajová ministerstva. A každý z nich má vlastní představu o preferencích pro alokaci rozpočtových zdrojů. Souhrn jednotlivých preferencí tak vyvolává tlak na zvyšování výdajů. Nejproblematictější z tří uvedených klíčových cílů je alokace zdrojů, protože v ní dominují politické prvky. Petrei (1998) uvádí:

„Rozdělování zdrojů mezi programy je zřejmě tou nejméně technickou částí rozpočtového procesu. S výjimkou investičních projektů jsou rozhodnutí o výdajích málokdy založena na technických principech nebo na podrobné analýze preferencí obyvatelstva. Alokace rozpočtových prostředků je výslednicí působení nejrůznějších sil, které se sbíhají v různých bodech rozhodovacího procesu, a arbitra, který rozhoduje s nedokonalou znalostí současné a budoucí politické reality. Na ministerstvech, u hlavních výdajových subjektů a v řadě dalších pracovišť by místa s rozhodovacími pravomocemi měla být obsazena politiky, kteří by, alespoň teoreticky, měli mít určité povědomí o tom, co si lidé přejí.“

Jak je rozvedeno dále, je nutné zavést pravidla a postupy k usměrnění politických diskuzí; politické dimenzi rozpočtového systému však uniknout nelze. Rozhodování o volbě hospodářské strategie by mělo být v rukou odpovědných orgánů s rozhodovací pravomocí, které souběžně skládají účty parlamentu i společnosti.

Předkládaná publikace se zaměřuje hlavně na technické aspekty řízení veřejných financí; je však třeba mít na mysli i to, že úspěch při reformování rozpočtového systému, který by zlepšil fiskální disciplínu a alokační efektivnost, vychází v zásadě z politického odhodlání těchto cílů dosáhnout.

3. *Institucionální uspořádání*

V běžné řeči se výraz „instituce“ užívá jako synonymum pro „organizaci“. V této publikaci se však institucemi míní spíše pravidla; a ta jsou odlišná od organizací, jež podle nich fungují (viz – kromě dalších – North, 1990). Pokud použijeme sportovního přirovnání, lze říci, že fotbal je hrán lépe či hůře podle kvality hráčů, ale všichni tito hráči se musejí podrobit stejným pravidlům; „instituce“ fotbalu se nemění, pokud se nemění základní pravidla hry (např. povolením užívání rukou). Rozpočtové výsledky jsou hluboce ovlivněny institucemi, jež zahrnují jak formální, tak neformální pravidla.

Pro fiskální disciplínu i strategické stanovení priorit má zásadní význam komplexnost rozpočtu. Jak je rozebráno v kapitole 2, právní rámec musí obsahovat základní zásady integrity a univerzálnosti rozpočtu.

Je nutné, aby mechanismus transparentnosti a odpovědného skládání účtů vedl k vykazování implicitních nákladů a tam, kde je to věcně příslušné, zaváděl explicitní sankce vůči politikům a úředníkům za porušení rozpočtových pravidel. Odpovědnost znamená hru s otevřenými kartami; při ní politikové a veřejní činitelé musejí (1) ve stanovených intervalech reagovat na otázky týkající se jejich činnosti a (2) zodpovídat se za výkon funkce, kterou byli pověřeni. Odpovědnost má zásadní význam, ale může být vyžadována na provozní úrovni až poté, kdy je přesně definována, to znamená od okamžiku, kdy je stanoveno, „kdo“ je odpovědný „za co“ a „komu“. Odpovědnost vyžaduje jasné definice pravomocí a odpovědností. Být za něco odpovědný by mělo ve svých důsledcích vést k možnosti získat konkrétní odměnu nebo být postižen konkrétní sankcí, jako například při zneužití veřejných fondů. Ale odpovědné chování může být také pojímáno jako součást procesu „učení se za pochodu“, přičemž není nutné, aby byly uplatňovány odměny nebo sankce.

Odpovědnost by měla prolínat řadou oblastí – počínaje vyslovením politického závazku a angažováním politika až po běžné provozní činnosti. Existují různé způsoby, jak odpovědně skládat účty: některé z nich jsou „vnitřní“ a týkají se vládní exekutivy, jiné ovlivňují vztah mezi exekutivou a dalšími složkami veřejného sektoru nebo vnějšího okolí. Stěžejní je odpovědnost vůči parlamentu; ta je jednou ze základních podmínek pro zdravé rozpočtování. Měla by být doplněna odpovědností vůči občanům, zejména prostřednictvím zveřejňování politických závazků a zpráv o činnosti vlády včetně dosažených výsledků. S rozvojem informačních a komunikačních technologií bude možné získat levně zpětnou vazbu týkající se hodnocení veřejných služeb jejich koncovými uživateli a občany, a to pro široké spektrum vládních činností. „Vnitřní“ odpovědnost přispívá ke zvýšené efektivnosti při uskutečňování vládních politik a pro-

Box 0.1 HLAVNÍ POŽADAVKY NA FISKÁLNÍ TRANSPARENTNOST**Vyjasnění úloh a odpovědností**

- Mělo by existovat rozpočtové právo nebo správní rámec, které by pokrývaly rozpočtové i mimorozpočtové činnosti a specifikovaly odpovědnost za fiskální řízení.
- Zdanění by mělo probíhat podle zákonů a administrativní aplikace daňového práva by měla být jištěna procedurálními pojistkami.

Veřejná dostupnost informací

- V rozpočtových dokumentech a účetních výkazech by měly být zahrnuty také mimorozpočtové činnosti.
- V rozpočtových dokumentech by měly být uvedeny také původní a revidované rozpočtové odhady pokrývající dobu předchozích dvou let.
- Ústřední vláda by měla informovat o výši a složení svého dluhu každoročně, a to s časovým zpožděním nepřesahujícím šest měsíců.

Otevřená příprava rozpočtu, jeho realizace a zprávy

- S rozpočtem by měl být předkládán fiskální a ekonomický výhled (včetně – kromě jiného – přehledu cílů fiskální politiky a jejích priorit) spolu s makroekonomickými prognózami, na nichž je rozpočet založen.
- V rozpočtových dokumentech by měl být prezentován souhrn „fiskálních rizik“.
- V rozpočtové a účetní klasifikaci by měly být zahrnuty všechny činnosti vládního sektoru.
- V rozpočtových dokumentech by se měl objevit celkový rozpočtový výsledek s analytickou tabulkou, která by dokumentovala jeho odvození z rozpočtových odhadů.
- Rozpočet by měl obsahovat vyjádření o účetních standardech.
- Závěrečné účty ústřední vlády by měly být zpracovány s vysokým účetním standardem a měly by být podrobeny auditu nezávislého vnějšího auditora.

Nezávislé zabezpečení integrity

- Měl by existovat mechanismus pro zabezpečení toho, aby se zákonodárci dozvíдали o závěrech vnějších auditů a aby byly podnikány nápravné akce.
- Standardy vnějších auditorských postupů by měly být konzistentní s mezinárodními standardy.
- Pracovní metody a předpoklady užívané při vytváření makroekonomických prognóz by měly být veřejně dostupné.

gramů; avšak manažeři a další pracovníci mohou být voláni k odpovědnosti jen tehdy, když jsou výkonem dané funkce pověřeni. K tomu je nutné připomenout, že úředníci nemohou vždy nést odpovědnost za to, že jimi navržené opatření skončí krachem. Bez schopnosti předvídat dopady a bez jasného vymezení odpovědností by v řídicích systémech orientovaných na výsledky mohlo docházet k situacím, kdy by státní zaměstnanci mohli sloužit jako obětní beránci platící za chyby svých politických vůdců.

Transparentnost podporuje odpovědnost. Pro informovanost exekutivy, zákonodárců i veřejnosti jsou důležité včasné, pravidelné a úplné fiskální a finanční informace. Pro zpracování a rozšiřování těchto informací mají zásadní význam kompetentní pracovníci legislativy a nezávislá veřejná média. Je důležité, aby tyto informace byly poskytnuty, ale stejně významné je i to, aby byly předávány ve věcně adekvátní formě a ve srozumitelné podobě. V roce 1998 zpracoval Mezinárodní měnový fond *Kodex dobré praxe pro fiskální transparentnost* (viz box 0.1 a příloha IV); tento kodex zdůrazňuje význam jasně vymezených fiskálních rolí a odpovědností; veřejnou dostupnost informací; otevřenost procesu přípravy rozpočtu, jeho realizace a podávání zpráv o rozpočtu; nezávislé hodnocení a zabezpečení integrity fiskálních předpovědí, informací a účtů. Kodex identifikuje vhodné postupy, které představují minimální standard, jenž by měl být zaveden ve všech tranzitivních státech.

Pro provozní výsledky je důležitá předvídatelnost. Nedostatek předvídatelnosti u finančních zdrojů podhodnocuje strategické stanovení priorit a zhoršuje veřejným činitelům podmínky pro plánování poskytovaných veřejných služeb (a je vynikajícím alibi pro špatné výsledky). Předvídatelnost veřejných výdajů v agregátní podobě i v různých sektorech také poskytuje významné signály soukromému sektoru pro jeho rozhodování o výrobě, marketingu a investicích. Zajištění předvídatelnosti však nesmí stavět na neuvážených slibech, které by oslabily fiskální disciplínu. Předvídatelnost je relativní pojem a znamená úkol i výzvu pro úsilí co nejlépe čelit nejistotám a zároveň brát v úvahu ekonomický a fiskální kontext země.

Celkově vzato je k tomu, aby bylo možné dosahovat nákladově efektivních a účelných provozních výsledků, v rozhodovacím procesu důležitá také flexibilita. Na politické úrovni by ministři měli být pověřeni výkonem rozhodování ve svém sektoru za předpokladu, že budou jednat v souladu se strategickými politickými cíli své vlády. Podobně by měli mít manažeři na provozní úrovni pravomoc přijímat rozhodnutí týkající se oblasti, v níž mají definovanou kompetenci. Taková pružnost však musí být vyrovnávána přiměřenými pravidly a normami chování, řádnými mechanismy pro odpovědné skládání účtů a adekvátní kontrolou.

Podmínkou řádné formulace výdajových programů je přiměřená účast příslušných veřejných činitelů a zaměstnanců a dalších zainteresovaných osob. Účast vnějších subjektů je důležitá pro monitorování provozní efektivnosti, zpětná vazba uživatelů veřejných služeb pak pro monitorování kvality těchto služeb a jejich dostupnosti. Je ale zřejmé, že není možné, aby se výdajového cyklu účastnili ve všech fázích všechny zainteresované osoby. Je také nerozumné používat jejich účast jako omluvu pro nepřijetí tvrdých, ale nezbytných opatření.

4. Správa a řízení vládního sektoru

Kromě svých tří hlavních cílů musí zdravý systém řízení veřejných výdajů zohlednit také širší hodnoty a požadavky společnosti. Odpovědnost vůči parlamentu a společnosti, transparentnost, předvídatelnost a spoluúčast zainteresovaných osob jsou důležitými nástroji zdravého řízení rozpočtu, ale zároveň mají i svou vnitřní hodnotu, pro niž jsou všeobecně pojímány jako čtyři pilíře dobré správy a řízení veřejného sektoru.

Pokud manažeři rozpočtového systému nebudou jednat v souladu s pověřením daným jim parlamentem nebo pokud budou veřejné fondy zneužívány pro soukromé účely, stěží dojde k udržení agregátní fiskální disciplíny a/nebo k dosažení efektivní alokace zdrojů. Požadavky týkající se schvalování parlamen-

tem a dodržování odpovědnosti vůči parlamentu vycházejí v zásadě z úlohy, kterou má parlament v demokratické společnosti. V moderních společnostech občané očekávají, že osoby, které zodpovídají za výkon vládní činnosti, budou bezúhonné. Zavedení vhodných postupů a norem má zásadní význam také pro naplňování občanských práv, stejně jako pro rozvoj orientace veřejných služeb směrem k jejich uživatelům.

Korupce – jež je zneužitím veřejné nebo soukromé pozice pro přímý nebo nepřímý osobní prospěch – je morální a právní problém a zároveň představuje hlavní zdroj neefektivnosti v řízení veřejných výdajů. Je jisté, že jednou z efektivních cest k posílení řízení veřejných výdajů je snížení příležitostí pro korupční chování a potrestání korupce hned, jakmile se objeví.⁵ Platí však i opačná závislost: hlavní cestou k potlačování korupce je posilování systémů řízení veřejných výdajů. Korupce ve vládě je častá při zadávání velkých veřejných zakázek a velkých projektů veřejných prací (viz například Tanzi, 1993). K omezování příležitostí pro korupci je nutné disponovat efektivními systémy veřejných zakázek, vnitřní (manažerskou) kontrolou a auditem. V tranzitivních zemích také tradičně dochází k tomu, že jsou souzeny a trestány jen menší prohřešky a viníci závažné korupce trestu unikají a nejsou ani vyšetřováni. Takové případy lze často nalézt ve „skryté“ části ročního rozpočtu (jako podmíněné závazky, výdaje mimo rozpočet či několikaleté výdajové závazky). Navíc výdajový rozpočet není jediným zdrojem možné korupce. Náchylné ke korupci a podvodným činnostem jsou také slabé systémy daňové správy, stejně jako oblasti řízení dluhu, celní správy, privatizace atd. Pro boj s korupcí ve všech těchto sférách má zásadní význam fiskální transparentnost, odpovědné skládání účtů a přiměřené systémy auditu.

Box 0.2. DESET ZÁKLADNÍCH ZÁSAD ROZPOČTOVÉ REFORMY

1. dříve než se budou rozpočtovat výkony nebo výsledky, zabezpečit prostředí, které bude podporovat a vyžadovat nákladovou efektivitu
2. kontrolu vstupů předřadit před usilování o kontrolu výstupů
3. účtování na bázi peněžních toků předřadit před aktuální účtování
4. vnější kontrolu předřadit před zavedení vnitřní kontroly
5. zavedení vnitřní kontroly předřadit před vyžadování odpovědného skládání účtů ze strany manažerů
6. spolehlivý účetní systém předřadit před instalování integrovaného systému finančního řízení
7. rozpočtování práce předřadit před rozpočtování výsledků, které mají být touto prací dosaženy
8. nejprve dosáhnout funkčnosti smluvních vztahů v soukromém sektoru a pak uplatňovat výkonové smlouvy v sektoru veřejném
9. mít účelný finanční audit a poté postoupit k výkonovému auditování
10. přijmout a zavést rozpočty s vypovídací schopností o budoucnosti a pak trvat na tom, aby manažeři zdroje, které jim byly svěřeny, využívali efektivně

Zdroj: Schick (1999).

5. Správní a kulturní kontext

Mezi určitým nástrojem nebo institucionálním uspořádáním a rozpočtovými výsledky neexistuje automatický vztah. V tomto ohledu platí, že důležitost a účelnost institucionálního uspořádání a systémů řízení rozpočtu závisejí na konkrétních podmínkách země. To znamená, že všechny nástroje pro řízení veřejných výdajů pocházející z jedné země musejí být v druhé zemi pečlivě analyzovány z hlediska místního prostředí a odmítnuty, přijaty nebo přizpůsobeny podle konkrétních potřeb. Existují však určité základní zásady, které by měl splňovat každý rozpočtový systém (jako je jeho úplnost), a jak tvrdí Schick (1999), pokud se provádí reforma rozpočtového systému, prvním krokem by mělo být založit ho tak, aby odpovídal hlavním rozpočtovým zásadám (viz box 0.2).

Obzvláště významné pro zlepšování řízení veřejných výdajů je vyhodnocení institucionálního rámce země. Pravidla postupů jsou vždy komplexnější, než jak vypadají na první pohled. Neformální pravidla jsou přitom stejně důležitá jako pravidla formální, tj. předpisy, vyhlášky a provozní manuály vydané vládou nebo ministerstvy. Pokud jsou reformy navrženy bez ohledu na klíčová neformální pravidla, je pravděpodobné, že neuspějí. Je možné přistoupit k restrukturalizaci rozpočtových organizací, nově je skombinovat a přetvořit, zavést sofistikovanější nástroje, ale dokud se nezmění také základní pravidla, postupy a stimuly, žádná změna chování (a tudíž ani změněné rozpočtové výsledky) z toho nevyplyne. Jednou z cest vedoucích ke zlepšení celkového institucionálního rámce je výraznější prezentace neformálních pravidel. V každém případě však pokud mají být trvalé institucionální změny zavedeny úspěšně – což platí obecně a ve veřejném rozpočtování zvláště –, vyžádají si delší čas; North tuto skutečnost nazval (1990) „*past dependence*“.

B. Veřejné finance v centrálně řízené společnosti

Jak již bylo uvedeno, řízení veřejných financí má svá specifika podle toho, ve které zemi probíhá; a své kořeny má ve správní kultuře země. Pro modernizaci rozpočtového systému v reformních zemích je důležité chápat jejich dědictví centrálně řízených společností.

1. Funkce rozpočtu

V příkazových společnostech bylo stěžejní úlohou vlády organizovat celkové plánování a produkci zboží a služeb. V mnoha těchto zemích byl „plán“ nejdůležitějším dokumentem v oblasti tvorby důchodů a blahobytu (*welfare*). Ačkoliv prostředky státního rozpočtu splňovaly řadu funkcí, které se odvíjely od plánu – jako financování sociálních a kulturních oblastí, obrany a správy –, rozpočet neměl tak významnou úlohu jako v tržních ekonomikách. Například rozdělení příjmů bylo v zásadě předurčeno celkovým plánem a prostor pro působení státního rozpočtu byl zanedbatelný.

Není zcela jasné, na základě čeho probíhalo v příkazových ekonomikách rozhodování o alokaci zdrojů mezi jednotlivé oblasti, například mezi výrobu, investice, sociální transfery či obranu. Zdá se, že klíčem pro rozhodování bylo většinou stanovisko komunistické strany. Systém alokace zdrojů nebyl založen ani na nejlepším využití, ani na decentralizované soutěži mezi státními podniky. Místo toho státní rozpočet vznikal obvykle na základě jednání politických představitelů, kteří ho koncipovali tak, aby prosazoval zájmy státu a politické reprezentace. Proto bylo do značné míry skutečným cílem státního rozpočtu zabezpečit přežití politické špičky ve funkcích a poskytnout politické informace, které vytvářely pro okolní svět iluzi o tom, jak je prosazovaná ideologie funkční.

2. Rozpočet v kontextu plánu

Organizační struktura plánování a rozpočtování měla ve většině centrálně řízených společností typicky hierarchickou podobu, při níž všechny formální informace postupovaly vertikálně. Tato struktura přenášela obrovskou spoustu informací, nejdříve jako součást procesu plánování, poté jako součást skutečného procesu výroby. V plánu existovalo nesčíslné množství vzájemných závislostí a provázaností vstupů a výstupů, které byly pojímány formálně a nedokázaly reagovat na změněnou reálnou situaci. Aby si političtí vůdci zajistili poslušnost vykonavatelů rozpočtu při naplňování svých zadání, byl plán běžně promítán do formy zákona.

Úloha ministerstva financí v bývalých příkazových společnostech spočívala především v poskytování finančních zdrojů na zajištění hmotné výroby a na pokrytí toků sociálních transferů, o jejichž směrech a výši bylo rozhodnuto jinde. Za státní rozpočet bylo odpovědné ministerstvo financí, ale ani tato odpovědnost mu v hierarchii ministerstev nedokázala zajistit postavení nadřazené nad ostatní. Sestavování rozpočtu samo o sobě bylo ve srovnání se zabezpečením peněžních prostředků pro krytí celého plánu výroby poměrně malou prací. Taková „neprestížní“ a oslabená pozice ministerstva financí se v praxi projevila i v tom, že jeho vedoucí pracovníci nebyli motivováni k inovativnímu myšlení.

Rozpočtové právo bylo doprovázeno velkým množstvím podrobných instruktážních návodů, které neopouštěly příliš prostoru pro iniciativu jednotlivce a nestimulovaly ho ke změně pracovních návyků nebo k ovlivňování priorit výdajové politiky. Interpretace práva byla víceméně výsadou dominantní strany a jejích členů, nikoli prosazováním funkce soudů. To byl jeden z charakteristických rysů bývalých centrálně řízených společností – který lze pochopit jen velmi obtížně. Všude ve společnosti existovalo něco jako sekundární (ne-li primární) „soudní“ systém, který spočíval hlavně v blokování nových iniciativ, u nichž se předpokládalo, že by mohly být pro stranu škodlivé (a působil na rozvoj národního bohatství spíše negativně).

3. Rozpočtový proces

Rozpočtový proces byl v zásadě negociační procedurou, v níž podstatnou roli sehrávala „direktivní moc“ monopolní strany, jež určovala výsledek jednání na všech úrovních.

V bývalém Sovětském svazu například začal proces přípravy rozpočtu na úrovni obcí: tam správní subjekty a výrobní organizace předložily své požadavky na hmotné zdroje a/nebo peníze. Poté obce směrovaly své požadavky výše – do hlavních správních center regionů. Jejich představitelé odjížděli v hojném počtu do regionálních středisek, aby obhájili své plány proti konkurenčním návrhům svých protějšků. Podobný postup probíhal na národní úrovni, kdy regionální představitelé předkládali své plány koordinátorům celkového národního plánu, tj. Gosplanu a ministerstvu financí. Výhledová situace každého výrobního podniku v dalším roce ve velké míře závisela na plánu předávaném shora dolů a na instrukcích, které v něm byly obsaženy: ty určovaly, co by se mělo vyrábět a jaké zdroje jsou pro uvedení plánu do života zapotřebí.

Cílem bylo vytvoření dvou dokumentů: první obsahoval výrobní plán celé země⁶ a druhý státní rozpočet. Po zdoluhavém vyjednávání směřujícím k dosažení konzistentnosti těchto dokumentů následovalo jejich detailnější rozpracování a poté byly výsledky na konci roku předloženy k formálnímu odsouhlasení nejvyššímu stranickému výboru. Za tímto procesem probíhal skrytě souběžný proces politický, jehož prostřednictvím si komunistická strana za pomoci své „direktivní moci“ zabezpečovala, aby byl plán v souladu s jejími politickými a sociálními cíli.

Audit ve smyslu vnější a nezávislé kontroly finančních výkazů vládního sektoru nebo výrobních podniků k ověření jejich pravdivosti nebyl v příkazových společnostech nikdy systematicky prováděn. Kontroly ve velké míře spočívaly v provádění vnitřních kontrol, kdy se prověřovalo, zda a do jaké míry byly v rozhodování státní správy a v účetních výkazech dodrženy všechny instrukce. Takové kontroly byly vykonávány v gesci kontrolních a revizních jednotek na ministerstvu financí a podobné postupy se uplatňovaly i na ministerstvech ostatních. Byl to víceméně systém inspekci, který by se dal s těžší nazvat systémem vnitřního auditu (v západním pojetí), protože neměl nic společného s rozvojem organizace. Navíc v Sovětském svazu existovaly „výbory lidové kontroly“, jejichž členové byly pověřeni stranou, aby vedli šetření v případě zneužití moci osobami, v případě nedostatečného účetnictví atd. Tyto výbory však nedisponovaly odborníky s potřebnou kvalifikací na to, aby mohly provádět audit, a zdá se, že jen velmi okrajově ovlivňovaly funkční zlepšování systému.

C. Zlepšování řízení veřejných výdajů v tranzitivních zemích

1. *Současný stav*

Tranzitivní země si uvědomují význam efektivního řízení veřejných výdajů a podnikají v této oblasti mnoho důležitých reforem. Nicméně jsou stále pod vlivem zátěže dědictví svých předchozích režimů, která jim – podle konkrétní země v různé míře – jejich úsilí znesnadňuje.

V mnoha těchto zemích platí, že se rozhoduje shora dolů, aniž by předcházela přiměřená konzultace nebo koordinace. Tento postup stále vytváří neefektivnosti v rozvíjení rozpočtové politiky a při jejím uskutečňování. Navíc často není zřetelně definována odpovědnost, kterou nese za rozpočet ministerstvo financí a kterou nesou další ministerstva; ministerstvo financí pak postrádá dostatečnou pravomoc k zabezpečování kontroly rozpočtových návrhů. Rozpočtová fragmentace – např. v důsledku existence četných mimorozpočtových fondů a oddělení rozpočtování investic a běžných výdajů a postupů pro výběr programů – snižuje alokační efektivnost. Malého pokroku bylo dosaženo při posilování rozhodovací funkce a při vytváření nezbytných vazeb s rozpočtováním. Parlamenty nemají dostatečnou zkušenost a nedokáží vykonávat svou kontrolní úlohu a audit efektivně. Je třeba, aby byly dále rozvíjeny účetní standardy, výkaznictví a systémy finanční kontroly a auditu a aby byly dotazeny do souladu s požadavky Evropské unie. Nebylo dosaženo rovnoměrnosti při rozvoji zákonů o veřejných zakázkách a jejich praktické aplikaci.

Země, které aspirují na členství v Evropské unii, tak mají před sebou stále úkol dosáhnout v řízení veřejných výdajů standardů Evropské unie. Evropská komise však nepředepisuje členským státům pro řízení veřejných výdajů žádný speciální model. V této oblasti existuje také jen několik málo explicitních požadavků – pomíneme-li sféru dodržování agregátní fiskální disciplíny, řízení vlastních zdrojů EU a finanční kontroly. V zemích střední a východní Evropy však alokace a efektivní užití fondů EU a nezbytnost dodržovat fiskální disciplínu volají v několika hlavních oblastech řízení veřejných výdajů po přijetí reforem. Reformy by měly vycházet ze zavedení základních zásad dobré praxe v rozpočtových systémech a ze splnění specifických požadavků EU uplatňovaných vůči členským státům.

S tímto cílem předkládáme několik kritérií, která stanovují pro dobrou funkci systému řízení veřejného sektoru základní požadavky, jež jsou kladeny na fondy EU a na zdroje poskytované z národních rozpočtů. Strategie pro zavedení těchto měřítek a dovedení systémů řízení veřejných výdajů do souladu se západoevropskými standardy je rozebrána dále v oddílech D a E.

2. Výchozí kritéria a opatření

a) *Institucionální rámec*

Je třeba jasně definovat základní zásady v ústavě, zákoně o rozpočtových pravidlech a v navazující legislativě. Regulatorní rámec musí zaručovat zdravou rovnováhu mezi mocí zákonodárnou a výkonnou. Je žádoucí, aby parlament dokázal řádně kontrolovat rozpočet a analyzovat a posuzovat fiskální politiku. Pro dobrou makroekonomickou regulaci a efektivní alokaci zdrojů je nutné, aby rozpočet pokrýval všechny příjmy a výdaje. Z toho vyplývá, že integrovanou součástí národního rozpočtu by se měly stát i mimo-rozpočtové fondy a prostředky získávané z vnějších zdrojů (např. z fondů EU).

b) *Střednědobý fiskální rámec*

Budoucí členské státy EU by měly být schopny poskytovat v rámci střednědobého rámce rozpočtové informace a stanovit střednědobé fiskální cíle. Jakmile se stanou členy EU a budou přijaty do Evropské měnové unie, musejí předkládat stabilizační nebo konvergenční programy. V obou případech se očekává, že v těchto programech vyznačí hlavní složky střednědobého fiskálního rámce vypracovaného podle určitých metodologických zásad a standardů (např. statistiky národních účtů by měly vyhovovat požadavkům SNA93⁷ a ESA95⁸).

c) *Proces přípravy rozpočtu*

Posloupnost kroků v procesu přípravy rozpočtu by měla být dobře definována a všeobecně akceptována, ale realizaci každého kroku by měla ponechávat dostatečný časový prostor tak, aby mohla být provedena efektivně. Je žádoucí, aby došlo k integraci postupů uplatňovaných při přípravě rozpočtu pro běžné a kapitálové výdaje. Nelze zapomínat ani na zabudování tvrdých rozpočtových omezení. Rozpočet by měl být předložen v podobě návrhu rozpočtu parlamentu, a to v patřičné struktuře, aby ho parlament mohl náležitým způsobem zkontrolovat. Měl by obsahovat cíle fiskální politiky vlády, makroekonomický rámec, rozpočtové politiky a hlavní definovatelná fiskální rizika. Rozpočtové informace by měly být předkládány veřejnosti v jasné a přístupné podobě.

d) *Realizace rozpočtu a monitorování*

Výdajová ministerstva by měla dodržovat výdajové limity, které určil parlament, a ministerstvo financí by mělo být schopno na čerpání těchto limitů dohlížet. Ministerstvo financí by mělo monitorovat a kontrolovat tok výdajů během roku na základě jednotného systému finančních účtů. Systémy monitorování a kontroly výdajů na mzdy by měly být stejně robustní jako systémy v ostatních oblastech rozpočtu. Výdajová ministerstva by měla předkládat ministerstvu financí pravidelné zprávy, které by porovnávaly skutečné výdaje s měsíčními prognózami založenými na schválených rozpočtových ukazatelích. Parlament a vláda by měly mít patřičnou odpovědnost za hodnocení periodických zpráv o finančních výsledcích vztahujících se k rozpočtu a za revizi cílů a/nebo politik z toho hlediska, zda odpovídají měnicímu se hospodářskému nebo finančnímu prostředí. Řízení hotovostí (nebo státní pokladny) by mělo fungovat v přesně vymezeném rámci jednotného účtu státní pokladny a být pod kontrolou ministerstva financí.

e) *Účetnictví a výkaznictví*

Rozpočtové a účetní kategorie na národní úrovni by měly vycházet ze společného systému klasifikace, který umožní analýzy výdajové politiky a podpoří odpovědné skládání účtů. Účetní koncepty musejí být kompatibilní s koncepty vztahujícími se k použití fondů EU (např. na přísliby výdajů, platby, pro

oprávněné výdaje atd.) a definice „deficitu“ a „veřejných rozpočtů“ kompatibilní se standardy ESA95. Fiskální výkaznictví by mělo poskytovat včasné, komplexní a spolehlivé informace a identifikovat odchýlení od rozpočtu. Měly by vzniknout postupy pro hodnocení nákladové efektivity a účelnosti výdajových politik a programů, včetně těch, které jsou financovány ze zdrojů EU.

f) Finanční kontrola

Je požadována koherentní a komplexní statutární základna definující systémy, zásady a fungování manažerské a vnitřní kontroly. Následující systémy a postupy jsou pro dobrou vnitřní (manažerskou) kontrolu s těžejší: (1) standardy a předpisy pro finanční výkaznictví, (2) moderní účetní systém vyhovující mezinárodním standardům, (3) systém auditu, který by pro řízení fondů EU jasně definoval úlohy a odpovědnosti různých národních institucí, jež se angažují – včetně Národního fondu, výdajových a realizačních subjektů (jak jsou definovány v předpisech ES) –, (4) kontrola závazků a plateb ex ante, (5) postupy při zadávání veřejných zakázek vyhovující předpisům ES, které je nutné efektivně uskutečňovat, a (6) kontrola příjmů státu.

Měl by být zaveden efektivní mechanismus vnitřního auditu/inspekce, který by splňoval následující kritéria: (1) byl by funkčně nezávislý; (2) měl by přiměřený mandát pro provádění auditu a (3) užíval by mezinárodně uznávané auditorské standardy. Měly by být zavedeny systémy, které by poskytovaly určitou prevenci před protiprávními postupy a byly schopné podniknout nápravné kroky a získat zpět jakoukoli částku, která byla ztracena v důsledku protiprávního postupu, ať vědomého, či nedbalostního.

g) Systémy veřejných zakázek

Jedním z prioritních úkolů Evropské unie je dosažení dobře fungujícího trhu. Jednou z hlavních cest k dosažení tohoto cíle a dalších s tím spojených zásadních postupů dobré správy a řízení veřejné správy je disponování efektivním systémem veřejných zakázek, který podporuje konkurenční soupeření o smlouvy zadávané veřejným sektorem. Dobré politiky a postupy při zadávání veřejných zakázek mohou snížit náklady na veřejné výdaje, přinést rychlé výsledky, stimulovat rozvoj soukromého sektoru, snížit plýtvání a omezit opožďování, korupci a neefektivitu vládního sektoru.

Opatření ke zlepšení postupů při udělování veřejných zakázek zahrnují: náležitou legislativu pro zadávání veřejných zakázek; vytvoření ústřední organizace pro zadávání veřejných zakázek s celkovou odpovědností za koncipování a realizaci politiky veřejných zakázek a národních školicích programů; rozvíjení efektivity postupů výdajových subjektů při zadávání veřejných zakázek a vytvoření efektivní kontroly a postupů pro připomínkové řízení.

h) Řízení rozpočtu fondů EU

Evropská komise od kandidátských zemí očekává, že se připraví a budou schopny spravovat předvstupní fondy (Phare/ISPA/SAPARD) tak, aby po vstupu do EU měly zavedeny požadované rozpočtové a kontrolní nástroje. Aby vlády těmto požadavkům vyhověly, měly by být způsobilé předkládat několikaleté programy s funkční koordinací mezi partnery na různých vládních úrovních a vytvořit efektivní postupy pro spolufinancování a vyhodnocování těchto programů z technického a hospodářského hlediska.

D. Přístupy k provádění změn

Zdokonalování systému řízení veřejných výdajů vyžaduje stanovení reformní strategie a řádné provedení změn. Tento oddíl shrnuje hlavní závěry publikace a předkládá ke zvážení určité všeobecné prak-

tické rady, které by mohly napomoci rozvíjení strategie a zvládnání procesu změn. Výchozím bodem přípravy reformní strategie by mělo být komplexní zhodnocení silných a slabých stránek rozpočtového systému, který je v současné praxi uplatňován. K tomu slouží dotazník obsažený v příloze 1.

1. Přístupy k reformování rozpočtových systémů

a) Potřeba komplexnosti

System řízení veřejných výdajů zahrnuje širokou škálu základních podpůrných služeb a subsystémů, od makroekonomického prognózování po audit a vyhodnocování výkonu a politiky. Mezi těmito subsystémy existují silné vzájemné vazby. Selhání jednoho z nich může mít negativní následky pro další a může podkopat efektivnost celého rozpočtového systému. Aby bylo možné reformní opatření dobře směřovat a naplánovat jejich realizaci, včetně harmonogramu jednotlivých fází, je nutné identifikovat příčiny hlavních problémů, které v rozpočtovém procesu existují. Taková činnost však není jednoduchá a nemívá přímočaré a jednoznačné výsledky. Jak lze například vysvětlit nerealistické předpovědi příjmů? Jako důsledek úzkých míst v technickém zázemí pro prognózování? Nebo jako nepředvídatelný vnější vývoj, který stál mimo dosah prognostiků? Či jako vědomou manipulaci předpovědi příjmů motivovanou snahou o oddálení tvrdých rozhodnutí na straně výdajů?

K provedení úspěšné reformy je nezbytné nejprve definovat reformní cíle a pak komplexně vyhodnotit rozpočtový systém; tak je možné určit hlavní slabá místa a změny, které je nutné provést k jejich odstranění. Taková revize by měla obsahovat diagnózu problému, jeho analýzu, včetně vyhodnocení různých podpůrných systémů, a identifikaci všech vnitřních spojení a institucionálních slabín. Reforma rozpočtu by měla obecně zahrnovat řadu doprovodných iniciativ v několika oblastech. V praxi se ukazuje, že úzce zaměřené reformy jsou často předurčeny k neúspěchu. Například by bylo iluzorní očekávat podstatné přínosy ze zavedení rozpočtování programů nebo několikaletých rozpočtových postupů, pokud v rozpočtovém procesu nebudou zabudována tvrdá omezení. Kromě toho je důležité vyvarovat se vytváření řetězce na sebe navazujících „papírových“ reform, které uskuteční jedno opatření a poté se přesunou k další položce programu, aniž by vyhodnotily dosažené výsledky a věnovaly pozornost dalším článkům rozpočtového systému.

Je také nezbytné dosáhnout správné kombinace reformních opatření, aby byly splněny tři základní cíle rozpočtování – fiskální disciplína, efektivní alokace zdrojů a provozní efektivnost –, a to ve vyvážené podobě a při zohlednění konkrétních podmínek dané země. Například zavedení systému státní pokladny přispívá ke zvýšení fiskální disciplíny a mělo by se o něm v reformních zemích uvažovat. Implementace systému státní pokladny by však neměla odejímat účetní povinnosti z výdajových subjektů a neměla by narušovat efektivní řízení veřejných výdajových programů. Zavedení nového systému státní pokladny by tudíž mělo být doprovázeno vytvořením souboru stimulů, jež by vedly k posílení účetních a manažerských systémů uvnitř výdajových ministerstev. Navíc by zlepšení v postupech užívaných pro přípravu rozpočtu měla jít ruku v ruce s opatřeními směřujícími k efektivnějšímu řízení pokladních operací.

Je třeba vzít v úvahu také vazby mezi systémem řízení veřejných výdajů a dalšími systémy, jako jsou systémy politické či systémy řízení. Například k posílení kontroly výdajů na úrovni výdajových subjektů přispívá zdokonalení v systémech zadávání veřejných zakázek a řízení lidských zdrojů, které je stejně důležité jako reformy rozpočtových procedur samy o sobě. Všeobecně se požaduje vylepšování procesů přípravy rozpočtu a informačních systémů nezbytných pro neformální rozhodování. Je však nutné mít na mysli, že volba výdajové politiky je v zásadě volbou politickou a posilování procesu rozhodování vyžaduje všimnout si řady faktorů, které toto rozhodování ovlivňují. Proto je také důležité zabývat se například i oblastmi vztahujícími se k mechanismu vládní koordinace, ke vztahu mezi exekutivou a zákonodárci a ke schopnosti zákonodárné složky kontrolovat rozpočet.

b) Instituce a organizace

Zdokonalování řízení veřejných výdajů vyžaduje institucionální (regulatorní a procedurální) a organizační rozvoj. Zlepšení v rozpočtovém systému jsou z velké části funkcí institucionálních změn ve smyslu změn základních pravidel, která řídí chování organizací a jednotlivců. Rozlišení mezi „institucí“ a „organizací“ – a vzájemná souhra mezi oběma – je klíčem k pochopení úkolu zlepšovat řízení veřejných výdajů v reformních zemích. Rozpočtování v organizacích se může zlepšit, ale hospodářské, sociální a politické chování se nezmění, pokud zároveň nedojde ke změně pravidel a procedur. Platí i opačná závislost: není pravděpodobné, že by úprava pravidel sama o sobě měla příznivý dopad, jestliže souběžně nedojde k organizačnímu zlepšení. Zdokonalení řízení veřejných financí vyžaduje jak institucionální reformu, tak organizační rozvoj.

V mnoha reformních zemích je třeba zmodernizovat právní rámec a vytvořit pravidla, která zajistí jeho prosaditelnost. Procesy přípravy rozpočtu a jeho realizace musejí podléhat regulaci. Při reformním úsilí a snaze o rozšiřování formálních pravidel a při zvyšování jejich účinnosti je však podstatné si uvědomit, jak silný vliv mají „neformální pravidla“, která vyplývají z tradic a zvyklostí země – zvláště ta nepsaná, která ale určují chování lidí, včetně politiků a vládních úředníků. Pak může mít země zavedenu řadu vzorových formálních pravidel, která však budou v praxi bezcenná, protože nejsou prosaditelná a vynutitelná, protože převažují silně vžitá neformální postupy. Systematické srovnávání skutečné praxe s vizí toho, co by podle stanovených formálních pravidel mělo nastat, může pomoci neformální pravidla odhalit. Mnoho neformálních pravidel má na rozpočtový systém zhoubný účinek, jako např. ta, která vedou ke korupci a protekcím. Proto je nutné udržovat křehkou rovnováhu mezi pružností a omezeními, zvyšovat transparentnost, aby byla formální pravidla zřejmější, a přitom dávat zvýšený pozor při zvažování postupů řízení orientovaných na výsledky, protože systém stimulů založených na výkonu může být lehce zneužit. Na druhé straně některá neformální pravidla a procesy mohou rozpočtovému systému prospívat (např. v řadě zemí dokáže neformální fungování sítě státních zaměstnanců anticipovat potenciální konflikty při přípravě rozpočtu). Před „spuštěním“ reformy rozpočtu by vlády měly zabezpečit, aby po reformě tato pozitivní působení některých faktorů nezanikla.

Efektivní koordinaci rozpočtových činností narušuje v řadě reformních zemí roztržité organizační uspořádání a slabá koordinace mezi ministerstvy. Jak již bylo v této příručce zdůrazněno, rozpočtový proces musí být sjednocen a ministerstvo financí by mělo být náležitě vybaveno rozpočtovými kompetencemi. Ministerstvo financí by mělo být organizováno podle funkčních vazeb. Odbor rozpočtu by měl být plně odpovědný za přípravu rozpočtu, včetně: (1) investičního rozpočtu a (2) revize sektorových rozpočtových subdodávek. Tuto odpovědnost mají v některých reformních zemích „sektorové odbory“ ministerstva financí, které jsou od samotného odboru rozpočtu odděleny. Uvnitř ministerstva financí by také měl vzniknout odbor (nebo oddělení) makroekonomických a fiskálních prognóz. V některých zemích se musí vyjasnit dělba odpovědnosti mezi odborem státní pokladny a rozpočtovým odborem a musí být posílena koordinace mezi těmito odbory, hlavně při přípravě plánu realizace rozpočtu a plánu pokladních operací. Odbor řízení dluhu, pokud je rozdělen do dvou oddělených organizačních útvarů, by měl být spojen. Je žádoucí těsná koordinace mezi odborem odpovědným za řízení dluhu a odborem odpovědným za realizaci rozpočtu a plánu pokladních operací. Ve většině reformních zemí existuje slabá koordinace mezi správou daní a dalšími odbory odpovědnými za přípravu ročních daňových prognóz a za jejich aktualizaci během realizace rozpočtu. Proto by měla být tato koordinace posílena. Žádoucí je také posílit na politické a operativní úrovni koordinaci mezi ministerstvy, např. mezi ministerstvem financí, ministerstvem hospodářství a národním statistickým úřadem.

c) Reformní postupy v sektoru vlády

Pro zajištění efektivity reformy na centrální úrovni jsou nezbytná opatření na úrovni sektorů. Například lepší rozpočtování investic závisí ve velké míře na efektivity screeningových postupů a na výběru

projektů uvnitř ministerstev a zainteresovaných subjektů. Stejně tak řešení problémů s výdajovými nedoplatky vyžaduje efektivní vnitřní (manažerskou) kontrolu na výdajových ministerstvech.

Ministerstvo financí by mělo připravit obecný reformní rámec pokrývající celou řadu oblastí, mělo by zavést přiměřené stimuly a poskytnout návody, jak postupovat. Samotná reformní opatření však musejí definovat a uskutečňovat výdajová ministerstva. Ve skutečnosti je nezbytný koordinovaný přístup k reformě z obou stran. Mělo by to znamenat, že se přistoupí zároveň k reformám na centrální úrovni, jež budou zaměřeny na opatření ke zlepšení fiskální disciplíny a strategické alokace zdrojů, a k reformám na úrovni sektorů, jež budou zaměřeny na vnitřní alokaci zdrojů a na opatření vedoucí ke zlepšení vnitřní (manažerské) kontroly a provozní efektivnosti. Požadovaný stupeň integrace těchto paralelních akcí závisí na jejich charakteru, je však třeba se vyvarovat konfliktního vývoje mezi nimi. V některých sektorech mohou být například uplatněny speciální nástroje – jako rozpočty vytvořené pro jednotlivé programy –, aniž by to vyvolalo potřebu široké účasti a zapojení vlády. V každém případě však takové aktivity na úrovni sektorů musejí probíhat v rámci stanoveného celkového rozpočtového stropu, který musí vzniknout na centrální úrovni.

V mnoha reformních zemích chybí mezi výdajovými subjekty systematická komunikace a neexistují dostatečné podněty ke sdílení informací. Důsledkem je roztržitá formulace výdajové politiky a atomizované rozhodování. Tento stav působí při uskutečňování reformy jako hlavní překážka. Výzvou pro reformní země je tedy zlepšit komunikaci a snížit náklady na získávání informací uvnitř veřejného sektoru. Proto by měly být posíleny vzájemné vazby mezi složkami, které stanovují celkový rozpočet, a složkami, které dohlížejí na jeho realizaci, mezi ministerstvy a výdajovými subjekty a mezi ústřední vládou a místními zastupitelstvy a orgány místní samosprávy. Toto kritérium je důležité pro udržitelnost zdokonalování systémů řízení veřejných výdajů. I při podpoře posilování specifických rozpočtových postupů má zásadní význam povzbuzovat kladnou interakci s dalšími subjekty vlády. Takové povzbuzování nesmí být omezeno na pouhou rétoriku; mělo by zahrnovat specifické stimuly pro výraznější výměnu informací, odborná školení a spolupráci. Zvláštní pozornost by měla být věnována vytváření vazeb mezi centrální vládou a místní samosprávou. Zvýšený stupeň decentralizace a převádění pravomocí na nižší řídicí úroveň si vyžádají dokonalejší oběh informací a hlubší vnímání fiskálních problémů existujících na nižších úrovních vlády.

d) Rychlost reformy

Komplexní přístup k rozpočtové reformě nutně neznamená přijetí teorie „velkého třesku“ nebo dovedení modelu z „vyspělých“ zemí a jeho úplné převzetí. Modely „nejlepší praxe“ jsou užitečné a je možné se z jejich výsledků poučit, ale kompletní převzetí „nejlepší praxe“ pro rozpočtový systém jiné země je nebezpečné, pokud je interpretováno bez zohlednění místních podmínek, zvláště „neformálních pravidel“, která předurčují mnohé z chování úředníků a jejich protějšků v soukromém sektoru. Formální pravidla mohou být dovezena celkem snadno, u neformálních to jde podstatně hůře. Kopírování zahraničních institucionálních praktik by se mělo zvažovat pouze za předpokladu, že v sobě obsahují značný podíl formálních pravidel. To je možné spíše například v „techničtějších“ oblastech řízení veřejných výdajů, jako jsou účetní postupy nebo finanční kontrola (i když i v takových případech se doporučuje přístup s maximální obezřetností). Naproti tomu tam, kde reforma obsahuje vysoký podíl neformálních pravidel, jako např. v oblasti „správy a řízení“, nebo tam, kde je ovlivněna institucionálními stimuly, musí být za normálních okolností reforma vypracována „doma“, a pokud je dovezena, je nezbytné ji podstatně upravit. Reformní země jsou vystaveny nebezpečí mnoha potenciálních pastí, v nichž je možné při pokusech o kopírování postupů tzv. „*New Public Management*“, přijatého nedávno některými zeměmi OECD (viz např. Verheijen, 1996; Allen, 1999), uvíznout.

Specifické nástroje a rozpočtové postupy, které mohou být efektivně uplatněny v kontextu jedné země, se mohou stát v jiné zemi pouhou fosilií. Obsah je důležitější než forma. Mnohé koncepty „programovaného“ přístupu k rozpočtování, jako např. vyjasňování organizačních nebo manažerských cílů, získání lepších zpětných vazeb z realizace a přípravy rozpočtu prostřednictvím hodnocení, monitorování výkonu, do „tradičního“ rozpočtového systému být postupně implementovány mohou. Mnohem důležitější však je vypracovat takovou koncepci, která změní strukturu rozpočtu.

Někdy se diskutuje – často s odkazy na určité rozpočtové paradigma – o tom, zda zvolit přístup „velkého třesku“, nebo postup pozvolný. Obvyklejší je doporučení přístupu, kdy se v reformě rozpočtového systému postupuje krok za krokem. Pokud má však taková rozprava jen všeobecné obrysy bez konkretizace námětů, mívá příděch nereálnosti. Tempo reformy by mělo být odvozeno z konkrétních priorit a konkrétních podmínek země a záviset na cílech stanovených pro daný soubor opatření. V reformních zemích a daleko více v zemích, které směřují k členství v EU, by mělo být tempo rozpočtových reforem určováno především dvěma následujícími okruhy požadavků:

- Reformy musejí vycházet z nutnosti uvést systém do stavu, který bude vyhovovat základním rozpočtovým zásadám a splní minimální standardy rozvinutých zemí. Strategickou pozornost je tedy třeba věnovat plnění výchozích kritérií, která jsou v souhrnu vyjádřena v předchozím textu této kapitoly. V některých oblastech, zvláště v oblasti finanční kontroly a veřejných zakázek, tato opatření zahrnují zvláštní požadavky dané *acquis communautaire*, tj. formálním rámcem pravidel a předpisů Evropských společenství. Z tohoto hlediska je důležitý dotazník obsažený zde v příloze I, který poslouží jako cenný nástroj k vyhodnocení silných a slabých stránek systému řízení veřejných výdajů a ukáže, v kterých oblastech by měla být přijata příslušná opatření nejdříve.
- Reformní proces je kontinuální. Zkušenosti ukazují, že rozpočtová reforma je z velké části procesem „učení se za pochodu“. Rozpočtové systémy jsou negativně ovlivňovány faktory, jako je politická nestabilita, pevně etablované soukromé zájmy, strukturální nerovnováhy mezi existujícími závazky a zdroji a vysoká inflace. Stanovení reformních fází a definování prioritních oblastí musí s takovými skutečnostmi počítat. Navíc četné spojitosti a provázanosti mezi rozpočtovým systémem a dalšími systémy mohou při uskutečňování reformních postupů vyústit v nečekané výsledky. Měnící se hospodářské a politické prostředí si může vyžádat přijetí dalších reformních opatření. V průběhu reformního procesu je žádoucí systematické a pravidelné hodnocení reformních výsledků, které by mělo předejít tomu, aby reformní proces sklouzl z nastoupené cesty nebo aby nebyly učiněny nutné úpravy. Je třeba počítat také s tím, že při reformování rozpočtového systému mohou nastat nečekané situace a cesta se může zablokovat. Proto je nutné si stále ověřovat, jak reforma reaguje na změny.

2. Příprava a monitorování akčního plánu

Jakmile jsou na základě vyhodnocení rozpočtového systému identifikována klíčová reformní opatření, může být připraven akční plán s vyznačením jednotlivých reformních fází. Takový plán by měl zahrnovat následující složky:

- celkový cíl reformy a specifické cíle každé z jejích součástí,
- seznam složek reformy (například zdokonalování procesu přípravy rozpočtu, příprava zákona o rozpočtových pravidlech atd.),
- seznam činností nutných pro přípravu a uskutečňování reforem (např. pilotní studie, uživatelské analýzy, školicí kurzy), termíny pro dokončení těchto činností a milníky pro dosahování klíčových úkolů,

- *ukazatele* monitorující dosažený pokrok,
- *organizační uspořádání* přípravy reformy a dohledu nad jejím uskutečňováním,
- *prostředky*, které budou na reformu vynaloženy, což možná koupit požadované vstupy technické pomoci, zařízení a počítačové programy, vyškolit zaměstnance apod.

Je důležité řádně stanovit fáze a dobře vyznačit složky reformy. Například před zahájením prací na podrobném návrhu informačního systému pro přípravu a realizaci rozpočtu je nutné obecně zrevidovat rozpočtové procesy, systém rozpočtové klasifikace a systém účtů.

Akční plán by měl zahrnovat přiměřené ukazatele hodnocení pokroku dosaženého ve srovnání s reformními cíli a poskytovat zpětnou vazbu ke korigování nebo dokončení reformního procesu. Tyto ukazatele by měly měřit:

- *pokrok dosažený v přípravě a implementaci reformy*. Ke zvládnutí reformního programu je nezbytné monitorovat: (1) vstupy vynaložené na reformu (např. počet hodin odpracovaných zaměstnanci, získané zařízení, školicí činnosti, konzultační služby atd.) a (2) výstupy reformního procesu (např. návrhy zákonů, přijaté zákony, vydané a efektivně realizované vyhlášky, připravené provozní manuály, uskutečněné školicí kurzy);
- *účelnost reformy*. Je třeba vyhodnotit, zda reforma přispěla ke zlepšeným výsledkům rozpočtového systému ve smyslu zlepšení ve třech základních oblastech (fiskální disciplína, alokační efektivnost, provozní efektivnost). Pro takové vyhodnocení je nutné stanovit kvalitativní a kvantitativní kritéria a měřítka, která se opírají (1) o hodnocení procesů a výstupů rozpočtového systému (např. vytvoření zákona o ročním rozpočtu v přiměřeném časovém období) a (2) o porovnání výsledků (např. snížený rozpočtový deficit).

Stanovení hodnotících ukazatelů, které změří výkonnost rozpočtové soustavy, je složitou záležitostí, protože mezi rozpočtovou soustavou a dalšími systémy existují vzájemná spojení. Stejně tak je obtížné zjistit, do jaké míry vývoj rozpočtové soustavy ovlivňují jednotlivé změny v hospodářském prostředí. Přesto je důležité v této oblasti pokročit, a to z několika důvodů: Za prvé, aby rozhodovací sféra přijala reformu za svou a podpořila ji, musí znát očekávané výsledky. Za druhé, jak již bylo rozebráno dříve, reformní proces je kontinuální. Špatné výsledky nemusejí nutně znamenat, že je reforma špatně navržena; mohou stejně silně signalizovat, že reformy nejsou dokončeny a že je třeba přijmout další opatření, která posílí rozpočtovou soustavu nebo která budou zaměřena do navazujících oblastí.

V následujícím textu uvádíme příklady otázek a ukazatelů, které je možné použít ke zhodnocení celkové účinnosti rozpočtového systému:

- *Fiskální disciplína*: Byly splněny cíle týkající se deficitu? Jsou reálné předpovědi příjmů (jaký je poměr mezi vybranými a prognózovanými příjmy)? Došlo ke snížení nadměrných závazků? Došlo ke snížení stavu kumulovaných nedoplatků?
- *Alokační efektivnost*: Odpovídá skutečná struktura rozpočtu cílům rozpočtové politiky? Do jaké míry odpovídají v jednotlivých sektorech plánované výdaje výdajům skutečným? Zaměřuje se investiční program na projekty, které jsou nákladově nejefektivnější, nebo jsou finance stále rozdělovány neefektivně mezi řadu nedokončených projektů? Jak dlouho v průměru trvá dokončení projektu, který je hrazen z rozpočtu? Jaké jsou celkové náklady na roční tranše u těchto projektů ve srovnání s bilanční výdajů nezbytných k dokončení prací na projektech?

- *Provozní efektivnost*: Zlepšila se efektivnost správy daní (např. snížením objemu daňových nedoplatků, zvýšením podílu daňových příjmů ku HDP – po zahrnutí dopadu všech nových daňových opatření)? Přispěla opatření přijatá k posílení řízení hotovostí ke snížení nákladů na platbu úroků z půjček? Jsou postupy u tendrů na veřejné zakázky dostatečně konkurenční?

Takové znalosti poskytují užitečnou zpětnou vazbu všude tam, kde je potřebné reformní proces doplnit nebo ho přizpůsobit v důsledku nečekaného vývoje. Není však příliš smysluplné připisovat přílišnou váhu příznivému vývoji několika málo ukazatelů, protože na skutečný vývoj mohla působit řada vnějších faktorů, které s reformou neměly nic společného, a zlepšení nemusejí být trvalá.

E. Zvládání procesu reformy

1. Vytváření reformního odhodlání

Reforma bude úspěšná jen tehdy, pokud bude mít ve vládě své přívržence. Finanční reformy potřebují neúnavného a odhodlaného ministra financí, který se za ně dokáže postavit a prosadit je. Na reformním procesu by se měli aktivně podílet také vedoucí pracovníci ministerstva financí. Reformy, které byly připraveny mimo ministerstvo nebo které vypracoval reformní výbor či skupinka poradců pracujících v izolaci, se často snaží kopírovat tzv. nejlepší praxi jedné země nebo se zaměřují na technické otázky, aniž by braly v úvahu specifický institucionální charakter a prostředí dané země.

Zásadní význam má zajistit, aby mezi různými účastníky, kteří jsou angažováni v řízení veřejných výdajů, panoval ve věci reformy všeobecný myšlenkový soulad. Aby ministerstvo financí mohlo navrhnout a uskutečnit reformy, musí úzce spolupracovat s výdajovými ministerstvy, odpovědnými orgány nižších správních celků a dalšími klíčovými hráči.

Nesmírně důležité jsou také konzultace se zákonodárci, zvláště když reforma ovlivní jejich činnost nebo právní rámec. Zákonodárci musejí být například zapojeni již v počáteční fázi reformy – při přípravě nových rozpočtových zákonů. Parlamentní výbory by měly mít možnost vyjádřit se ke změnám, které se navrhuje ve struktuře rozpočtových dokumentů nebo ve finančních zprávách předávaných parlamentu. Zlepšení v prezentaci a obsahu rozpočtových dokumentů by mělo jít ruku v ruce s opatřeními ke zlepšení schopnosti parlamentu takový materiál analyzovat. Například předkládaná informace o aktuálním účetnictví bude v rozpočtových dokumentech užitečná jen tehdy, když bude parlament plně obeznámen se smyslem poskytovaných údajů a dokáže se v rozpočtových dokumentech zorientovat natolik, aby potřebnou informaci našel.

Aby mohla vláda dospět ve věcech reformy ke konsenzu, musejí být naprosto jasné reformní cíle a očekávané přínosy. Takovému záměru poslouží uspořádání seminářů, na nichž se vysocí představitelé vládních institucí, členové parlamentu a místní samosprávy budou vyjadřovat k problémům, které chce reforma řešit, a také k očekávaným přínosům.

Kromě rozšiřování informací o navrhované reformě mezi členy parlamentu a na veřejnosti a kromě dosahování širokého konsenzu v záležitostech reformy má velký význam také zabezpečení její udržitelnosti. Reforma musí být udržitelná i po provedení hlavní změny, až se její gestoři přesunou k provádění reformy druhé generace. To si za normálních okolností vyžádá období minimálně pěti až deseti let.

Racionalizace organizačních struktur, modernizace postupů a procesů a/nebo realizace nových počítačových programů mohou snadno ztroskotat, jestliže změny nechápu a nepodporují řadoví pracovníci. Zvláštní pozornost by měla být věnována tomu, jak zajistit nezbytnou spolupráci a účast všech zaměst-

nanců. To si vyžádá řadu akcí zaměřených na podporu změn a na přenos informací o probíhajících změnách na (a přes) střední management. Jen tak reformu přijmou za svou všichni vedoucí pracovníci státní správy i její řadoví zaměstnanci a budou aktivně spolupracovat.

Takové akce – mohou jimi být workshopy a šíření dokumentů – by měly:

- zabezpečit, aby o reformě byli plně informováni vysocí představitelé vládních institucí a aby podporovali její cíle a záměry i opatření, která si vyžádá, včetně jejich uskutečňování. Zároveň si musejí být vědomi potřeby přiměřené vnitřní komunikace i potenciálních sociálních dopadů, které s sebou uskutečňované změny přinesou;
- vytvořit ve vědomí vysokých představitelů vládních institucí pocit „vlastnictví“ reformy. Ten by měl být ve středním managementu vyvolán tím, že budou mít tito pracovníci přiměřeným způsobem zajištěnou účast na reformních činnostech; reformní záměry pak budou vysvětlovat svým kolegům.

Reforma by neměla být pojmána jako jednorázová událost nebo jako nutná dodatečná zátěž pro manažery a provozní pracovníky, ale jako cesta vedoucí k posílení profese státních zaměstnanců, a to jak jako jednotlivců, tak jako profesní skupiny. V každé fázi reformního procesu je důležité zdůrazňovat informace o dosaženém pokroku, a to ve vhodné formě – například prostřednictvím oběžníků a oznámení; to by mělo posílit zpětnou vazbu od všech zaměstnanců a umožnit, pokud to bude třeba, aby se reformní činnosti přizpůsobovaly vývoji.

Pokud reformní změny ovlivní organizační uspořádání některých odborů, je žádoucí:

- určit vedoucího, který bude odpovídat za návrhy opatření a jejich uvádění do života. Jeho dalším úkolem bude koordinace činnosti kolegů, jejich podpora, vysvětlování reformy a poskytování informací o jejím postupu a o dosažených výsledcích;
- organizovat řadu interaktivních seminářů pro střední článek řízení týkajících se cílů reformy, jejího obsahu, fází a důsledků;
- organizovat podobné semináře na provozní úrovni pro zaměstnance, kterých se bude reforma bezprostředně týkat;
- vyhlášovat souběžně opatření, která zmírní dopad jednotlivých reformních fází, stejně jako se zajímat o doprovodná opatření, která napomohou přesunu nadbytečných pracovních sil na jiné činnosti, a o rekvalifikační programy. To vše je třeba naplánovat dopředu, aby se minimalizovala nejistota;
- pravidelně vyhodnocovat, jak reforma působí na pracovníky.

2. Organizační uspořádání

Pro zavedení reformy a její prosazení v novém rámci má zásadní význam vhodné organizační a personální zabezpečení. Reformní proces musí probíhat v podmínkách vhodného organizačního uspořádání, které nebrání prosazení změn. Jeho úprava musí být „šita na míru“ dané zemi a vyhovovat rozsahu zamýšlené reformy. Pokud se uvažuje o reformě širokého rozsahu, nemělo by se zapomínat na ustavení řídicí skupiny, základní jednotky a pracovních skupin. V této souvislosti se doporučuje následující postup:

- **Řídicí skupina.** Řídicí skupina bude udávat hlavní směr rozvoje reformy a bude dohlížet nad celkovým procesem. Bude se skládat z vrcholových státních úředníků, kteří jsou do reformního procesu

zapojení, a za normální situace stane v jejím čele ministr financí nebo jeho náměstek. Z hlediska cílů reformy je vhodné, když jsou v ní zastoupeni také ředitelé klíčových odborů ministerstva financí, zástupci výdajových ministerstev a dalších organizací, které se podílejí na reformě (například představitelé místních zastupitelstev a místní samosprávy). Jedním z motivů obsazování řídicí skupiny je i to, aby účast v řídicí skupině napomohla tomu, aby také vrcholoví pracovníci, kterých se reforma bude dotýkat, přijali reformní cíle a záměry za své.

- *„Základní jednotka“*. Základní jednotka nebo samostatně identifikovatelný odbor by měly být odpovědné za celkové řízení reformy. Nejvhodnějším umístěním jednotky je ministerstvo financí. Základní tým musí mít velmi jasnou vizi, co se týče cílů a záměrů reformy. Měl by mít kvalifikované, kompetentní, motivované a výkonné pracovníky. Jednotka by měla získat pověření k šíření institucionálních a organizačních reformních postupů na úrovni vlády tím způsobem, že by organizovala výukové programy, semináře a workshopy. Za podpory pracovních skupin by byla odpovědná za identifikaci potřeby externích konzultací a za přípravu směrnic pro tyto konzultační akce; akce by zahrnovaly (1) cíle konzultace, (2) činnost konzultanta, (3) časový rámec pro tuto práci, (4) očekávané výstupy a (5) harmonogram, podle něhož konzultant odevzdává pravidelné zprávy manažerovi projektu.
- *Pracovní skupiny*. Pracovní skupiny budou zodpovědné za uskutečňování specifických reforem v určitých oblastech (například za informační systém pro finanční řízení). V mnoha případech bude nutné zavést formální postupy, aby bylo možné pracovní skupiny řídit, včetně: (1) projektového plánování, (2) účetnictví a (3) systému pro sledování dosaženého pokroku a předkládání zpráv.

3. Odborná výuka

Pro úspěšnou realizaci reformy je nezbytné uspořádat pro každou její složku program odborného školení. Školení by mělo pokrývat různé oblasti, jako jsou: základní odborná příprava ve specializovaných oblastech (například školení účetních, aby uměli používat nové účetní postupy); školení na vrcholové úrovni ve specializovaných oblastech (například výuka specialistů na informační technologie nebo výuka makroekonomů) nebo všeobecné kurzy (například výuka cizích jazyků pro personál odboru řízení dluhu nebo zlepšování dovedností pracovníků při používání tabulkových a textových editorů).

Ke zlepšení povědomí o hlavních problémech v řízení veřejných výdajů a k usnadnění dialogu mezi ministerstvy se v rámci vládních orgánů musejí rozšířit nové hospodářské a rozpočtové přístupy. Z toho vyplývá, že by se výuka rozpočtových manažerů neměla omezovat jen na specifické techniky a metody (například na návod, jak vyplnit formuláře pro přípravu rozpočtu), ale měla by se zaměřovat také na poskytování informací o moderních rozpočtových systémech a zvyšovat znalosti rozpočtových odborníků z oblasti makroekonomiky a financování EU.

Aby se zdokonalila příprava rozpočtu, je nutné zvýšit způsobilost ministerstva financí a výdajových ministerstev k jasnému definování cílů veřejných výdajů a provádění neformálního výběru mezi konkurenčními programy. Rozvíjení takových kapacit zahrnuje jak zlepšování analytických metod, tak i diskuzi o otázkách sektorové a odvětvové politiky. To obecně vyžaduje, aby byly do odborné výuky začleněny i činnosti odvíjející se z „učení se za pochodu“, jako analýza vývoje sektoru za přítomnosti týmu externích specialistů.

Výukové programy musejí být připraveny dopředu a musí jim nutně předcházet podrobná revize existujících dovedností a výukových potřeb. Ty jsou ve sféře řízení veřejných výdajů značně rozmanité. Hlavní výdajová ministerstva by měla mít vlastní kapacity, které by výukové programy zabezpečovaly, a minis-

terstvo financí by mělo zajistit, aby tyto činnosti zapadaly do společného rámce odvozeného z potřeb rozpočtového práva a rozpočtových postupů. Všichni přednášející by měli být dobře informováni o existujícím systému a zamýšlených reformách a měli by koordinovat svou činnosti s útvary, které jsou odpovědné za celkové řízení reforem.

POZNÁMKY

1. V knize je používán termín „národní rozpočet“ nebo jen „rozpočet“, který označuje rozpočet centrální vlády, a termín „místní rozpočet“, který označuje rozpočet odpovědných orgánů na místní úrovni, jako jsou regiony, kraj nebo obce. Termín „státní rozpočet“ se používá pouze příležitostně; označuje rozpočtové systémy a procesy zemí s centrálním plánováním – viz příklad v oddílu B této kapitoly.
2. V této publikaci se termín „řízení veřejných výdajů“, který je běžně a hojně používán, týká řízení vládních výdajů, ale nepokrývá činnosti veřejných podniků, které jsou v zásadě komerčními podniky, ani činnosti finančních institucí ve vlastnictví státu. Kniha se obecně zaměřuje na centrální vládu, ale mnohé z jejích analytických pohledů a doporučení lze uplatnit i na další úrovni vlády.
3. Zpracováno podle základních cílů navržených Camposem a Pradhamem (1996) a podle prezentace hlavních úkolů Allena Schicka v OECD (1997c). Pokud jde o tyto základní cíle, příručka *Public Expenditure Management Handbook* ze Světové banky (1998) rozvíjí koncept tří cílů: (1) agregátní fiskální disciplíny, (2) strategie stanovení priorit a (3) nákladové efektivnosti a účelnosti programu a poskytnuté služby.
4. Termín „výdajový subjekt“ je užíván v celé knize; jsou jím označovány všechny organizační jednotky, které jsou oprávněny k vynakládání rozpočtových peněz, např. ministerstva, podřízené agentury a další vládní instituce.
5. Nedávno byl podniknut pokus o koordinaci činností a politik, které sledují potírání korupce. OECD vydala v prosinci 1997 Konvenci proti úplatkářství, která vstoupila v platnost na konci roku 1998 (viz <http://www.oecd.org>).
6. Výrobní plán celé země byl samozřejmě rozdělen na výrobní plány na národní (federální), regionální (státní) a místní úrovni.
7. Systém národních účtů byl v roce 1993 vytvořen ES, MMF, OECD, OSN a Světovou bankou.
8. Členské státy EU používají společný rámec a metodologii národních účtů (ESA95), která je specifikací standardů SNA93 v evropském kontextu.

ČÁST I

ROZPOČET A JEHO INSTITUCIONÁLNÍ KONTEXT

KAPITOLA I

VYMEZENÍ ROZPOČTU

Tato kapitola přináší některé základní definice, zabývá se povahou legislativních zmocnění a tím, co vše rozpočet zahrnuje, a také některými dalšími klíčovými problémy, jež se vztahují k jiným fiskálním nástrojům, než jsou přímé výdaje. Cíle vládní rozpočtové politiky mohou být dosaženy prostřednictvím řady nástrojů: přímými výdaji, nepřímými výdaji (jako jsou daňové výdaje, potenciální závazky a půjčky) a nástroji daňové politiky. Aby mohl rozpočet efektivně plnit funkci nástroje prosazování vládních politik, musejí rozpočtové dokumenty nejenom zahrnovat veškeré příjmy a výdaje, ale také transparentním způsobem poskytovat informace o všech politických závazcích a rozhodnutích, které mají ať již okamžité, nebo budoucí fiskální dopady.

A. Základní definice

1. Co je rozpočet?

Slovo rozpočet (*budget*) má původ ve slově „*budget*“, jež pochází ze středověké angličtiny a označuje královskou brašnu obsahující peníze určené pro veřejné výdaje.¹ Rozpočty se vyvíjely dvojím směrem. Zpočátku parlamenty usilovaly o získání kontroly nad rozpočtem a o to, aby učinily vlády za užití zdrojů odpovědné. V demokratických společnostech je například schvalování rozpočtu základní formou kontroly vlády parlamentem. Rozpočet dává vládě oprávnění vynakládat prostředky a vybírat daně. Později došlo k výraznému rozšíření aktivit vlády a rozpočet získal úlohu daleko komplexnější. Dnes jsou vládní výdaje směřovány na dosažení celé řady cílů, které zahrnují ekonomický rozvoj, sociální a redistribuční cíle. Z toho důvodu musejí vlády formulovat vhodnou rozpočtovou politiku – tj. politiku zahrnující příjmy, výdaje a půjčky – tak, aby dosáhly makroekonomické stability a dalších cílů.

Rozsah rozpočtu závisí na škále aktivit vlády a současně musí mít takovou formu, aby zákonodárci i veřejnost mohli hospodářskou a rozpočtovou politiku řádně posoudit. Jak již bylo poznamenáno, tato kniha nevěnuje zvláštní pozornost příjmové straně rozpočtu. Je však důležité dodat, že z makroekonomického hlediska je nezbytné posuzovat příjmy a výdaje společně. V celé řadě zemí jsou návrhy výdajových rozpočtů a daňových změn předkládány parlamentu odděleně. To vyvolává závažné problémy z hlediska zajištění vnitřní konzistentnosti příjmové a výdajové strany rozpočtu jak při přípravě a schvalování jednotlivých politik, tak při posuzování rozpočtu parlamentem. Prvním důležitým krokem při analýze rozpočtu by mělo být vyhodnocení reálnosti daňových predikcí. Protože fiskální stabilizace a cíle týkající se distribuce příjmů a bohatství nebo alokace zdrojů mohou být dosaženy jednak změnou daňové politiky a jednak prostřednictvím politik výdajových nebo obojím současně, je nutné posuzovat je zároveň. Stejně tak je nutné během procesu tvorby rozpočtu koordinovat přípravu příjmové a výdajové strany rozpočtu a při předkládání rozpočtu parlamentu obě spojit do jednoho dokumentu.

2. Co se rozumí „vládou“?

Vládu lze definovat jako skupinu jednotek, entit, které kromě výkonu svých politických funkcí a funkcí v oblasti ekonomické a sociální regulace zajišťují jednak veřejné služby určené ke kolektivní nebo soukromé spotřebě a jednak redistribuci důchodů a bohatství. Definičním rysem vlády je schopnost uvalovat – přímo nebo nepřímo – daně a jiné povinné odvody, které nepřinášejí protihodnotu jiným sektorům ekonomiky. „Vláda“ (*general government*) je termín, který označuje všechny vládní jednotky na jakékoli úrovni – centrální, regionální nebo místní.

Systém národních účtů (SNA93 a ESA95) rozděluje vládu do čtyř subsektorů, které mohou být vymezeny následujícím způsobem:²

- *Centrální vláda.* Vláda státu ve federativních nebo unitárních státech. Obecně je centrální vláda zodpovědná za ty funkce, které ovlivňují ekonomiku jako celek: například za obranu, udržování vztahů s jinými státy a mezinárodními organizacemi, zajišťování legislativních, výkonných a soudních funkcí, které se týkají celého státu, a poskytování takových veřejných služeb, jako je zdravotní péče a vzdělání. Do centrální vlády jsou zahrnovány netržní, neziskové instituce kontrolované a financované převážně centrální vládou.
- *Místní vlády.* Místní vlády reprezentují souhrn veřejných institucí, které disponují pravomocemi na vymezeném území. Místní vlády představují třetí stupeň vlády ve státech s federativním uspořádáním nebo druhý a třetí stupeň v státech unitárních (regiony, pověřené obce/správní obvody, obce atd.). Aby mohly místní vlády vystupovat jako samostatné jednotky, musejí mít oprávnění vykonávat své pravomoci nezávisle na ostatních úrovních vlády.
- *Zemské vlády* mají nezávislé oprávnění pro výkon určitých funkcí na vymezené části území státu. Tato vládní úroveň, mezi centrální vládou státu a vládami místními, existuje ve všech federativních státech (např. tzv. země – Länder – na území Německa). Tím se odlišuje od regionálních vlád, které mají obdobné charakteristiky co do teritoriální jurisdikce, ale jsou obvyklé ve státech, které federativní uspořádání nemají.
- *Fondy sociálního zabezpečení.* Jde o fondy zajišťující sociální požitky prostřednictvím systému sociálního pojištění financovaného povinnými příspěvky ze strany účastníků. Ve většině států jsou tyto fondy odděleny od ostatních aktivit vlády, mají své vlastní rozpočty a odděleně vykazují svá aktiva a pasiva. Systémy sociálního zabezpečení, které nemají aktiva a pasiva oddělena, termínem „fondy sociálního zabezpečení“ označovány nejsou. V metodice GFS se preferuje vykazování fondů sociálního zabezpečení jako součástí té úrovně vlády, na které působí. Alternativní možností je seskupit veškeré fondy sociálního zabezpečení do odděleného subsektoru. Systémy zaměstnaneckého důchodového pojištění s fondovým hospodařením za fondy sociálního zabezpečení považovány nejsou. Jsou považovány za finanční instituce a ze sektoru vlády jsou vyčleněny.

Ve vztahu k místně činným úřadům a nezávislým agenturám^{1*} se jako kritéria pro jejich přiřazení k příslušné úrovni vlády používá zákonné pověření, na jehož základě provozují činnost, a povaha jejich funkcí (např. nemocnice provozovaná ministerstvem zdravotnictví je součástí centrální vlády bez ohledu na místo, kde je umístěna). Klasifikace těchto jednotek by měla odrážet rozdíl mezi „decentralizací“, kterou se rozumí přenesení odpovědnosti na demokraticky zvolenou, nezávislou nižší úroveň vlády, a „dekoncentrací“, která vyjadřuje, že funkce centrální vlády mohou být vykonávány efektivněji prostřednictvím místních nebo regionálních jednotek nebo úřadů, které vystupují jako subjekty centrální vlády.

Každá úroveň vlády by měla mít svůj rozpočet, který pokryje její činnosti v rámci jí vymezené odpovědnosti. Většina zemí má své vlastní uspořádání, které určuje potřebné rozdělení odpovědností a – kde je to vhodné – mechanismus sdílení příjmů nebo jejich transfer z jedné úrovně vlády na jinou. V některých tranzitivních ekonomikách jsou ale uspořádání rozpočtového systému a mechanismus vyjednávání o způsobu sdílení daní založeny na politickém vyjednávání a nezajišťují jednoznačné přidělení odpovědností z hlediska rozpočtování. V těchto případech by prvním krokem při reformě veřejných výdajů mělo být vyjasnění rozdělení odpovědností mezi různé úrovně vlády a zavedení stabilního a transparentního mechanismu pro organizaci vztahů na příslušné úrovni vlády a mezi jednotlivými úrovněmi vlády.

3. Co se rozumí „veřejným sektorem“?

Kromě vlády samotné zahrnuje veřejný sektor nefinanční a finanční korporace^{2**} a kvazikorporace vlastněné nebo kontrolované vládou. Kvazikorporace je vládou zřízená jednotka, která v rámci svých činností (1) zpoplatňuje své výstupy, (2) je provozována a řízena obdobně jako soukromé podniky a (3) má soustavu účtů, které jí umožňují identifikovat a měřit její provozní přebytky, úspory, aktiva a pasiva.

V tržních ekonomikách by veřejné podniky³ měly být komerčně orientovány, a pokud je to možné, měly by se snažit dosahovat zisku. Z tohoto důvodu musejí být nezávislé ve svém řízení a musejí mít podnikovou strukturu. To znamená, že jejich výdaje a příjmy nemohou být podrobeny stejnému režimu ověřování a schvalování jako národní rozpočty, které by proto měly pokrývat pouze finanční transakce mezi veřejnými podniky a vládou, a nikoliv transakce těchto podniků se zbytkem ekonomiky.⁴

Nicméně je nezbytné vytvořit systém monitorování a vykazování finančních informací za veřejný sektor jako celek. Jinými slovy, rozpočtové dokumenty mohou prostřednictvím analytických tabulek, které jsou prezentovány pouze pro informaci, ukázat konsolidovaný účet veřejného sektoru (ten je někdy označován jako „konsolidovaný rozpočet“, ačkoliv nemá právní status jako národní rozpočet).

Pro zajištění odpovědnosti za dosažené výsledky a pro zajištění transparentnosti by měla vláda předkládat informace o finanční situaci všech jednotek, které jsou pod její kontrolou. V praxi existují mezi různými jurisdikcemi rozdíly ve vymezení jednotek, za které povinnost předkládat informace platí.

B. Povaha legislativních zmocnění

1. Základna pro schvalování výdajů

Podstata zmocnění vynakládat veřejné prostředky vyplývající z právního rámce závisí jednak na rozpočtovém systému a jednak na povaze výdajů. Ačkoliv existují výjimky, jsou tato zmocnění obvykle udělována prostřednictvím schválení výdajů parlamentem (*appropriations*), která představují oprávnění, jež vládě a jejím agenturám umožňují vynakládat prostředky na specifické účely.

Některé země (např. Velká Británie) předkládají parlamentu kromě rozpočtu ještě odděleně návrh zákona, který obsahuje návrh limitu výdajů (*appropriation bill*). V mnoha zemích však samostatný výdajový zákon neexistuje. Schválený výdaj je definován implicitně prostřednictvím souboru pravidel zakotvených v zákoně o rozpočtových pravidlech, který vymezuje stupeň volnosti vlády při vynakládání rozpočtových prostředků a při provádění změn mezi rozpočtovými kapitolami. Co se týče úlohy parlamentu, jsou tyto dva odlišné přístupy ekvivalentní.

Schválené výdaje je možné rozčlenit do následujících široce vymezených skupin:

- *Výdaje (příděly) schválené na bázi závazků (obligation-based appropriations)* představují právo přijímat závazky ve schváleném objemu a na základě těchto závazků pak provádět platby *bez předem stanoveného časového omezení*. Takové výdaje mají svůj vlastní životní cyklus a nejsou omezeny jedním rokem. Tento systém se již nevyužívá pro všechny výdaje, ale může být uplatněn pro specifické programy (např. ve Spojených státech).
- *Výdaje (příděly) schválené na bázi platby (cash-based appropriations)* poskytují oprávnění provádět platby *v rámci omezeného časového období*, které nejčastěji odpovídá rozpočtovému roku. Tento systém je nejrozšířenější. V zásadě tato forma schvalování výdajů definuje peněžní limity plateb, které nemohou být překročeny. Z tohoto pravidla však existují i výjimky, které se vztahují na splatné platby.
- *Výdaje (příděly) schvalované na akruální bázi (accrual-based appropriations)* pokrývají úplné náklady operací určitého ministerstva nebo instituce, včetně přírůstků závazků nebo úbytků aktiv (jako jsou závazky vznikající z titulu odchodu do důchodu, odpisy hmotného majetku atd.). „Úplné náklady“ zahrnují náklady na zboží a služby skutečně vynaložené nebo spotřebované (na rozdíl od nabytých) za dané období. Pro výpočet úplných nákladů daného programu se ke skutečným platbám připočítávají odpisy hmotného majetku, změny stavu zásob a změny závazků. Navíc v případě zboží a služeb mohou vzniknout rozdíly mezi časovými okamžiky, ve kterých jsou zboží a služby získány, zaplacené a vynaloženy nebo spotřebovány. Na úrovni centrální vlády jsou akruálně schvalovány výdaje pouze v několika zemích (Nový Zéland, Rakousko a od roku 2002 Velká Británie). V případě, že jsou výdaje definovány akruálně, musejí být doplněny o speciální postup zajišťující kontrolu peněžních toků.

Rozpočtové systémy mohou být podle báze pro schvalování výdajů schematicky klasifikovány jako závazkově koncipované, peněžně koncipované a akruálně koncipované. Většina současných rozpočtových systémů má podobu peněžně koncipovaných systémů.

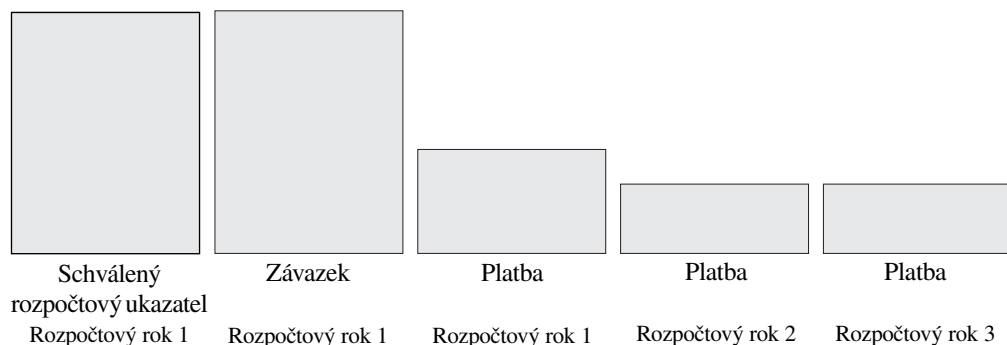
V kapitole 11, která se zabývá účetnictvím, ukazujeme, že povaha vymezení schválených výdajů, které se vztahují ke zmocnění daným parlamentem, by neměla být zaměňována s principy účetnictví. Akruální účetnictví nevyžaduje opuštění předkládání návrhů výdajů parlamentu a schvalování výdajů na peněžní bázi. V mnoha tranzitivních ekonomikách instituce, jež vynakládají veřejné prostředky, účtují na akruálním principu. Navzdory tomu daly tyto země při nedávných rozpočtových reformách přednost posílení rozpočtového systému, který je postaven na schvalování výdajů ve formě oprávnění k platbám (dále „pokladně definovaný rozpočtový systém“ – *cash-budget system*).

Výhodou rozpočtového systému založeného na pokladních operacích je, že umožňuje snadnou kontrolu dodržování schváleného rozpočtu a kontrolu výdajů. Kontrola plateb probíhá na základě parlamentem schválených výdajů. Makroekonomické cíle, například rozpočtový deficit, jsou přímo navázány na schválené výdaje (*appropriations*). Ve všech tranzitivních ekonomikách je pocitována potřeba posílit mechanismus skládání účtů parlamentu ve vztahu k dosaženým výsledkům a potřeba zajistit makroekonomickou kontrolu nad veřejnými financemi. Výkazy o peněžních výdajích předkládané parlamentu jsou se zajištěním obou potřeb v souladu. Tato praxe by měla být v reformních ekonomikách zachována bez ohledu na to, jaký účetní systém používají.

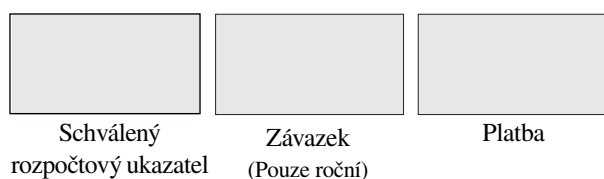
Schéma 1.1 znázorňuje tři odlišné typy rozpočtových ukazatelů (výdajů) podle toho, v jaké formě se rozpočtové výdaje schvalují. Navíc některé země a Evropská komise uplatňují mechanismy schvalování víceletých výdajů ve formě závazků.

Schéma 1.1 TYPY SCHVÁLENÝCH ROZPOČTOVÝCH UKAZATELŮ (PŘÍDĚLŮ) ...
Pro běžné výdaje

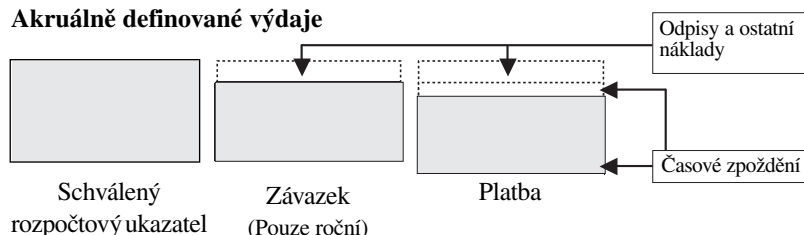
Závazkově definované výdaje



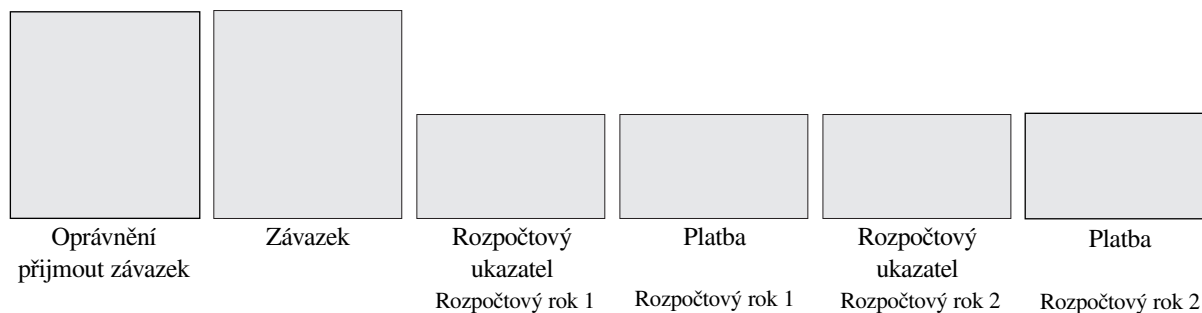
Peněžně definované výdaje



Akruálně definované výdaje



... A OPRÁVNĚNÍ K VÍCELETÝM ZÁVAZKŮM



2. Zásada brutto principu

Aby bylo možné správně formulovat a vyhodnocovat vládní aktivity a politiky (včetně podnikatelských aktivit vlády), měly by být příjmy a výdaje v rozpočtu zachyceny v hrubém vyjádření. Tedy bez ohledu na to, zda jsou oprávnění daná parlamentem a limity plnění rozpočtu vyjádřeny přiděly na netto principu (tj. výdaje převyšující příjmy z komerčních aktivit).

3. Zásada ročního rozpočtu

Rozpočty jsou téměř vždy sestavovány jako roční (rozpočtový rok se může shodovat s kalendářním rokem nebo může představovat jiné dvanáctiměsíční období). Kratší časový horizont by měl rušivé dopady pro řízení rozpočtu; delší časový horizont by vystavoval plánování rozpočtu a jeho implementaci příliš silné nejistotě. Protože mnoho relevantních statistických dat (např. údaje o zahraničním obchodu) je publikováno na bázi kalendářního roku, představuje jak pro analytické účely, tak pro rozpočtové dokumenty a zprávy nejvhodnější základnu rozpočtový rok začínající 1. lednem a končící 31. prosincem. Většina zemí proto využívá rozpočtový cyklus na bázi kalendářního roku.

Jak bylo vysvětleno dříve, roční schválené výdaje (příděly) mají – s výjimkou závazkově a akruálně koncipovaných rozpočtových systémů – podobu limitů stanovených pro platby za většinu zboží a služeb a pro kapitálové výdaje. K ukončení platnosti těchto oprávnění dochází na konci rozpočtového roku. Orientace rozpočtu na jeden rok napomáhá efektivní kontrole peněžních toků. Na druhé straně může roční cyklus vést k jistým distorzím při realizaci rozpočtu, zejména v případě kapitálových výdajů; máme na mysli čerpání nevyužitých prostředků na konci roku, které vede k jejich neefektivnímu vynakládání. Některé země proto modifikují roční rozpočtový cyklus tím, že zavádějí oprávnění převádět určitou část nevyčerpaných schválených výdajů do dalšího roku. Výhody a nevýhody úpravy umožňující převod nečerpaných výdajů do dalšího roku jsou diskutovány v kapitole 7. V případě takovéto úpravy musí být tento převod přísně regulován.

4. Rozpočtová úprava nárokových programů

Nárokové programy (označované také jako mandatorní výdaje nebo poptávkou tažené programy) závisí na nejrůznějších ekonomických a demografických parametrech, které lze jen obtížně přesně predikovat, a to i v podmínkách stabilního ekonomického prostředí. Z tohoto důvodu jsou v celé řadě zemí některé výdaje, např. platby ze systémů sociálního zabezpečení (sociální a jim podobné dávky), dále dluhová služba a platby spojené s výkonem vládních funkcí nezávislých na exekutivní složce moci (soudnictví), upraveny speciálními zákony. Pro tato výdajová oprávnění se používají termíny „dlouhodobě trvajících“ nebo „permanentních“, „nárokových“ nebo „mandatorních“ výdaje. V některých průmyslově vyspělých zemích připadá na tyto výdaje převážná část celkových vládních výdajů.⁵ Projekce hlavních výdajových položek tohoto charakteru na příslušný rok jsou součástí ročního rozpočtu, ale z důvodu jejich mandatorní povahy nemusejí být obsaženy v zákoně o rozpočtu, anebo zde obsaženy jsou, ale pouze pro informaci.

Některé země (například Francie) rozlišují tři kategorie schválených výdajů: (1) limity zákonem uložených výdajů, (2) „přibližné“ indikativní projekce (především dluhová služba, která závisí na externích faktorech, jež nejsou plně pod kontrolou vlády) a (3) předběžně schválené výdaje (na takové výdajové položky jako různé formy pomoci). Předběžně schválené výdaje představují sice také limit, ale v případě jejich přečerpaní je vláda oprávněna k jejich navýšení z rozpočtové rezervy. „Přibližné“ indikativní odhady jsou vždy spojeny s výdaji trvalého charakteru.

Mandatorní výdaje byly v minulosti hlavním důvodem vzniku deficitů v celé řadě zemí (O'Toole, 1997). Zavádění tohoto uspořádání do zemí, které si ještě nestačily vytvořit tradici v jejich používání, by významně zvyšovalo rizika ve vztahu k rozpočtové disciplíně. Existence trvalých výdajových oprávnění často vede k fragmentaci rozhodovacího procesu, protože rozhodování o mandatorních výdajích ovlivňuje rozhodování o ostatních výdajích a mandatorní výdaje mohou vytlačovat výdaje ostatní. Vlády se pak uchylují k vyčleňování mandatorních výdajů mimo rozpočet. Definování ročních výdajových limitů ve vztahu k mandatorním výdajům má nesporné výhody. Podněcuje vytvoření odpovídajících rozpočtových cílů. Zavazuje vládu k přesnosti při definování rozpočtových opatření tak, aby nepřekročila rámec celkových zdrojů, kterými na výdaje disponuje.

V tranzitivních ekonomikách by měly být při přijímání rozpočtu schvalovány veškeré výdaje a (snad pouze s výjimkou úrokových plateb) všechny schválené výdaje by měly mít povahu ročních limitů. K tomu je nutné disponovat přesnými predikcemi a pečlivými analýzami rozhodnutí a zákony, které se dotýkají nárokových výdajů a dávek. Souběžně s tím by měla být vytvářena rozpočtová rezerva, aby bylo možné finančně zajistit neočekávané zvýšení mandatorních výdajů. Výše rozpočtové rezervy by však v žádném případě neměla přesáhnout určité malé procento celkových výdajů a čerpání této rezervy by mělo být přesně definováno a přísně regulováno.

5. Oprávnění k přijímání víceletých závazků

Několik málo členských států Evropské unie má v rozpočtu kromě ročních výdajů schvalovaných na bázi plateb také víceleté výdaje schvalované na bázi „oprávnění k přijímání víceletých závazků“, která se vztahují k některým kategoriím výdajů (především ke kapitálovým investicím). Tuto praxi používá i rozpočet Evropské unie, který obsahuje dvě kategorie schvalovaných výdajů: výdaje v podobě ročních plateb a v podobě víceletých závazků (blíže kapitola 3). Avšak i v případě schválení víceletého oprávnění se pro tuto kategorii výdajů vyžaduje každoroční schválení příslušného výdaje na bázi plateb závazků^{3*}. Tím se tato kategorie výdajů liší od schvalování víceletých výdajů v rámci programů, které mají sice také charakter víceletého závazku, ale které představují současně i oprávnění k budoucím platbám. V některých zemích jsou tyto kategorie dlouhodobých závazků předkládány parlamentu v podobě návrhů víceletých výdajů. Zahrnutí budoucích závazků do rozpočtu znamená účinný nástroj kontroly a řízení realizace investičních programů nebo projektů; a tranzitivní ekonomiky by jeho uplatnění v rozpočtovém procesu měly s přihlédnutím k těmto výhodám zvážit. Otázky vztahující se k řízení víceletých závazků jsou diskutovány dále v kapitole 7.

C. Rozsah rozpočtu

1. Princip úplného rozpočtu

Aby se rozpočet stal efektivním nástrojem, musí pokrývat výdaje co nejuplněji. Při nedodržení této zásady vznikají dva problémy. Za prvé, jestliže rozpočet nepokrývá hlavní výdajové položky, nelze zajistit, aby byly omezené zdroje alokovány do oblastí s nejvyššími prioritami, a nelze dostatečně efektivně vynutit zákonnou kontrolu a odpovědnost vlády vůči veřejnosti za dosažené výsledky při správě veřejných prostředků. Za druhé, samotný rozsah výdajů nezahrnutých do rozpočtu je obtížně zjistitelný a vynakládání těchto výdajů je netransparentní. To ztěžuje formulaci a realizaci makroekonomických politik a zvyšuje nebezpečí korupce a plýtvání veřejnými zdroji. Úplnost rozpočtu neznamená, že veškeré výdaje by měly být spravovány na základě stejného souboru mechanismů a procedur. Naopak, za předpokladu, že zvláštní procedury nepovedou k fragmentaci rozpočtového plánování a formulace výdajových politik a ke ztrátě kontroly nad veřejnými výdaji, může být z hlediska zvýšení efektivnosti účelné vytvořit pro správu některých programů specifické podmínky.

Zásadou by mělo být, že všechny veřejné výdaje včetně výdajů mimorozpočtových fondů, nezávislých agentur nebo speciálních účtů budou podrobeny stejným procesům rozhodování, schvalování a kontroly tak, aby nedošlo k narušení principu odpovědnosti a povinnosti skládat účty za dosažené výsledky.

Bez ohledu na uplatňovaný způsob řízení výdajových programů (včetně výdajů, které jsou spravovány prostřednictvím speciálních a mimorozpočtových fondů) a bez ohledu na zdroje financování by na všechny výdajové programy měla být uplatněna následující minimální pravidla:

- Odhady všech příjmů a výdajů by měly být součástí rozpočtu.
- Odhady výdajů by měly být v rozpočtové dokumentaci uváděny v hrubém vyjádření bez ohledu na to, v jaké formě pak budou schvalovány, tj. neměly by být kompenzovány a uváděny na netto principu.
- Veškeré příjmy a výdaje by měly být vykazovány na základě stejné klasifikace.
- Účty nezávislých fondů a speciální účty by měly být podrobeny pravidelnému externímu auditu.
- Finanční výkazy za vládu jako celek by měly obsahovat i údaje o operacích nezávislých fondů a agentur a jejich konsolidaci s ostatními operacemi vlády.

2. Výdaje financované externími výpůjčkami a granty

Výdaje financované prostřednictvím cizích zdrojů (výpůjček a grantů) by měly být rozpočtovány stejně jako ostatní vládní výdaje. Je však nezbytné stanovit procedury, které upraví přijímání půjček a zabezpečí kontrolu nad vývojem zadluženosti. K vypůjčování si z externích zdrojů a k vydávání záruk by měl být zmocněn pouze jediný vládní úřad (ministerstvo financí). V některých zemích musí být každá výpůjčka vztahující se k určitému projektu schválena parlamentem. Tento mechanismus zajišťuje, že parlament má nad takovými výpůjčkami kontrolu. Na druhé straně existuje riziko, že v případě, že výpůjčky jsou schvalovány případ od případu, může dojít ke zvýšení rozpočtových nákladů. Musí být zřejmé, že výdaje jsou schvalovány prostřednictvím ročního zákona o rozpočtu nebo schválením upraveného rozpočtu, a nikoliv schválením dohody o financování. Vedle toho by celkový objem úvěrů, který má vláda v úmyslu nasmlouvat během rozpočtového roku, měl být předkládán ke schválení parlamentu spolu s návrhem rozpočtového zákona. Seznam úvěrů a grantů vztahujících se k jednotlivým projektům by měl být připojen k ročnímu rozpočtu v samostatné příloze. Měl by obsahovat očekávané částky a finanční podmínky, zejména očekávanou dobu splatnosti a úrokové sazby v případě úvěrů.

Rozpočet by měl zahrnovat i výdaje financované z fondů druhé strany (*counterpart funds*), které představují užití zahraničních půjček nebo grantů. Z makroekonomického hlediska mají i tyto výdaje, financované druhou stranou, stejné dopady na fiskální agregáty jako výdaje financované z domácích zdrojů.

Problematika řízení dluhu je předmětem kapitoly 9.

3. Mimorozpočtové fondy

V mnoha zemích je značná část veřejných výdajů vynakládána prostřednictvím zvláštních fondů a prostřednictvím zvláštních procedur. Toto zvláštní uspořádání zahrnuje: revolvingové fondy; fondy zaměřené na obchodní činnost a jiné komerční služby provozované vládou na podnikatelské bázi; rezervní fondy pro mimořádné události; fondy zaměřené na výdaje pro specifické účely (například fondy dopravní infrastruktury a fondy zdravotní péče) spravované na odvětvové úrovni; výdaje financované externími výpůjčkami; fondy druhé strany; rozpočty nezávislých/decentralizovaných agentur (zejména v odvětví vyššího vzdělání a zdravotnictví) a speciální účty spravované ministerstvem financí nebo státní pokladnou. V mnoha zemích nejsou výdaje spravované na základě takového zvláštního uspořádání součástí rozpočtu a jsou spravovány prostřednictvím mimorozpočtových fondů. Pojem mimorozpočtové fondy se tedy vztahuje ke zvláštním účtům zřízeným pro určité vládní činnosti, které nejsou vykazovány v rozpočtových dokumentech a zpravidla neprocházejí normálním formalizovaným rozpočtovým procesem. Mimorozpočtové fondy, které se zpravidla zřizují prostřednictvím zvláštního zákona, je třeba odlišit od výdajů realizovaných mimo systém rozpočtu vlády (*off-budget expenditures*), které by však součástí rozpočtu být měly (Potter a Diamond, 1998).

Různé země přistupují ke zřizování mimorozpočtových fondů z rozpočtu důvodů a s nejrůznějšími záměry – patří mezi ně například ochrana prioritních výdajů proti rozpočtovým škrtnutím; vyhnutí se problémům při realizaci rozpočtu; snaha obejít některá pravidla obecně upravující řízení rozpočtových výdajů; snaha vyhovět některým požadavkům ze strany mocných politických a jiných zájmových skupin a snaha splnit požadavky dárců, kteří chtějí směřovat své prostředky jen na určité projekty a programy. V některých případech je hlavním motivem zřízení mimorozpočtového fondu snaha skrýt transakce před kontrolou parlamentu nebo veřejnosti; tím se může z mimorozpočtových fondů stát zdroj podvodného nebo korupčního jednání.

Ne všechny důvody pro zřízení mimorozpočtového fondu jsou nutně z ekonomického nebo společenského hlediska⁶ špatné. Například v mnoha západních ekonomikách jsou programy zdravotní a sociální péče financované zčásti nebo zcela pro tento účel určenými daněmi spravovány účelně a nákladově efektivně právě prostřednictvím mimorozpočtových fondů. Bez ohledu na motivy, jež ke zřizování mimorozpočtových fondů vedou, přinášejí tyto fondy problémy ve vztahu k alokaci veřejných prostředků. Je jen velmi málo pravděpodobné, že se u transakcí probíhajících mimo rozpočet podaří nastolit stejný stupeň fiskální disciplíny jako u rozpočtových operací, protože jsou jednak finančně nezávislé a jednak nemusejí explicitně soutěžit s ostatními výdajovými programy. V důsledku toho činnosti, které by neuspěly v soutěži s ostatními programy v rámci pravidelného rozpočtového procesu, pokračují z důvodu vlastní setrvačnosti a síly specifických zájmů. Počet mimorozpočtových fondů by měl být přísně kontrolován a na jejich činnost by měla být uplatněna minimální pravidla, která byla naznačena v předchozí části. Do rozpočtových dokumentů předkládaných parlamentu by měly být začleněny informace o odhadovaných příjmech a výdajích mimorozpočtových fondů, včetně jejich rozvah a výkazů o finančních tocích. Kdykoliv je to možné, měly by být procesy realizace rozpočtu a kontroly mimorozpočtových fondů integrovány s procesy uplatňovanými pro národní rozpočet, tzn. integrovány takovým způsobem, aby veškeré platby mimorozpočtových fondů byly realizovány prostřednictvím jednotného účtu státní pokladny.

Řada státních pokladen spravuje „zvláštní účty“. Některé z těchto účtů slouží pro řízení mimorozpočtových fondů, které jsou pod správou ministerstva financí nebo výdajových ministerstev a s jejichž existencí jsou spojeny z hlediska alokace veřejných prostředků stejné problémy jako s ostatními mimorozpočtovými fondy. V některých případech se transakce, které jsou realizovány prostřednictvím těchto zvláštních fondů, týkají spíše vnitřních finančních transferů uvnitř vládního sektoru než skutečných výdajů. Takové uspořádání je často komplikované a náročné na čas. Navíc se prostřednictvím těchto fondů často realizují netransparentní „skutečné“ výdaje. Stejně tak jsou často netransparentní účty rezervních fondů a fondů druhé strany financované ze zahraničních grantů a výpůjčkami.

V mnoha zemích je častou praxí vynakládat jednorázové nahodilé příjmy a některé nedaňové příjmy na speciální programy a k tomuto účelu zřizovat fondy pro správu těchto prostředků. Z hlediska fiskální udržitelnosti je nejefektivnějším způsobem využití jednorázových příjmů jejich vynaložení na splátku nejdražších dluhových nástrojů, kterými je financován vládní dluh. Za mimořádných okolností lze ospravedlnit vyčlenění jednorázových příjmů pro zvláštní účely, současně by však nemělo docházet k fragmentaci veřejných rozpočtů zřizováním nových mimorozpočtových fondů.

4. Výdaje stojící mimo rozpočet

Zpravidla jsou mimorozpočtové fondy zřizovány na základě zákona a spravovány podle stanovených procedur a pravidel. Přesto však se můžeme v některých zemích setkat s tím, že vláda využívá toho, že mimorozpočtové fondy disponují příjmy, které pocházejí ze zdrojů vyčleněných z všeobecných zdrojů státního rozpočtu a jsou vedeny na zvláštních bankovních účtech, k realizaci výdajů mimo limity schváleného státního rozpočtu (*off-budget spending*). Protože vláda často nemá k dispozici vhodné nástroje říze-

ní, existují i další formy výdajů realizovaných mimo rozpočet vlády; jde o výdaje financované přímo zahraničními výpůjčkami či víceleté investiční projekty.

V některých zemích jsou informace o zdrojích a užití některých příjmů vlády – zejména příjmy z nerostných surovin a dalších přírodních zdrojů – velmi často před kontrolou parlamentu a veřejnosti skryty. S těmito příjmy se často zachází spíše jako s příspěvkem „do kapsy“ prezidenta nebo do politických „tajných fondů“ příslušného ministra než jako s příjmy veřejných rozpočtů. Pro zlepšení transparentnosti a pro podporu řádné správy veřejných prostředků je nezbytným předpokladem zahrnutí těchto příjmů a výdajů do rozpočtu. Ačkoliv může pro toto uspořádání existovat několik málo výjimek, dobré důvody pro utajování příjmů a výdajů (například bezpečnostní rizika) lze najít pouze zřídka. Obecně by existence takových „černých skříněk“ nebo „tajných fondů“ měla být považována za nejvyšší důkaz špatné správy veřejných prostředků nebo za otevřenou korupci.

5. Zvláštní úpravy správy veřejných prostředků

Zřizování fondů se zvláštní úpravou správy je někdy důsledkem nedostatku fiskální disciplíny, někdy ale také důsledkem toho, že standardní rozpočtové procedury se vůči některým kategoriím výdajů neuplatňují. V kapitole 7 ukazujeme, že pravidla pro řízení rozpočtových výdajů (*rules for managing budgetary appropriations*), jako například pravidla pro přesuny mezi rozpočtovými položkami, jsou nezbytná, ale neměla by být příliš rigidní. Pokud uplatňované rozpočtové procesy pro řízení některých činností dostatečně nevyhovují, je v obecné rovině vhodným řešením zdokonalit rozpočtové procesy a/nebo ustanovit pro dané činnosti procedury specifické. Tyto činnosti by však neměly být vyčleněny mimo rozpočet.

Revolvingové fondy mohou být vhodné v případě, že je třeba zajistit nákup zboží, k jehož dodání nedochází okamžitě a jehož úhrada by byla v případě uplatnění zásady ročního rozpočtu ohrožena. Takový mechanismus může být potřebný k tomu, aby vládní podniky mohly řádně provozovat své obchodní činnosti.

Z důvodu vyšší flexibility při řízení a z důvodů institucionálních, jako je zvláštní status některých profesí nebo činností, bylo v mnoha zemích zřízeno velké množství „nezávislých agentur“, především v sektoru vyššího školství. Tyto agentury jsou financovány především prostřednictvím transferů z rozpočtů centrální vlády, ale mají své vlastní rozpočty (ty se v některých zemích označují jako „doplňkové rozpočty“). V současné době některé země OECD ve snaze zlepšit provozní efektivnost počet nezávislých agentur zvyšují.

Zřizování revolvingových fondů a nezávislých agentur by však nikdy nemělo být záminkou pro vyloučení těchto programů a politik z parlamentní kontroly a vždy by měla být ve vztahu k těmto agenturám a fondům systematicky uplatněna minimální pravidla, která byla uvedena v předchozím textu.

6. Přidělování daňových výnosů a uživatelské poplatky

a) Přidělování daňových výnosů

Mimorozpočtové fondy jsou často financovány prostřednictvím daňových výnosů, které jim jsou přiděleny (například příspěvek sociálního zabezpečení, zdroje fondů dopravní infrastruktury, regionálních fondů, fondů pro energetiku atd.). Někteří ekonomové (Buchanan, 1968) argumentují, že celkové výdaje a jejich struktura by měly být určeny simultánně. Přidělování příjmů může v zásadě vystupovat jako nástroj projevení ochoty daňových poplatníků platit za požadované služby a vyjadřovat tak volbu mezi nižšími daněmi a vyšší nabídkou veřejných statků. Tímto způsobem mechanismus přidělování daňových výnosů

na specifické účely může současně určovat jak velikost nabídky veřejných statků, tak výši daní. Podle teorie veřejné volby může tento mechanismus zajistit optimální alokaci zdrojů a vyrovnaný rozpočet, avšak pouze za velmi restriktivních předpokladů, které ale veřejné statky obecně nespĺňují (například konstantní výnosy z rozsahu a neexistence externalit).

V realitě si ale nelze fiskální disciplínu vynutit prostřednictvím procesu, ve kterém je rozpočet odvozen na základě partikulárních a neomezených zájmů. Přidělování příjmů však obecně – a to i v případě, že jsou tyto příslušné fondy „konsolidovány“ s rozpočtem – snižuje flexibilitu alokace zdrojů a brání procesu stanovení programových priorit. Programy jsou totiž závislé na specifických příjmech, což může vést buď k nadměrným výdajům do příslušné oblasti, pokud jsou k dispozici dostatečné příjmy, nebo k příliš nízkým výdajům, protože příslušné činnosti zajišťované fondem nemohou být dotovány ze všeobecných rozpočtových zdrojů. Nejzávažnějším nedostatkem je, že v některých případech nevycházejí rozhodnutí o výdajích financovaných přidělováním příjmů z kritérií nákladové efektivnosti a účelnosti, ale ze schopnosti politiků nebo zájmových skupin chránit jimi upřednostňované programy.

Mezi přidělované výnosy patří například (McCleary, 1991):

- specifické daně nebo poplatky přidělené k danému konečnému užití, zejména příspěvky na sociální zabezpečení, daň z motorových paliv na investice do dálniční sítě apod.,
- specifické daně nebo poplatky vyčleněné pro široce vymezené konečné užití, zejména loterijní výnosy, které financují investiční projekty pro zlepšení životního prostředí,
- všeobecné daně vyčleněné pro specifické konečné užití, zejména fixní procento výnosu daně z příjmů věnované na specifické programy.

Ve většině případů jsou mechanismy, které přidělují určitý podíl z celkových daňových výnosů, diskutabilní. Co se týče specifických daní a poplatků, rozlišují se obvykle dvě situace: (1) „těsné přidělování výnosů“ v případě, že existuje těsná vazba mezi platbou uživatelského poplatku a souvisejícími výdaji (například poplatky za účast v univerzitních kurzech), a (2) „slabé přidělování výnosů“ v případě, že vazba mezi přínosem a poplatkem nebo daní je méně zřejmá (například užití loterijních výnosů na realizaci investičního projektu) (Hemming a Miranda, 1991).

Pokud existuje těsný vztah přínos/výnos a služba je zajišťována pro snadno identifikovatelnou skupinu uživatelů, může přidělování výnosů představovat vhodný nástroj stimulační agenturu ke zvyšování výkonu a zajišťování úspornosti nákladů. Využitím přidělování daňových výnosů se zlepšuje informovanost daňových poplatníků o tom, jak se nakládá s jimi placenými daněmi, a současně daňový poplatníci mohou dohlížet na efektivitu, s jakou jsou tyto služby zajišťovány (Petrei, 1998).

b) Uživatelské poplatky

Jak z důvodu zajištění příjmů, tak z důvodu výrobní efektivnosti je pro vládu obecně nezbytné uplatnit uživatelské poplatky v situaci, kdy zajišťuje kvazisoukromé statky, a za předpokladu, že agentury poskytující tyto statky si mohou ponechat významnou část těchto příjmů. (Pokud by nemocnice nebo univerzity nemohly volně nakládat s výnosy za poskytování svých služeb, neměly by patrně ani dostatečný zájem zlepšovat svou efektivnost.) I tam, kde uživatelské poplatky jsou přiděleny producentům veřejných statků, měly by být odhady výnosů a odpovídajících výdajů zahrnovány do rozpočtu. Přínosy plynoucí z vybírání uživatelských poplatků musejí být také posuzovány ve vztahu k dodatečným transakčním nákladům, které jsou vyvolány uložením a vybíráním těchto poplatků.

System stanovení a vybírání uživatelských poplatků musí být transparentní a efektivní (viz box 1.1). Při ukládání uživatelských poplatků by měly být přijaty následující principy (převzato z OECD, 1998b):

- *Jasně vymezené zákonné oprávnění.* Organizace uvalující poplatky za své služby by měla mít jasně definované zákonné oprávnění. Toto oprávnění by však mělo mít podobu obecného rámce a mělo by umožňovat úpravu poplatků bez dalších zákonných aktů.
- *Konzultace s uživateli.* Konzultace jednak umožňují vyhnout se nedorozumění a jednak jsou užitečné pro navržení podoby a zavedení systému zpoplatnění služeb.
- *Stanovení úplných nákladů.* Úplné náklady zajišťování dané služby (zahrnující jak provozní náklady, tak roční náklady na hmotný majetek, tj. odpisy a úroky) by měly být stanoveny bez ohledu na to, zda je záměrem, aby byly náklady pokryty poplatky plně, či pouze zčásti. V případě, že náklady jsou prostřednictvím poplatků uhrazovány pouze částečně, mělo by být z poskytovaných informací o nákladech zřejmé, kolik činí v zajišťování dané služby dotace vlády (problém měření nákladů je předmětem kapitoly 11).
- *Zohlednění principu spravedlnosti.* Vždy by se měla posoudit možnost snížení, popřípadě i zrušení uživatelských poplatků pro určité skupiny uživatelů, například důchodce nebo zdravotně postižené osoby.
- *Neutralita z hlediska hospodářské soutěže.* Při stanovování poplatku za dané služby by oceňování nákladů mělo být přesné a zohledňovat všechny druhy nákladů, které vznikají soukromým subjektům podnikajícím ve stejném (nebo příbuzném) odvětví.
- *Efektivnost výběru poplatků.* System pro výběr uživatelských poplatků musí být efektivní. Neplacení uživatelských poplatků by mělo být okamžitě postihováno.
- *Audit.* Organizace, které uplatňují a vybírají uživatelské poplatky, by měly podléhat pravidelnému auditu.
- *Hodnocení výkonnosti.* Aby byla zajištěna patřičná úroveň efektivnosti a kvality poskytovaných služeb, měl by být pravidelně monitorován výkon organizace, která tyto služby poskytuje (tento problém je podrobně diskutován v kapitole 15).

Některé země zahrnují u institucí, které provozují komerční aktivity nebo ukládají uživatelské poplatky, do rozpočtů pouze čisté výdaje a schválená rozpočtová dotace odpovídá rozdílu mezi plánovanými výdaji a očekávanými příjmy. Jestliže hrubé příjmy a výdaje představují objemově vysoké částky, uvádění pouze čistých výdajů brání důkladné analýze a přesným odhadům ekonomických nákladů. „Přechod k rozpočtování čistých výdajů vede k podhodnocování velikosti vládního sektoru a ke snížení srovnatelnosti údajů vztahujících se k výdajům veřejných rozpočtů.“ (Heald a Georgiou, 2000) Požadavky kladené na efektivnost nemohou potlačit potřebu parlamentu a veřejnosti disponovat úplnými informacemi o činnostech vládních institucí. V některých zemích, které odvozují rozpočtové ukazatele z čistých výdajů (např. několik zemí bývalého Sovětského svazu), vedou tyto instituce účty akruálně a vykazují hrubé výnosy/příjmy i náklady/výdaje. To je však z hlediska potřeb parlamentní kontroly a informovanosti veřejnosti nedostatečné.

Box 1.1 PŘÍKLADY FINANČNÍHO ZATÍŽENÍ UŽIVATELE V ZEMÍCH OECD (UŽIVATELSKÉ POPLATKY)

Jasně právní ukotvení

Finská ústava explicitně vyžaduje, aby veškeré uživatelské poplatky byly ukládány na základě legislativy. V roce 1992 finský parlament uvedl v platnost *zákon o uživatelských poplatcích za veřejné služby*. Tento zákon vymezuje obecné principy týkající se veřejných služeb, které by měly být zpoplatněny uživatelskými poplatky, a základnu, z níž by měly být poplatky kalkulovány. Každé jednotlivé ministerstvo rozhoduje, které z jím zajišťovaných služeb mají být zpoplatněny, a následně vydává nařízení pro zavedení nezbytných procedur.

Stanovení úplných nákladů

Správa sociálního zabezpečení ve Spojených státech je jedním z největších provozovatelů informačních technologií na světě. V průměru provádí 21 milionů transakcí za den. V roce 1988 se rozhodla zavést systém rozvrhování nákladů, na jehož základě jsou náklady každé transakce připsány konkrétnímu uživateli. Původně byly veškeré náklady na informační technologie připsány Úřadu systémových operací (*Office of Systems Operations*). Následně byl uveden do provozu rozsáhlý systém účtování nákladů. V počáteční etapě bylo možné připsat konkrétním uživatelům pouze čtyři pětiny nákladů. Prostřednictvím zdokonalení systému je nyní možné připsat konkrétním uživatelům téměř veškeré náklady. V důsledku toho se zlepšila správa této funkce.

Britská národní kartografická agentura (Ordnance Survey) prodává mapy a související datové služby vládním organizacím, veřejným podnikům, komerčním organizacím a veřejnosti. Byla zřízena řada konzultantských výborů, které reprezentují 160 organizací zajímajících se o služby této agentury. Tyto výbory dávají doporučení týkající se rozsahu, dostupnosti a stanovení cen služeb kartografické agentury. Tento způsob zjišťování názorů klientů umožnil agentuře, aby lépe přizpůsobila své služby potřebám uživatelů.

Odpovídající cenová strategie

Když *Švédský statistický úřad* obdrží objednávku na specializované informace, které jsou součástí jeho automatizovaných datových systémů, nabízí diferencované ceny založené na prioritě dané objednávkou. Vyšší ceny jsou účtovány za objednávky, které mají být zpracovány okamžitě; snížené ceny se vztahují na objednávky, které mohou být zpracovány v noci nebo v jinou dobu, kdy jsou požadavky na datové systémy malé.

Když *Německo* zavedlo časově diferencovaný systém poplatků za užívání dálniční sítě, tzv. Euro-Vignet, snažilo se zajistit spolupráci sousedních zemí při zavádění jednotného systému, který by byl společně jednotným způsobem provozován ve všech zemích. To minimalizovalo nepohodlí řidičů a zkrátilo proces výběru uživatelských poplatků.

Posouzení principu spravedlnosti

Když *Island* zavedl uživatelské poplatky za základní a specializované zdravotní služby, existovala obava, že to povede k neúměrnému zatížení osob s nízkými příjmy. Proto byly vydány karty opravňující ke slevě, které zajistily svým držitelům přístup k těmto službám za třetinu řádné ceny.

(pokračování)

Box 1.1 PŘÍKLADY FINANČNÍHO ZATÍŽENÍ UŽIVATELE V ZEMÍCH OECD (UŽIVATELSKÉ POPLATKY) (pokračování)

Lucembursko při stanovení uživatelských poplatků za služby domovů důchodců a pečovatelské služby přihlíží k finančním možnostem každého rezidenta. Jestliže je měsíční příjem rezidenta nižší nebo roven uživatelskému poplatku, je uživatelský poplatek odpovídajícím způsobem snížen tak, aby danému občanovi zbyla stanovená peněžní částka jako kapesné. Vedle toho existuje i zvláštní mechanismus, který umožňuje zohlednit i veškerá aktiva, která občan vlastní.

Zajištění neutrality z hlediska hospodářské soutěže

Zajištění neutrality hospodářské soutěže věnuje velkou pozornost *Finsko*. Vládní organizace jsou omezeny v nabídce komerčních služeb, které mohou poskytovat; všechny poskytované služby se musejí vztahovat k základním funkcím organizace. Při stanovení nákladů komerčních služeb jsou uplatňována opatření, která zajišťují přesnost a úplnost stanovení nákladů. Nad dodržováním těchto pravidel dohlíží Úřad pro volnou soutěž (*Office of Free Competition*), který může vládním organizacím nařídít, aby ceny upravily.

Zdroj: OECD (1998b)

7. Fondy sociálního zabezpečení

Povinný charakter systému sociálního zabezpečení a jeho dalekosáhlé sociální, ekonomické a finanční dopady si vynucují, aby byly fondy sociálního zabezpečení zahrnuty do rozpočtu. Možnou výjimku představují země, ve kterých se na správě fondů podílejí také zaměstnavatelé a odborové svazy (zejména v některých členských státech EU). Bylo by obtížné integrovat do rozpočtu fondy sociálního zabezpečení, které nejsou přímo spravovány vládními institucemi. Avšak vzhledem k tomu, že na tyto fondy připadá významný podíl veřejných výdajů, je nezbytné, aby byly alespoň vykazovány na konsolidovaném principu v jednom finančním výkazu. Jejich rozpočty by měly být přiloženy k rozpočtu centrální vlády a současně předkládány parlamentu. Měly by také být podrobeny stejnému paralelnímu procesu hodnocení a kontroly jako rozpočet vlády.

D. Další formy vládních politik s fiskálními dopady

1. Kvazifiskální aktivity⁷

Kvazifiskální aktivity představují finanční transakce realizované centrální bankou nebo státem vlastněnými bankami za účelem dosažení cílů určitých politik. Tyto operace zahrnují úrokové dotace, podporu neprosperujících podniků a finančních institucí, splátky vládního dluhu a financování kurzových ztrát, které vláda utrpěla. Při dosahování vytyčených cílů politik by před kvazifiskálními operacemi měly být obecně upřednostňovány jasně vymezené dotace, které jsou součástí rozpočtu. Centrální banka by se v dané zemi měla orientovat pouze na měnovou politiku a s ní související operace a neměla by být vtahována do činností, které ve svých důsledcích suplují fiskální operace realizované prostřednictvím rozpočtu. V každém případě by kvazifiskální operace centrální banky a dalších bankovních institucí měly být podrobeny stejné kontrole jako přímé výdajové programy vlády a měly by být vykazovány v rozpočtových dokumentech. Nezbytným minimem by mělo být, aby přehled kvazifiskálních aktivit bankovního sektoru byl přiložen k rozpočtu. Centrální banka by také měla publikovat transparentní účty, protože odhad nákladů kvazifiskálních operací není jednoduchou záležitostí.

2. Závazky a potenciální závazky vlády⁸

Vedle právních závazků mají vlády další explicitní nebo implicitní závazky, které jsou spojeny s okamžitými nebo budoucími fiskálními dopady. Fiskální rizika a nejistoty se zvyšují. Mezinárodní propojení finančních trhů přináší vyšší objemy, rychlost a volatilitu přeshraničních finančních toků a vlády mohou být nuceny intervenovat na podporu domácího finančního systému. Běžnou praxí se staly státní záruky a systémy pojištění. Vznikem implicitních nebo explicitních státních záruk je také často doprovázena privatizace.

Závazky vlády proto mohou být jisté nebo nejisté (potenciální) a explicitní nebo implicitní. Podle stupně predikovatelnosti fiskálních dopadů těchto závazků rozlišujeme tyto typy:

- *Explicitní závazky a dluhy* jsou právně závazné a předvídatelné. Tato skupina zahrnuje například rozpočtované výdajové programy, víceleté investiční smlouvy, mzdy zaměstnanců státní správy, důchody a dluhové závazky.
- *Explicitní a potenciální závazky* představují zákonné nebo smluvní závazky, které se stanou splatnými závazky v případě, že nastane určitá událost, která může, ale nemusí nastat. Tato skupina zahrnuje například státní garance za úvěrové smlouvy uzavřené vládními subjekty jiné než centrální úroveň (vlády nižších úrovní, veřejné nebo soukromé podniky) a systémy pojištění s účastí státu (pojištění bankovních depozit, proti povodním, proti škodám na úrodě atd.). Často je pravděpodobnost vzniku události, která vede k plnění garance, vysoká, protože jsou tyto garance zpravidla poskytovány na podporu neprosperujících podniků nebo sektorů, které se ocitly v problémech.
- *Implicitní závazky* představují závazky nebo očekávanou finanční zátěž vlády, které nevyplývají ze zákona, ale souvisejí s očekáváním veřejnosti. Například se od vlády očekává realizace oprav a údržby veřejné infrastruktury a podpora systémů sociálního zabezpečení, a to i v případech, kdy to nevyžaduje zákon.
- *Implicitní a podmíněné závazky* jsou nejméně předvídatelnou skupinou a představují zákonem neupravené závazky, které se stanou splatnými závazky za určité situace, která může a nemusí nastat. Například se všeobecně očekává, že vláda zasáhne, pokud bankovnímu sektoru hrozí krize nebo pokud je země vystavena nějaké přírodní katastrofě ap.

Při rozpočtování a procesu rozhodování se obvykle pozornost soustředí na výdajové programy a zčásti na víceleté, ze zákona vyplývající závazky, jako je např. dluhová služba. Ve většině zemí se v rozpočtu nevěnuje žádná pozornost dalším dlouhodobým závazkům a implicitním nebo potenciálním závazkům. Pokud zemi hrozí finanční problémy nebo je realizována fiskální konsolidace, projevuje se často tendence přehlížet fiskální rizika, která nejsou bezprostřední nebo explicitní. Jakkoliv je tato tendence pochopitelná, vede k prohlubování budoucích problémů, které se tak stanou horšími, než jakými by byly, kdyby byla existence těchto závazků reflektována přímo.

Existenci „nekrytých“ závazků (tj. závazků, na které vláda netvoří účelové rezervy) lze zčásti vysvětlit rozmanitostí zdrojů fiskálních rizik, kterým je vystavena centrální vláda, a faktem, že jsou nedostatečně zohledňovány při formulaci rozpočtu. Závazky, jež vyplývají ze systému důchodového zabezpečení, souvisejí s demografickým vývojem a ve většině zemí se neustále zvyšují. Obdobně rostou i finanční nároky na zdravotní péči ve společnostech, v nichž se prodlužuje střední délka života. Nedostatek prostředků na pravidelnou údržbu a opravy investičního majetku snižuje efektivnost původní investice. Závazky a slihy vlády, které stojí mimo rozpočtový systém, snižují udržitelnost fiskální pozice.

Správné rozpočtování a formulace politik vyžadují širší a ambicióznější přístup, který by efektivně zohlednil krátkodobá i dlouhodobá fiskální rizika, jimž je vláda vystavena. Je nezbytné vytvořit systémy, které

budou vlády více nutit, aby si uvědomovaly finanční dopady svých rozhodnutí, a činit je zodpovědnějšími. Nejdůležitější je ale otázka politické vůle a schopnosti vést o stavu veřejných financí efektivní komunikaci s veřejností. V souladu s tím je nutné realisticky vyhodnocovat závazky, jež vyplývají z již existujících nebo nových výdajových programů a politických opatření, bez ohledu na jejich povahu (implicitní nebo explicitní, přímé nebo potenciální). Vyhodnocování závazků je kriticky důležité pro definování fiskálních cílů a pro volbu mezi alternativními politikami a výdajovými programy. Součástí tohoto vyhodnocování by měla být fiskální rizika. Informace o explicitních a potenciálních závazcích by měly být publikovány ve finančních zprávách (blíže kapitola 12) a výkazech o dluhu a potenciálních závazcích, které jsou předkládány spolu s rozpočtem. Implicitní a potenciální závazky již z definice kvantifikovány nebo předvídaný být nemohou. Skutečnost, že existují, by ale měla zvyšovat fiskální obezřetnost a měl by existovat rozhodovací mechanismus, jenž by umožňoval rychlou a účinnou reakci v případě, že by neočekávaná událost měla nastat.

Tabulka 1.1 ilustruje opatření, která by Ministerstvo financí mohlo přijmout, aby zvládlo fiskální rizika spojená s programy veřejných výdajů.

Tabulka 1.1 OPATŘENÍ KE ZVLÁDÁNÍ FISKÁLNÍCH RIZIK JEDNOTLIVÝCH VLÁDNÍCH PROGRAMŮ

<i>Dříve než vláda přijme nový závazek,</i>	<ul style="list-style-type: none"> • vyhodnotí, jak tento závazek splňuje vytyčený cíl a strategické priority státu, • vyhodnotí rizika jednotlivých programů a společně s existujícími riziky odhadne potenciální fiskální dopady příslušného závazku a stanoví dodatečné nároky na tvorbu rezerv, • zváží alternativní možnosti řešení a formy podpory s ohledem na s tím spojená finanční rizika a s ohledem na kapacitu vlády řídit rizika, • navrhne program tak, aby chránil vládu proti rizikům, • definuje a zveřejní standardy a limity omezující zapojení vlády tak, aby minimalizovala morální hazard.
<i>Když vláda přijme nový závazek,</i>	<ul style="list-style-type: none"> • rozpočtuje a zaúčtuje potenciální fiskální náklady, • monitoruje rizikové faktory spojené s daným programem.
<i>Když má dojít k plnění závazku,</i>	<ul style="list-style-type: none"> • jestliže se jedná o implicitní závazek, vláda vyhodnotí, zda plnění závazku je v souladu s vytyčenými cíli vlády a zda vyvolá žádoucí reakci v chování trhů, • plní závazek v rámci předem stanovených limitů a využije této zkušenosti pro budoucí rozhodování o alternativních možnostech řešení, • porovná skutečné fiskální náklady a odhadované náklady a vyhotoví zprávu o vzniklých rozdílech, vyhodnotí příčiny selhání výsledků a sankcí.

Některé instrumenty diskutované v této práci mohou při řešení těchto problémů napomoci. Například přístup víceletého rozpočtování umožňuje vyhodnocovat fiskální udržitelnost závazků realizovaných politik a implicitních závazků ve střednědobém horizontu (blíže kapitola 6). Akruální účetnictví (buď „modifikované“, nebo „plné“) poskytuje rámec pro hodnocení dopadů explicitních závazků (viz kapitola 11). Tyto nástroje však nejsou ani nutné, ani postačující pro úplné vyhodnocování fiskálních rizik. Klíčovým požadavkem je uvědomění si existence fiskálních rizik, zahrnutí analýzy takovýchto rizik do rozpočtového procesu a publikování informací za účelem veřejné kontroly.

3. Úvěrové garance

Nejčastějšími explicitními a potenciálními závazky jsou úvěrové garance. Vláda může poskytovat záruku za úvěry čerpané různými agenturami, podniky nebo jinými nezávislými agenturami, které jsou pod

širší kontrolou vlády, ale ve vybraných situacích také za úvěry čerpané soukromými podniky. Záruky mohou být vystavovány jak za domácí, tak za zahraniční úvěry. Mezinárodní finanční instituce zpravidla vládní záruku požadují při poskytnutí úvěru nevládním jednotkám.

Ačkoliv jsou garance již dlouhou dobu považovány za vhodný nástroj v rukou vlády, mohou být spojeny se značnými fiskálními dopady. To se jednoznačně projevilo ve zkušenostech mnoha latinskoamerických zemí v osmdesátých letech, kdy řada dlužníků nebyla schopna splácet státem garantované úvěry. Dotyčné vlády musely převzít náklady dluhové služby a splátek úvěrů, což vedlo k trvalému zatížení již tak napjatých veřejných rozpočtů.

Vládní záruky mají své opodstatnění v případech, kdy příjemce úvěru nedosahuje požadované úvěruschopnosti (nebo když omezená úvěruschopnost je spojena s vysokými zápůjčními náklady) a pokud je účel úvěru v souladu s cíli, programem a politikami vlády. Pokud existence nedokonalých informací potenciálním věřitelům neumožňuje získat odpovídající obraz o úvěruschopnosti vypůjčovatele, může vládní garance napravit tržní distorze a garance je oprávněná jak z ekonomického hlediska, tak z hlediska vládních politik. V realitě jsou ale takové garance často poskytovány bez vyhodnocení schopnosti příjemce garance úvěr splatit nebo zvýhodňují vlivné spojence a nejsou systematicky vykazovány.

Náklady na garance v podobě výdajů veřejných rozpočtů lze jen obtížně spolehlivě odhadnout; odhady závisejí na převážně subjektivním hodnocení rizika nesplacení. Rozpočet by ale měl přinejmenším obsahovat seznam nových garancí, které vláda plánuje udělit, a/nebo agregátní peněžní stropy, které objem poskytnutých garancí omezují. (Je nutné také zajistit vhodná pravidla upravující řízení a účtování garancí.) V několika zemích vybírají vlády při vystavení garance za úvěr poplatky. Tento přístup má tu výhodu, že vytváří mechanismus registrace a monitorování poskytnutých garancí a také do určité míry zavádí platbu pojistného pro případ nesplacení úvěru. Jestliže je poplatek proporcionální vzhledem k riziku nesplacení (a riziko je správně stanovené), pak by to v součtu všech garancí mělo dostačovat pro krytí nákladů, jež jsou s realizací garancí spojeny.

Efektivní řízení rozpočtu vyžaduje stejně efektivní řízení záruk. V první řadě by měl existovat systém, který zajistí, že budou posouzeny finanční dopady poskytnutí garance před jejím vystavením, a který umožňuje kalkulovat riziko takových garancí. Za druhé by měly existovat procedurální pojistky, které minimalizují nepříznivý dopad garancí na fiskální pozici vlády. Za třetí by měl být uplatňován systém, který by monitoroval finanční výsledky příjemce garance. A v neposlední řadě by měla existovat dostatečná kontrola a odpovědnost za dosažené výsledky; to by zabránilo zneužití garancí.

Měl by být stanoven strop omezující objem garantovaných úvěrů. Tento strop by měl být schvalován parlamentem při projednávání ročního rozpočtu. Pokud takové stropy nejsou stanoveny, může velkorysé poskytování garancí nepříznivě poznamenat úvěruschopnost samotné vlády a následně může způsobit nárůst úrokových nákladů ve střednědobém horizontu. Stropy omezující rozsah garancí navíc vedou k přísnější kontrole, a tím podporují konkurenci mezi potenciálními dlužníky, čímž jsou garance směřovány k finančně zdravějším jednotkám. Riziko garancí musí být proto kalkulováno a explicitně zachycováno a publikováno v rozpočtových dokumentech.

V některých zemích musí být každá záruka schválena parlamentem. V jiných zemích je oprávněno vydávat garance pouze ministerstvo financí. Ukazuje se jako vhodné, aby garance převyšující jistou částku byly vystaveny dodatečnému procesu schválení, jako například jejich předložením vládě nebo parlamentu.

A konečně monitorování garancí vyžaduje pravidelné přezkoumávání, aby bylo možné předvídat možnou realizaci garance a způsob jejího financování. Prvním krokem může být publikování údajů za garance jako součásti každoroční rozpočtové dokumentace a souhrnných účtů vlády.

4. Vládní půjčky

Vládní půjčky představují další možný nástroj dosažení cílů vládních politik a za určitých okolností mohou nahrazovat přímé výdaje. Z tohoto důvodu by rozhodování o poskytnutí půjčky mělo probíhat transparentně, mělo by být podrobena stejné kontrole jako přímé výdaje a mělo by být jednoznačně vykazováno v rozpočtu.

Vládní půjčky jsou často určeny jednotkám, které si nemohou dovolit půjčovat si za komerčních podmínek, protože jejich činnost musí být dotována nebo protože jejich úvěruschopnost je nízká (typickým příkladem jsou půjčky na sklizeň zemědělských plodin nebo půjčky státem vlastněným podnikům). Vládní půjčky mohou být také využívány pro usnadnění přístupu ke komerčním úvěrům a jako jejich doplněk. Zahraniční půjčky, které slouží k financování podniků veřejného sektoru, jsou často poskytovány vládě, která je následně „přepůjčí“ konečnému příjemci úvěru.

Skutečnost, že úvěry musejí být (v zásadě) splaceny, může z vládních půjček činit efektivnější nástroj pro dosažení veřejných cílů, než jsou přímé výdaje. Vedle toho však mohou být půjčky používány k tomu, aby se obešlo rozpočtové omezení. Půjčky jsou často podrobeny slabší kontrole než nenávratné rozpočtové výdaje a často nepodléhají zákonnému oprávnění.

Obvykle je součástí vládních půjček úroková dotace⁹ a vládní půjčky jsou spojeny s vyšším rizikem než úvěry poskytované obchodními bankami. Koncesionářské zahraniční půjčky poskytované vládě s tím, že vláda je „přepůjčí“ jednotkám veřejného sektoru, obvykle obsahují ustanovení, že tyto úvěry mohou být poskytnuty pouze za komerčních podmínek, aby se předešlo zvýhodnění veřejných podniků na úkor soukromého sektoru. V realitě ale toto ustanovení systematicky prosazováno není. Vláda někdy nese kurzové ztráty a riziko platební neschopnosti může být vysoké.

Rozpočtové nakládání s vládními půjčkami by mělo zahrnovat následující prvky:

- Protože je nezbytné chápat vládní půjčky jako určitý substitut výdajových programů, měly by být programy vládních půjček během přípravy rozpočtu posuzovány společně s výdajovými programy.
- Půjčky by měly být zahrnuty do rozpočtu s plným uvedením doby jejich splatnosti a podmínek a měly by být předkládány k legislativnímu schválení.
- Úrokové dotace musejí být vždy rozpočtovány jako výdaj. Lze zvážit dva přístupy: (1) rozpočtování současné hodnoty úrokové dotace při udělení úvěru nebo (2) rozpočtování úrokové dotace v souladu se splátkovým kalendářem. Upřednostněn by měl být první přístup, aby dotace byla rozpočtována v roce, ve kterém bylo rozhodnutí o poskytnutí půjčky učiněno; to je také administrativně jednodušší.
- Půjčky by měly být v rozpočtu vykazovány v hrubém vyjádření.

5. Daňové výdaje

Daňové výdaje jsou dalším nástrojem fiskální politiky a jako takové by měly být podrobeny stejným rozpočtovým pravidlům a kritériím transparentnosti jako vládní půjčky. Daňovým výdajem rozumíme „daňový výnos ušlý v důsledku zvýhodňujících ustanovení daňového práva“ (Spojené státy, FASAB, 1995), což zahrnuje:

- osvobození od daně, jestliže příjmy zvláštní skupiny daňových poplatníků jsou vyjmuty z daňové základny,

- odčitatelné položky, jestliže některé výdaje nebo paušální částky jsou odečítány od základu daně,
- daňové zápočty, které znamenají snížení daňové povinnosti (na rozdíl od odčitatelných položek, které snižují zdanitelný základ),
- odložení splatnosti daně, jestliže je datum splatnosti daně odloženo bez uvalení úroků z prodlení nebo penále,
- snížené daňové sazby, jestliže určité skupiny poplatníků nebo činností jsou zvýhodněny nižší než standardní sazbou daně.

Smyslem daňových výdajů je dosažení určitých zamýšlených cílů vládní politiky prostřednictvím poskytování výhod jednotlivcům nebo jednotkám, které se pro ně kvalifikují, nebo prostřednictvím podpory vymezených činností. Mohou být také určeny ke zlepšení daňové rovnosti nebo k odstranění nedokonalostí v jiných oblastech daňové soustavy. Stejně cíle (například finanční podpora rodin) mohou být dosaženy prostřednictvím přímých výdajů nebo prostřednictvím jiných forem daňových úlev.

Aby bylo možné určit, zda nějaké daňové opatření vede ke vzniku daňových výdajů, je nutné nejprve stanovit normální daňové podmínky, které jsou uplatněním příslušného opatření narušeny. To je relativně snadné, pokud daňový výdaj vyplývá z určité úlevy na dani (např. zvláštní sazba daně z příjmu pro zemědělskou činnost); existence daňových výdajů je však diskutabilní v případě, že je zasažena celá konstrukce daně (např. diferencované sazby daně z příjmů v závislosti na rodinných poměrech poplatníka). Diskuze se také vede o metodologii používané pro hodnocení dopadu daňových výdajů, protože některé daňové výdaje mohou mít ve srovnání s přímými výdaji odlišný dopad, pokud vezmeme v úvahu případnou vyvolanou změnu v chování poplatníka.¹⁰

Daňové výdaje jsou poskytovány prostřednictvím daňových zákonů; ty jsou v některých zemích předkládány spolu s ročním rozpočtem výdajů. Nejsou ale podrobeny stejnému systému vnitřní kontroly a legislativnímu schvalování jako ostatní výdaje. Proto daňové výdaje představují snadný a méně transparentní způsob poskytování výhod určitým skupinám. V některých případech je obtížnější identifikovat skupinu nebo skupiny, které mají prospěch z daňových výdajů, než skupiny, které jsou příjemci přímých výdajů. To může vést k výsledkům, které se liší od deklarovaných cílů vládních politik. Například domácnosti s vysokými příjmy mohou mít vyšší prospěch z diferencovaných sazeb daně z příjmů zaměřených na podporu vícečetných rodin než domácnosti sociálně potřebnější. Navíc kompenzace daní (zejména v případě zboží a služeb) vytvářejí díry v samotném daňovém systému.

Daňové výdaje by měly být vždy porovnávány s odpovídajícími výdajovými záměry a měly by být, pokud možno, co nejtransparentnější. V ideální situaci by obdobně jako v případě vládních půjček měly být přímé dopady daňových výdajů rozpočtovány v hrubém vyjádření jak na straně příjmů, tak na straně výdajů. Tento přístup může být aplikován pro daňové výdaje, které lze snadno měřit a monitorovat (jako jsou vratky daní nebo daňové kompenzace poskytované na základě smluvních podmínek). Protože daňové výdaje jsou obtížně měřitelné, nelze tento přístup uplatnit ve všech případech.

Vyhodnocení dopadu daňových výdajů by ale mělo být vždy zahrnuto do pravidelného rozpočtového procesu. Za tímto účelem by měl být pravidelně vypracováván přehled daňových výdajů, aby bylo možné vyhodnotit příslušné politiky, jež obsahují daňové výdaje, při přípravě rozpočtu a rozhodnout se mezi daňovými výdaji a přímými výdaji. Některé členské státy EU (např. Belgie, Francie a Španělsko) připojují takový přehled každoročně k rozpočtovým dokumentům (blíže box 1.2). To zlepšuje parlamentní kontrolu vládních politik.

Box 1.2 DAŇOVÉ VÝDAJE VE FRANCII

Zpráva o daňových výdajích je ve Francii publikována od roku 1980 každoročně jako součást Zprávy o finanční kontrole, která doplňuje návrh rozpočtového zákona. Zpráva pojednává o veškerých daních centrální vlády. Daně jsou klasifikovány trojím způsobem: (1) na základě ekonomické podstaty daně, (2) podle hlavního cíle daňových výdajů (ekonomický rozvoj, úspory, podpora regionů nebo odvětví, politika bydlení a sociální politika) a (3) podle skupiny poplatníků, kteří mají z daňových výdajů prospěch (domácnosti, podniky nebo obojí současně).

V každém z těchto případů je identifikován bezprostřední příjemce podpory, ale touto identifikací se nesleduje záměr zohlednit přesun daňového břemene. Používá se formální definice daňových výdajů: označení „daňový výdaj“ se může vztahovat k jakémukoliv zákonu nebo právní normě, které mají za následek ztrátu příjmů státu, a tudíž snižují daňové břemeno poplatníka oproti jeho daňové povinnosti, kterou by nesl při uplatnění „standardu“, tj. obecných principů francouzského daňového zákonodárství.

Hlavní daňové výdaje ve Francii zahrnují:

- snížení daňové povinnosti v důsledku uplatnění odčitatelné položky na vyživované osoby (*quotient familial*),
- osvobození od daně z příjmů pro bývalé vojáky v důchodovém věku, úroky z některých forem úspor, některé sociální dávky atd.,
- položky odčitatelné od základu daně týkající se starých a zdravotně postižených občanů,
- dodatečné standardní položky, které se týkají některých podnikatelských výdajů a jsou odčitatelné od základu daně z příjmu,
- odpočitatelné položky týkající se výdajů na určité bytové opravy a rekonstrukce velkého rozsahu,
- odečitatelné položky týkající se určitých dividend a úrokových příjmů,
- všeobecnou rovnou daňovou sazbu pro zemědělce,
- různá daňová osvobození a speciální odečitatelné položky týkající se daně ze zisku obchodních společností,
- speciální úpravu daně z přidané hodnoty,
- osvobození od daně nebo snížené sazby vnitřní daně ze spotřeby ropných produktů týkající se některých lodí, paliv pro trysková letadla, topení v domácnostech atd.

Zdroj: OECD (1996g)

E. Rozpočtové dokumenty

Informace o rozpočtu předkládané parlamentu by měly zahrnovat základní prvky, které jsou potřebné pro hodnocení fiskální politiky vlády a jejích budoucích dopadů. Tyto problémy byly diskutovány v této kapitole a podrobněji jsou rozebírány v kapitolách 4, 5, a 6. Rozpočtové dokumenty by měly obsahovat většinu z následujících informací nebo tyto informace všechny:

- střednědobé makroekonomické a fiskální projekce;
- přehled rozpočtových politik a cílů fiskální politiky;
- popisnou zprávu jednotlivých ministerstev nebo agentur objasňující sektorové činnosti, které mají být rozpočtově pokryty, jejich cíle a očekávané výsledky;
- odhady příjmů a výdajů v hrubém vyjádření, i když jsou dotace předkládány ke schválení na netto principu. Tyto odhady by měly pokrývat veškeré příjmy a výdaje centrální vlády, včetně speciálních fondů a účtů, pokud existují;
- oprávnění přijímat budoucí závazky, pokud existují;
- financování z externích zdrojů, grantů a půjček;
- přehled potenciálních závazků vyplývajících ze státních garancí za dluhy třetích stran a odhad plateb, které budou pravděpodobně vyžadovány z titulu splatných garancí během rozpočtového roku;
- přehled hlavních fiskálních rizik, která lze identifikovat;
- zprávu o daňových výdajích.

POZNÁMKY

1. Slovo „budjet“ je odvozeno ze starofrancouzského slova „bouge“, které označuje malý vak.
2. Vlády na nižší než centrální úrovni jsou často označovány společným anglickým termínem *subnational governments*.
3. V celé knize se používá označení „veřejné podniky“ pro organizace, které jsou kontrolovány vládou a provozovány na komerčním principu. Zahrnují jednotky, které se v metodice SNA93 a ESA95 označují jako veřejné korporace a veřejné kvazikorporace. Definice těchto termínů jsou uvedeny na konci publikace v rejstříku pojmů.
4. V centrálně plánovaných ekonomikách je dělicí linie mezi činnostmi veřejných podniků a vládními činnostmi nejasná, protože státem vlastněné podniky se často zapojují do poskytování sociálních služeb.
5. Například v Austrálii činily mandatorní výdaje v letech 1993/1994 více než 80 % odhadovaných výdajů veřejných rozpočtů (Allan, 1994).
6. Zajímavá diskuze důvodů pro a proti využívání mimorozpočtových fondů a pro a proti vyčleňování environmentálních příjmů je obsažena v materiálu OECD Program environmentálních opatření pro střední a východní Evropu (2000) (*Environmental Action Programme for Central and Eastern Europe*). Tento materiál shrnuje: „Tyto fondy jsou obvykle provozovány v nejúspěšnějších tržně reformních zemích, ve kterých se blíží přechod k tržnímu hospodaření ke konci a hlavní důvody pro mimorozpočtové environmentální fondy s vyčleněnými příjmy zanikají.“
7. Blíže viz Mackenzie a Stella (1996) a Robinson a Stella (1993).
8. Tato část je z velké části převzata z práce Hany Poláčkové (1999).
9. Metody, jak odlišit „čistě úvěrovou“ složku a složku v podobě „dotace“, jsou shrnuty v Wattleworth (1993).
10. Společná studie Nejvyššího účetního úřadu Spojených států (*United States General Accounting Office*) a Nejvyššího kontrolního úřadu Kanady (*Office of the Auditor General of Canada*) (1986) obsahuje tento komentář: „Odstranění hlavních daňových výdajů může mít ve skutečnosti negativní dopad na výstup a důchody v ekonomice, čímž může vést k nižším dodatečným daňovým příjmům, než jaké udávají odhady v publikované tabulce [...] Daňové výdaje mohou mít větší účinky než přímá pomoc ve formě dotací, protože selektivní opatření přímo zvyšují důchod po zdanění a dotace by byly zpravidla zdaněny nebo by snižovaly odpočitatelné výdaje.“

POZNÁMKY ČESKÉ REDAKCE

- 1* Pojem *agency* je překládán jako agentura pro jednotky kontrolované vládou, které realizují vládní politiky, a to bez ohledu na jejich konkrétní právní podobu a způsob napojení na rozpočet. V tomto smyslu je používán i termín výdajová jednotka (*spending unit*).
- 2* V tomto kontextu jde spíše o jednotky zařazené do nevládních sektorů než obchodní společnosti, což by odpovídalo ekvivalentu podle českého práva.
- 3* Jedná se spíše o příslib, že v budoucnu bude schválena příslušná posloupnost výdajů ve formě plateb.

KAPITOLA 2

PRÁVNÍ A INSTITUCIONÁLNÍ RÁMEC

Efektivní řízení rozpočtu začíná jasným rozdělením odpovědností a povinností v rámci státu, mezi jednotlivými úrovněmi vlády a pečlivě vyváženým rozdělením moci mezi parlamentem a vykonavateli výkonné moci. Aby se tohoto dosáhlo, musí být patřičně konstruován právní rámec. Tato kapitola podává přehled o základních principech týkajících se rozdělení odpovědnosti v rámci moci výkonné, o roli moci zákonodárné, o vztazích mezi různými úrovněmi vlády a o základních ustanoveních, která musejí být obsažena v právním rámci.

A. Rozdělení odpovědnosti v rámci moci výkonné

1. *Pravomoci ministerstva financí¹*

Ministerstva financí jsou odpovědná za správu a řízení všech veřejných finančních prostředků. Aby ministerstvo mohlo být účinným strážcem kolektivní fiskální integrity státu, musí v dostatečné míře disponovat příslušnými právními a technickými nástroji a musí mít zaměstnance s požadovanými dovednostmi a vzděláním. V zemích OECD mají ministerstva financí obvykle rozsáhlé pravomoci. Také v některých rozvojových a středně rozvinutých zemích jsou ministerstva financí mocné instituce, které ale občas zneužívají svoje pravomoci nadměrným vměšováním se do řízení rozpočtu výdajových ministerstev. Naopak v tranzitivních ekonomikách ministerstva financí často dostatečná zmocnění k tomu, aby mohla účinně vykonávat své funkce týkající se přípravy politik, jejich sledování a prosazování, nemají.

Ministerstva financí mají vedoucí úlohu při udržování celkové fiskální disciplíny, při zajišťování souladu realizace výdajů se zákonem o rozpočtu a při účinné kontrole rozpočtových výdajů. Musejí také připravovat návrh rozpočtu a podrobně zkoumat všechny finanční požadavky, které jsou předkládány vládě. Tyto pravomoci jsou však vykládány různě. Například v systému centrálního plánování byl rozpočet připravovaný ministerstvem financí v zásadě mechanickým sestavením čísel pramenících z rozhodnutí, která byla již učiněna v plánovacích úřadech, výdajových ministerstvech a státních podnicích. Ve většině členských států Evropské unie má však ministerstvo financí velkou pravomoc jednat za vládu jako „cenzor“ všech finančních návrhů, takže MF hraje klíčovou roli v usměrňování celého rozpočtového procesu.

Ministerstvo financí musí být zmocněno sledovat a řídit provádění rozpočtu. Mělo by mít pravomoc regulovat účetní standardy, postupy při finanční kontrole a vnitřním auditu a s tím spojené otázky týkající se personálního vybavení a administrativních činností. Mělo by mít právo přístupu k jakýmkoliv informacím z dalších ministerstev a úřadů a z dalších úrovní vlády, které považuje za nezbytné pro analýzu a řízení (což je zvláště důležité ve federativních státech, jako jsou Rakousko a Německo). Box 2.1 pro ilustraci popisuje úlohu a odpovědnosti německého Spolkového ministerstva financí včetně úloh v oblasti rozpočtu.

Box 2.1 ORGANIZACE SPOLKOVÉHO MINISTERSTVA FINANČÍ V NĚMECKU

Spolkové ministerstvo financí může být považováno za jedno z „klasických“ ministerstev. V rozpočtové oblasti odpovídá ministr financí zejména za přípravu návrhu spolkového rozpočtu a za podávání zpráv o spolkových příjmech a výdajích, aktivech a dlužích. Po mnoho let se úkoly ministerstva financí rozšiřovaly daleko nad rámec pouhého zajišťování finančních prostředků. Zdaňování a fiskální politika byly stále více používány jako jeden z nástrojů k dosažení ekonomických a sociálních cílů a k usměrňování hospodářské činnosti. V tomto smyslu má rovněž zvláštní význam odpovědnost ministerstva za měnovou a úvěrovou politiku jak na národní, tak na mezinárodní úrovni.

Spolkové ministerstvo financí má ve vztahu k ostatním ministerstvům na spolkové úrovni zvláštní postavení. Například ministr financí není povinen akceptovat návrhy výdajů předkládané vrcholnými spolkovými orgány. Ministr je může po projednání s příslušnými subjekty měnit. Ministr je rovněž oprávněn rozporovat rozhodnutí přijímaná spolkovou vládou v otázkách s finančním dopadem. Hlas ministra financí může přehlasovat pouze spolkový kancléř společně s většinou spolkových ministrů.

Spolkové ministerstvo financí odpovídá rovněž za koordinaci fiskálních politik s ostatními úrovněmi vlády. Proto ministr financí předsedá Finanční plánovací radě, která formuluje doporučení pro koordinaci rozpočtů a finančních plánů spolkové vlády, zemí a obcí. Tak je zajištěno, že rozpočet a finanční plány veřejných orgánů jsou srovnatelné a používají standardní systém rozpočtové klasifikace.

Vzhledem k důležité koordinační úloze Spolkového ministerstva financí existuje v rámci ministerstva sekční ředitelství, které se zabývá finančními vztahy se zeměmi a s obcemi. Činnosti této sekce se dotýkají rozvržení úkolů a kompetencí mezi spolkovou vládou a zeměmi, včetně dělení daňových příjmů mezi spolkovou vládu, vlády zemí a obce.

V roce 1999 se ministerstvo skládalo z 11 ředitelství, 30 odborů a 192 oddělení a mělo zhruba 2 300 zaměstnanců. Zodpovídalo za tyto hlavní oblasti :

- I. Fiskální a hospodářská politika
- II. Spolkový rozpočet
- III. Celní služba
- IV. Majetkové a spotřební daně
- V. Finanční vztahy se zeměmi a obcemi
- VI. Řízení aktiv
- VII. Peníze a úvěr
- VIII. Privatizace a cenné papíry
- IX. Mezinárodní peněžní a měnová politika
- X. Evropské záležitosti

Spolkové ministerstvo financí rovněž odpovídá za dohled nad několika veřejnoprávními orgány a institucemi, jako je Penzijní ústav spolku a zemí, následnické organizace po *Treuhandanstalt* a Banka pro obnovu a rozvoj.

(pokračování)

Box 2.1 ORGANIZACE SPOLKOVÉHO MINISTERSTVA FINANČÍ V NĚMECKU*(pokračování)*

Podřízenými spolkovými orgány Spolkového ministerstva financí jsou:

Spolkové orgány

- Spolková správa dluhu
- Spolková správa lihového monopolu
- Spolkový finanční úřad (zahrnující Spolkový platební úřad a Výpočetní středisko daňové správy)
- Celní úřad pro trestné činy
- Spolkový úřad pro řešení otevřených majetkových otázek
- Spolkový úřad bankovního dohledu
- Spolkový úřad dohledu nad pojišťovnictvím
- Spolkový úřad dohledu nad obchodem s cennými papíry

Regionální orgány

- regionální finanční úřady

Místní orgány

- hlavní celní úřady se svými správními jednotkami
- Celní úřad pro vyšetřování
- spolkové majetkové úřady a spolkové lesní úřady

2. Vláda a koordinace politik

Úřad vlády představuje klíčové rozhodovací místo v samém centru vlády^{2, 1*}. Na doporučení ministra financí schvaluje hlavní ukazatele rozpočtu a fiskální cíle; stanovuje výdajové priority; rozhoduje o hlavních politických otázkách; řeší spory týkající se rozpočtu mezi ministrem financí a jeho ministerskými kolegy a schvaluje návrh rozpočtu k předložení parlamentu. Velká část moci vlády pramení ze skutečnosti, že vláda má výhradní právo předkládat parlamentu rozpočet. Tady jsou pravomoci parlamentu posíleny pravomocemi vlády. Vzhledem k tomu, že žádný z ministrů nemůže sám předstoupit před parlament a požadovat finanční zdroje, jsou všichni ministři nuceni předkládat své plány týkající se vynakládání peněz kolektivnímu úsudku svých kolegů. Z tohoto hlediska můžeme pohlížet na dynamickou roli kabinetu při přípravě rozpočtu jako na vyvažování zájmů ministrů coby kolektivního tělesa na straně jedné a zájmů ministrů jako jedinců na straně druhé. Principiálním zájmem vlády jako kolektivního tělesa je zachovat si důvěru parlamentu a zůstat u moci. Hlavními faktory jejího úspěchu nebo porážky je to, jak stanoví a vybírá daně a jak prostředky vynakládá. Na druhé straně je přirozené, že každý jednotlivý ministr dává ve svém rezortu přednost zvyšování výdajů, tedy postojí, který je v přímém rozporu s kolektivním zájmem vlády držet na uzdě daně a zadlužování a zároveň směřovat výdaje na politicky nejdůležitější priority.

Zásadní důležitost má „oběh“ informací v rámci vlády. Vzhledem k tomu, že informace jsou často považovány za druh zboží, s kterým se obchoduje, informace „neobíhají“ samy o sobě. Nutné jsou formální a velmi striktní mechanismy, jako je systematické připomínkování jinými ministerstvy, jasná pra-

vidla pro oběh návrhů usnesení před jednáním vlády³, směrnice pro zdůvodňování usnesení, příslušné odměny nebo sankce atd. Musí však být uplatňována určitá zdrženlivost tak, aby komunikace zůstávala věcná a aby se předešlo opačnému problému, problému informačního přetížení, které brání skutečné komunikaci téměř stejně jako nedostatek informací. Výbory, které projednávají tzv. horizontální problémy^{2*}, v zásadě usnadňují oběh informací; těmto systémům však nesmí být dovoleno rozřezávat odpovědnost výdajových ministerstev v jejich vlastních oblastech působnosti.

Formální procedurální pravidla a jasné kanály komunikace a řešení sporů jsou důležité pro to, aby se předcházelo nedorozuměním, a to zejména v zemích, v nichž existují silné sítě osobních vztahů. Centrální vláda musí být místem, kde jsou přijímána klíčová politická rozhodnutí; iniciativy ministerstev by měly být předkládány do centra vládní moci; iniciativy ovlivňující veřejné finance ministerstvu financí; přitom rozhodnutí musejí být systematicky dokumentována a formálně sdělována⁴.

K zajištění celkové disciplíny rozpočtového systému je důležitá úzká spolupráce a spojení mezi ministrem financí a předsedou vlády. V některých zemích je úloha předsedy vlády v rozpočtovém procesu výslovně definována v rozpočtových pravidlech, ve většině případů má však tato klíčová osa a tento zvláštní vztah formu neustálých konzultací a dosahování pevných dohod o hlavních problémech mezi těmito dvěma osobami.

Centrum vládní moci by mělo koordinovat proces formulování politik. Mělo by být schopno formulovat politické priority, připravovat jednání vlády, koordinovat meziministerské výbory, působit jako arbitr a koordinovat přípravu strategických plánů rezortních ministerstev. Centrum vládní moci musí být schopné strategicky plánovat; to může zajišťovat malá skupina poradců v pravidelném styku s příslušnými výkonnými ministerstvy. V některých zemích existuje duální proces přijímání rozhodnutí, neboť rozhodování vlády koordinuje jak úřad prezidenta, tak úřad předsedy vlády. V těchto případech je nutné jasné rozdělení působnosti mezi těmito dvěma úřady.

Meziministerské výbory jsou nezbytné pro řešení horizontálních otázek (např. zaměstnanosti, životního prostředí atd.), pro koordinaci v oblastech spadajících do působnosti několika ministerstev anebo pro řešení zvláštních problémů (např. regionálních otázek). Vytváření pracovních skupin může být pružným způsobem řešení některých zvláštních otázek za předpokladu, že je od počátku stanoveno, kdy a za jakých podmínek ukončí svoji činnost, aby se tak předešlo tomu, že by tyto útvary přežívaly dlouho poté, co pominula potřeba, která vedla k jejich ustavení.

Pro efektivní koordinaci politik je důležitá kultura soudržnosti státní správy. Pružný systém, ve kterém jsou úředníci – pokud je to možné – motivováni k přesunům mezi ministerstvy a mezi profesními obory, jako je ekonomika, technické otázky a státní správa, obvykle přispívá k lepší koordinaci politik než systém, ve kterém státní úředníci stráví většinu své pracovní dráhy na stejném ministerstvu. Nicméně pokud popsaný pružný systém vede k nadměrné fluktuaci pracovníků, může být efektivní koordinace ohrožena. S tímto druhým problémem se setkávají některé tranzitivní země.

3. Rezortní ministerstva

Řízení a kontrola rozpočtu nejsou přirozeně výlučnou odpovědností ministerstva financí. Rezortní ministerstva jsou zodpovědná za přípravu, řízení a kontrolu svých vlastních rozpočtů. Jsou zodpovědná za tvorbu a provádění vládních politik ve svém rezortu. Proto by měla být rovněž zodpovědná za vytváření rezortních politik a jejich rozpočtové krytí, ovšem v rámci celkového rámce politik, závazných postupů a procedur stanovených vládou. Navíc právě rezortní ministerstva (a ne ministerstvo financí) mají technickou kapacitu a informace potřebné pro provádění efektivních přesunů mezi existujícími programy a pro vyhodnocování nových politik a programů.

Rezortní ministerstva by měla být odpovědná za vytváření politik v oblastech své působnosti. Tento samozřejmý princip je nutné zdůraznit, neboť je občas porušován – ať už nadměrnými intervencemi z centra v otázkách rezortních politik, nebo ministerstvem financí v otázkách rezortního rozpočtu, nebo ministerstvem hospodářství při výběru rezortních projektů pro zahrnutí do programu veřejných investic a také tím, že se samotné rezortní ministerstvo vyhýbá zodpovědnosti se zdůvodněním založeným na čemkoliv výše uvedeném.

Efektivita činnosti rezortního ministra při koordinaci sektorových politik může být bržděna také vnitřními organizačními problémy v rámci tohoto rezortního ministerstva. Tak například v zemích, v nichž došlo k výrazným omezením rozpočtu ministerstva na provozní a kapitálové výdaje, mohou mít nezávislý fond, který má výhodu přímo určených příjmů, anebo státní podnik v daném sektoru větší faktickou moc než příslušný ministr.

Rezortní ministerstva jsou zodpovědná za provozní efektivitu veřejné správy a musejí podnikat kroky k jejímu zvýšení. Napjaté provozní rozpočty jsou normou téměř v každé zemi. Proto jsou rezortní ministerstva s konečnou platností zodpovědná za zvyšování produktivity veřejné správy ve svém rezortu, za snižování nákladů na nákup zboží a služeb a za zjišťování oblastí, ve kterých mohou být dosaženy úspory bez snížení kvality poskytovaných služeb.

Neexistuje návod na optimální organizační strukturu exekutivy. Obecným požadavkem je, aby organizační uspořádání zajišťovalo soudržnost a úzkou spolupráci jednotlivých účastníků. Austrálie měla úspěch se zavedením superministerstev („ministerstev s široce vymezeným portfoliem odpovědností“), kterým byla svěřena zodpovědnost za definování priorit v jim svěřené široké oblasti. Toto organizační uspořádání usnadnilo úpravy ve skladbě výdajových programů. Svedení doplňujících se programů pod společnou gesci zvýrazňuje nezbytnost vyvažování a výběru politik a dává prostor pro financování nových priorit prostřednictvím ušetřených prostředků při dodržení celkových limitů výdajů. Na druhé straně Kanada, která v osmdesátých letech zavedla systém řízení politik a výdajů (*Public and Expenditure Management System* – PEMS) – zahrnující seskupení výdajových programů federálních ministerstev do devíti až deseti „balíků“ a zřízení čtyř programových výborů – uspokojujících výsledků nedosáhla (Sims, 1996). V některých zemích by „superministerstvo“ mohlo být prostým součtem „podřízených ministerstev“. To ovšem vede k tomu, že se formulace politik stává složitější, protože do systému exekutivy musí být vložena další úroveň rozhodování.

B. Úloha moci zákonodárné

1. *Potřeba vyvažování moci*

Efektivní řízení rozpočtu začíná pečlivě vyváženým rozdělením kompetencí mezi parlamentem a exekutivou státu. Soupeření o pravomoci týkající se rozpočtu je obvyklé, ale napětí mezi těmito dvěma větvemi státu, tedy mocí zákonodárnou a výkonnou, je přijímáno jako jeden z životně důležitých kontrolních a vyvažujících mechanismů demokracie. Pokud je dobře napsána ústava a zákon o rozpočtových pravidlech, posilují pravomoci každé z těchto větví zároveň i větev druhou. Je konsenzuálním znakem demokracie, že zvolený parlament „drží peněženku“, tj. musí schválit všechny výdaje, všechny výpůjčky a všechny příjmy, které mají být vybrány z moci státu. Zdánlivě paradoxně je pak moc parlamentu posílena tím, že silné pravomoci jsou svěřeny exekutivní moci a ministerstvu financí. Parlament jedná tím, že volá exekutivu k odpovědnosti. Avšak pokud vláda sama nemá nezbytné nástroje anebo postrádá pravomoci k tomu, aby řídila využívání veřejných prostředků, ztrácí parlamentní kontrola exekutivy faktický smysl. Z toho plyne uvedený paradox.

2. Předkládání rozpočtu do parlamentu

Schválení rozpočtu by nemělo být formálním cvičením prováděným pouze proto, aby bylo učiněno zadost ústavě. Zákonnodárná moc je, obecně řečeno, tím pravým místem, kde by se měla projevit všeobecná finanční odpovědnost. Krátce řečeno, její úlohou by mělo být schvalování budoucích akcí spíše než posvěcení již fakticky učiněných rozhodnutí. Rozpočet by tudíž měl být předkládán zákonodárné moci včas, to znamená dva až čtyři měsíce před začátkem rozpočtového roku, aby bylo možné ukončit rozpravu o rozpočtu před začátkem rozpočtového roku.

Rozpočet bývá někdy předkládán zákonodárné moci až po začátku rozpočtového roku v důsledku výjimečné okolnosti, jako je změna ve složení vlády, hospodářské nebo finanční krize, přírodní katastrofy nebo jednání s mezinárodními finančními institucemi. V některých zemích je ovšem zpoždění institucionalizováno. Například v Číně se Národní všelidové shromáždění neschází ke schválení rozpočtu dříve než po zahájení rozpočtového roku⁵. V důsledku toho se žádá i o schválení položek rozpočtu, který je už realizován.

Protože ke zpoždění při schvalování rozpočtu může dojít, měl by zákon o rozpočtových pravidlech obsahovat ustanovení zmocňující exekutivu k tomu, aby za určitých okolností mohla provádět výdaje i před schválením rozpočtu. Tato ustanovení by měla být spíše než na dosud neschváleném rozpočtu založena na rozpočtu roku předchozího.

3. Schválení rozpočtu

Základním problémem je, do jaké míry je parlament oprávněn rozpočet měnit. Členové zákonodárského orgánu mají ohledně přidělování prostředků různé preference a jsou pod mnoha tlaky ze strany svých voličů. Souhrn těchto různých preferencí a s nimi spojených požadavků může vyvolat systematickou tendenci ke zvyšování výdajů v průběhu diskuzí o rozpočtu (jev známý pod názvem „log-rolling“ – „valení klády“). V odpovědi na tento problém přijaly mnohé země procedurální pravidla, která regulují a omezují parlamentní diskuzi o rozpočtu. Tato pravidla zahrnují (1) pořadí hlasování o rozpočtu a (2) oprávnění zákonodárců ke změnám návrhu rozpočtu.

K tomu, aby byla dodržena fiskální disciplína ex ante, je v některých zemích rozpočet schvalován parlamentem ve dvou fázích. Nejprve je schválen celkový výdajový strop a až ve druhé fázi jsou schvalovány jednotlivé položky a rozdělení zdrojů mezi ministerstva. Tato procedura je určena k ochraně celkového limitu výdajů a souhrnných fiskálních cílů. Někteří komentátoři namítají, že skutečný dopad této procedury není jasný, neboť zákonodárci mohou předvídat obecný dopad rozpočtu na své preferované programy už před první etapou a odpovídajícím způsobem rozhodnout o celkovém výdajovém stropu⁶. Nicméně předností společného posuzování celkových výdajů a příjmů je to, že zákonodárcům umožňuje, aby explicitně diskutovali o makroekonomických a fiskálních politikách, a mělo by tedy být kandidátskými zeměmi EU hodnoceno kladně.

Švédsko šlo dokonce ještě dále a zavedlo proces schvalování rozpočtu, který je dvoufázový a směřuje shora dolů (viz box 2.2). Rámec pro přípravu rozpočtu vytvářejí fiskální cíle schválené parlamentem v dubnu.

Pro většinu tranzitivních zemí by mělo být prioritní posílení procesu přípravy rozpočtu tak, jak o tom hovoří kapitola 5. Nicméně by stálo za to zvážit i dvoufázový přístup ke schvalování rozpočtu anebo alespoň v první fázi informovat parlament o rozhodnutích přijatých vládou.

Box 2.2 PROCES SCHVALOVÁNÍ ROZPOČTU VE ŠVÉDSKU

Klíčovou reformou provedenou ve Švédsku v roce 1994 bylo zavedení takového postupu pro projednávání a schvalování vládního návrhu rozpočtu, který lze označit „shora dolů“. Ještě před předložením rozpočtu schvaluje parlament každým rokem v dubnu výši *celkových vládních výdajů* (a celkových vládních příjmů) zákonem o fiskální politice. Vládní návrh rozpočtu musí tomuto limitu odpovídat, pokud vláda nezávisle nenavrhne limit vyšší. Parlamentní rozprava o vlastním návrhu rozpočtu se pak člení na dvě oddělené fáze. Parlament schvaluje výši *výdajů pro každou z 27 výdajových oblastí* a teprve poté schvaluje výši *jednotlivých položek* v každé z těchto oblastí.

Časový rámec pro parlamentní projednávání vládního návrhu rozpočtu je následující:

15. duben	Vláda předkládá parlamentu návrh zákona o fiskální politice.
počátek června	Parlament schvaluje zákon o fiskální politice.
20. září	Vláda předkládá parlamentu návrh zákona o rozpočtu. Výdaje jsou rozděleny do 27 výdajových oblastí, které se dále dělí na 500 jednotlivých položek.
konec listopadu	Parlament schvaluje jedním hlasováním celkové výdaje pro každou z 27 výdajových oblastí.
konec prosince	Parlament schvaluje jednotlivé položky v rámci každé z 27 výdajových oblastí zvláštním hlasováním pro každou výdajovou oblast.
1. ledna	Začátek fiskálního roku.

Zdroj: OECD (1998a)

Oprávnění parlamentu měnit návrh rozpočtu se v jednotlivých zemích liší. Tyto rozdíly lze roztřídit takto⁷:

- *Neomezená pravomoc* představuje možnost zákonodárné moci měnit jak výdaje, tak příjmy bez souhlasu moci výkonné, a to oběma směry. Tento model přijaly některé prezidentské systémy. Například Kongres Spojených států má ohledně takovýchto změn velice široké pravomoci. Často zcela odmítne návrh rozpočtu předložený prezidentem a využije svou rozsáhlou výzkumnou základnu a sestaví rozpočet zcela odlišný. Tyto rozsáhlé pravomoci svěřené moci zákonodárné jsou však zčásti vyváženy prezidentským vetem.
- *Omezená pravomoc* představuje možnost měnit rozpočet ve stanoveném rámci, který je často definován jako maximální možné navýšení výdajů a maximální možné snížení příjmů. Rozsah těchto omezených pravomocí se v jednotlivých zemích liší⁸. V řadě zemí, jež se přidržují britské tradice, je parlament nucen schválit rozpočet beze změn, neboť jinak nutí vládu podat demisi. Ve Francii nesmí parlament navrhnout změny, které by zvýšily výdaje. Naproti tomu v Německu jsou takové změny dovoleny, ale pouze se souhlasem exekutivy.
- *Rozpočtová pravomoc s nulovým dopadem* představuje možnost zvyšovat nebo snižovat výdaje nebo příjmy tehdy, pokud existuje kompenzační opatření, jehož pomocí je zachována rovnováha rozpočtu.

Hranice pro pravomoc zákonodárců měnit rozpočet jsou potřebné zvláště tehdy, pokud parlamentní rozpravy vedou systematicky ke zvyšování výdajů, jako tomu bylo v poslední době v řadě tranzitivních zemí. Obecněji lze konstatovat, že parlament, který v rozpočtu dělá mnoho změn, podkopává svoji vlastní možnost kritizovat později vládu v případě, že tyto změny vedou k oslabení fiskální disciplíny. Bylo by proto rozumné, kdyby si parlamenty zemí střední a východní Evropy vytvořily svůj právní rámec, jenž by zajišťoval zdravou rovnováhu mezi pravomocemi moci zákonodárné a výkonné. Měly by také vypracovat přísné a efektivní procedury pro zkoumání výdajů a další opatření, jež by směřovaly k vedení vlády k veřejné odpovědnosti. V této roli může parlamentu poskytnout cennou pomoc příslušný nejvyšší kontrolní úřad (viz kapitola 14).

Právní rámec by měl rovněž zajišťovat, aby legislativní akty, jež zvyšují výdaje, vstupovaly v účinnost teprve až po schválení těchto výdajů v rámci rozpočtu nebo doplňujících předpisů. V některých členských zemích OECD se zvažují další dva legislativní přístupy – a to institut schvalovaných výdajů trvalého nebo stálého charakteru a dále velice detailní zákony vztahující se k jednotlivým programům. U druhého z těchto přístupů – reagujícího na pokusy některých parlamentů rozšířit svůj vliv až na průběžné řízení programů – bylo zjištěno, že vytváří právě ty strnulosti a neefektivní výdaje, které se všechny vlády pokoušejí odstranit (O’Toole, 1997).

4. Úloha parlamentních výborů

Silné a schopné parlamentní výbory umožňují zákonodárné moci, aby rozvíjela svou odbornou zdatnost a hrála významnější úlohu při rozhodování o rozpočtu. Jednotlivé výbory se obecně řečeno zabývají různými aspekty řízení veřejných výdajů. Například rozpočtový a finanční výbor zkoumá příjmy a výdaje a v mnoha zemích hraje důležitou koordinační úlohu při přípravě každoročního zákona o rozpočtu; výbor pro veřejné účty zajišťuje parlamentní dohled a zprostředkovává styk s nejvyšším kontrolním úřadem; rezortní nebo stálé výbory se zabývají rezortními politikami a mohou zkoumat rozpočty sektorů. Činnost těchto výborů by měla být efektivně koordinována. V zemích, v nichž hraje zákonodárná moc při změnách rozpočtu významnou úlohu, jsou změny obvykle připravovány rezortními výbory a koordinovány rozpočtovým a finančním výborem, nikoli navrhovány v plénu jednotlivými členy parlamentu.

Doba vyhrazená pro proces schvalování rozpočtu v parlamentu a v jeho rámci pro jednání výborů musí být dostatečná na to, aby bylo možné zajistit řádné posouzení rozpočtu. V německém Spolkovém sněmu může například rozprava o rozpočtu trvat až čtyři měsíce.

Pro řádné posouzení rozpočtu by měly mít zákonodárná moc a její výbory možnost nechat rozpočet přezkoumat nezávislými experty. Výbory by rovněž měly mít přístup ke všem informacím z ministerstva financí a rezortních ministerstev, které jsou pro posouzení rozpočtu podstatné. V Německu je rozpočtový výbor s jednotlivými ministerstvy fakticky v trvalém styku prostřednictvím pravidelných setkání a zpráv o výdajích, jež jednotlivá ministerstva podávají. Takovéto časté konzultace mezi exekutivou a parlamentními výbory o rozpočtových politikách a jejich realizaci, které probíhají mimo stresující prostředí charakteristické pro diskuze a debaty související s přípravou každoročního rozpočtu, jsou velmi pozitivní. Poskytují exekutivě efektivní mechanismus pro široké konzultace týkající se přiměřenosti jednotlivých politik a posilují schopnosti zákonodárné moci zkoumat rozpočet a fiskální politiku vlády.

5. Schvalování závěrečných účtů

V každé demokratické zemi se kruh rozpočtových pravomocí parlamentu uzavírá schválením závěrečného účtu a zprávou nejvyššího kontrolního úřadu, který v řadě případů formálně stvrzuje státní závěrečný účet. Důležitým rysem nejvyššího kontrolního úřadu je, že je zodpovědný pouze parlamentu, je

nezávislý na vládě nebo jiných politických útvech a má vysokou profesionální úroveň. Role vnějšího auditu a nejvyššího kontrolního úřadu je diskutována v kapitole 14.

C. Rozdělení kompetencí mezi jednotlivými úrovněmi vlád

Tato kniha je soustředěna na výdaje na úrovni centrální státní správy. Je však třeba vzít v úvahu i některé klíčové problémy týkající se fiskálních vztahů mezi centrální vládou a nižšími úrovněmi vlády. Jak je uvedeno v kapitole 1, každá jednotka vlády (centrální vláda, země, obec atd.) by měla mít svůj vlastní rozpočet schvalovaný v souladu s ustanoveními danými ústavou nebo zákonem. Mezi centrálním rozpočtem a rozpočty nižších úrovní vlády však existují silné vazby. Navíc politiky orgánů nižších úrovní vlády (dále místních vlád) mají v oblasti výdajové, daňové a dluhové významné dopady na celkový fiskální a hospodářský výkon země. Podoba a realizace těchto politik se proto přímo týkají ústřední vlády, a zejména ministerstva financí.

1. „Fiskální federalismus“ – klíčové otázky

Míra pravomocí a rozsah odpovědností svěřených místním orgánům, stanovení výdajů místních orgánů a jejich možnosti vypůjčovat si a úpravy týkající se vybírání příjmů anebo sdílení příjmů by měly být „ušity na míru“ poměrům v dané zemi; závisejí také na mnoha faktorech politického charakteru.

Z hlediska efektivity říká Oatesův „teorém decentralizace“, že „každá veřejná služba by měla být poskytována útvarem řídicím nejmenší možné geografické území, na němž mohou být náklady a přínosy poskytování služby internalizovány“ (viz Shah, 1994). V souladu s tímto principem by měly zdaňovat, vydávat peníze a vykonávat regulační funkce nižší úrovně vlády, pokud neexistují přesvědčivé důvody k tomu, aby tyto funkce byly svěřeny úrovní vyšší. Obdobně je organizována Evropská unie: ta přijala obecný princip „subsidiarity“ k definování oblastí, ve kterých mohou členské státy jednat nezávisle, tj. ve kterých neplatí *acquis communautaire*.

Decentralizace je velice složitá problematika, a to jak v obecné rovině, tak ve vztahu k řízení veřejných výdajů. Je obecně žádoucí jak z hlediska efektivity, tak z hlediska místní odpovědnosti. Tato kritéria musejí být porovnána s jinými kritérii, jako jsou prostorové externality, úspory plynoucí z rozsahu činností, obecná fiskální efektivity (např. velkorysejší veřejné služby poskytované v jedné oblasti budou lidi motivovat k tomu, aby se tam přestěhovali, a to dokonce i tehdy, když v této oblasti nejsou pracovní příležitosti), spravedlnost mezi regiony a přerozdělovací zodpovědnost státu. Při rozdělování výdajů mezi jednotlivé úrovně vlády musí být vzata v úvahu administrativní kapacita místních orgánů a dále s decentralizací spojené náklady na administrativu a dodržování předepsaných postupů. Nemohou být ignorovány ani politické otázky a v řadě zemí ani etnické nebo národnostní problémy.

Uvedenými otázkami se zabývá literatura věnující se fiskálnímu federalismu; poskytuje jak hypotetické, tak i skutečné příklady rozdělení výdajových zodpovědností⁹. Uvádí rovněž různé a do určité míry vzájemně si protirečící názory na žádoucí stupeň decentralizace. Obecně se připouští potřeba určitého posílení fiskální decentralizace. Mnozí komentátoři však podtrhují riziko ztráty kontroly nad výdaji, nárůstu korupce a neefektivnosti ve využívání zdrojů, které mohou z uspěchané nebo přehnané decentralizace vyplýnout, a to dokonce i v případech, kdy je tato decentralizace z jiných hledisek odůvodněná (viz Prudhomme, 1994).

Úpravy týkající se daní a příjmů by měly být v souladu s rozdělováním výdajů a měly by brát v úvahu otázky efektivity při správě daní. Tyto úpravy mohou zahrnovat: (1) přidělování určitých daní místním orgánům, (2) sdílení daní, (3) rozdělení výnosu jedné nebo více daní mezi místní orgány, (4) nepod-

míněné dotace nebo transfery z centrální úrovně, (5) podmíněné dotace nebo transfery poskytované za určitých podmínek nebo při dodržení určitých standardů v poskytování služeb a (6) účelové dotace na vymezené účely nebo projekty.

2. Obecné principy

Ať je stupeň decentralizace vhodný pro danou zemi jakýkoliv, obecný rámec, jenž určuje vztahy mezi ústředními a místními orgány a úpravy týkající se rozpočtových vztahů, by měl být jasný a zajišťovat efektivní fungování těchto orgánů. Vztahy mezi různými úrovněmi vlády by měl řídit právní rámec. Není však možné připravit pro každou situaci psaný zákon nebo smlouvu. Pro zajištění hladkých fiskálních vztahů mezi jednotlivými orgány jsou proto důležité mechanismy řešení sporů. Ty mohou působit prostřednictvím specializovaných institucí. V Německu přispívá ke koordinaci politik mezi jednotlivými orgány druhá komora parlamentu a zástupci jednotlivých zemí. V mnoha státech jsou obvyklé specializované odvětvové koordinační rady.

Co se týká transparentnosti a efektivnosti řízení,

- každá úroveň vlády by měla mít jasně vymezené odpovědnosti, a to bez ohledu na to, jaké odpovědnosti má exekutiva jako celek. Obecně by nemělo docházet k překrývání odpovědností; obzvláště problematické jsou dlouhé „souběžné seznamy“ sdílených odpovědností;
- úpravy týkající se fiskálních vztahů a sdílení příjmů mezi centrálními a místními orgány by měly být stabilní a předvídatelné. Mohou být čas od času měněny, ale nemělo by docházet ke každoročnímu novému dohadování;
- místní orgány potřebují mít k dispozici spolehlivý odhad disponibilních příjmů ještě před zahájením přípravy svých rozpočtů. V některých tranzitivních zemích musejí místní orgány se sestavením svého vlastního rozpočtu čekat na dokončení návrhu rozpočtu ústřední vlády. Tento nedostatek předvídatelnosti je překážkou jak efektivnosti, tak finančního řízení na místní úrovni. Bez znalosti o úrovni zdrojů, které jim mají být převedeny, nemohou místní orgány přizpůsobit své výdaje očekávaným fiskálním omezením. Predikce příjmů by tedy měly být předávány místním orgánům hned, jakmile jsou vypracovány, a odhady dotací místním rozpočtům musejí být připraveny v prvních fázích rozpočtového procesu;
- nezbytné jsou pobídky pro zvýšení efektivnosti poskytování služeb na místní úrovni. Pokud místní orgány dosáhnou úspor ve veřejných výdajích nebo zlepší vlastní výběr daní, centrální vláda jim často sníží své dotace. To může na místní úrovni vytvořit zvrácené stimuly. Zváženo by mělo být řešení, kdy by místním orgánům byl poskytován podíl na všech úsporách, kterých docílí zvýšením efektivnosti;
- mohlo by být žádoucí dohodnout víceleté „smlouvy“ mezi centrálními a místními orgány, které by se týkaly jak rozdělování výdajů, tak uspořádání příjmů (sdílení daní, dotace atd.). Tyto dohody by mohly, pokud by to bylo namístě, zahrnovat minimální standardy pro služby poskytované místními orgány. Měly by transparentním způsobem definovat vztahy a stanovit postupy týkající se dohledu a kontroly;
- obecný zákon by měl pro místní orgány stanovit standardní účetní a rozpočtová pravidla.

Co se týká kontroly výdajů a strategické alokace zdrojů,

- fiskální cíle by měly být stanoveny ve vztahu ke všem výdajům vládního sektoru (viz kapitola 5);

- rozdělování příjmů by mělo probíhat plně v souladu s rozdělováním výdajů. Místním orgánům by měly být přiděleny dostatečné zdroje tak, aby mohly plnit své povinnosti. Jsou-li na místní orgány převáděny nové povinnosti nebo kompetence, měly by jim být poskytnuty dodatečné finanční prostředky. Naopak jsou-li místní orgány některých povinností nebo kompetencí zbaveny, měly by jim být transfery odpovídajícím způsobem kráceny;
- přenášení fiskálního deficitu na nižší úrovně vlády by nemělo být dovoleno (vyhnout se tomuto problému by mělo pomoci definování fiskálních cílů pro celý vládní sektor). Při vyrovnávání svého rozpočtu by se centrální vláda měla vyhnout přesouvání svých finančních problémů na místní orgány realizovanému pomocí škrťů v příslušných transferech nebo pomocí nekompenzovaného zvýšení rozpočtovaných výdajů. Pokud by tak naopak učinila, vedlo by to buď k tomu, že by se nezměnily celkové požadavky na výpůjčky vládního sektoru, anebo k tomu, že by došlo k vytváření nedoplatků;
- pro kontrolu zadlužování místních orgánů je nutný zvláštní mechanismus (viz část 3 níže);
- pro případy, kdy místní orgány přecherpají rozpočet nebo nahromadí nedoplatky, by měl zákon stanovovat sankce nebo mimořádná opatření. Místní orgány by například mohly být přinuceny škrtnat výdaje nebo zvýšit daně anebo by místní rozpočty mohly být na omezenou dobu až do stabilizace situace předány do správy vlády centrální;
- zásadní důležitost má zdravý systém výkaznictví a účetnictví. Finanční operace místních rozpočtů by měly být konsolidovány s operacemi centrální vlády. Systém provádění rozpočtu, interní (manažerské) kontroly a interního auditu platný pro místní orgány by měl být obdobný systému vlády centrální. V ideálním případě by měl být regulován ministerstvem financí;
- pro účely analýzy politik (stejně jako stanovení cílů na úrovni celého vládního sektoru) je nezbytné konsolidovat výdaje různých úrovní vlády. V mnoha zemích by bylo velmi obtížné zjistit, kolik se vynakládá na klíčové funkce, jako je například vzdělání a zdravotnictví, pouze na základě účtů centrální vlády. K tomuto účelu by měly místní orgány a centrální vláda mít společnou funkční a ekonomickou klasifikaci výdajů založenou na mezinárodních standardech (viz kapitola 4).

3. *Kontrola zadlužování místních orgánů*¹⁰

Jak je rozebráno v kapitole 5, fiskální cíle, jako jsou například celkový veřejný přebytek nebo deficit a požadavky na čisté veřejné zadlužení, by měly být stanoveny pro celý vládní sektor. Centrální vláda může řídit svůj deficit při přípravě rozpočtu a pak přímo pomocí procedur, které jsou stanoveny pro kontrolu plnění rozpočtu. Vzhledem k tomu, že místní orgány mají své vlastní rozpočty, potřebuje obvykle centrální vláda pro kontrolu každého deficitu, který vyvolají místní orgány, zvláštní nástroj. Podle stupně decentralizace spočívají tyto nástroje v dotačních mechanismech, fiskálních cílech stanovených zákonem a přímé kontrole zadlužování. Účinnějším nástrojem je kontrola zadlužování; zajišťuje, aby čisté zadlužování, a tudíž i deficit pokladních operací, byly v souladu s fiskálními cíli.

Mnoho členských zemí EU přijalo „zlaté pravidlo“, které omezuje zadlužování místních orgánů pouze na zadlužování z titulu investic (např. Německo). Nadto některé členské země EU kromě „zlatého pravidla“ vytvořily i další kontroly zadlužování (např. Velká Británie). Některé země dovolují krátkodobé zadlužení z důvodu zajištění likvidity, ale obecně stanoví, že tento dluh musí být splacen do konce každého fiskálního roku.

V tranzitivních zemích stupeň rozvoje finančních trhů a slabost systému veřejné informovanosti centrální vládě nedovolují, aby se při kontrole dluhových politik místních orgánů spoléhala pouze na discip-

linující roli trhů. Zlaté pravidlo je pro místní rozpočty obecně žádoucí, avšak k tomu, aby bylo zajištěno dodržování fiskálních cílů, mohou být potřebné i dodatečné kontroly nebo dodatečná pravidla.

Přímé kontroly vypůjčování si mohou mít různé formy – například roční stropy zadlužení, předběžné schvalování jednotlivých výpůjček anebo centralizace veškerých dluhových operací místních rozpočtů prostřednictvím ministerstva financí nebo centrální banky anebo obou těchto orgánů. Při vytváření procedur kontroly zadlužování místních orgánů je třeba vzít v úvahu dvě okolnosti. Za prvé, cíl posílení decentralizace a odstraňování byrokratických procedur hovoří pro vytvoření systému, který by – alespoň pro tuzemské výpůjčky – spočíval spíše na obecných pravidlech platících pro místní orgány než na předběžné kontrole jednotlivých operací orgánem ústředním. Za druhé, pravidla by měla být vytvořena takovým způsobem, aby se předešlo vytváření cest pro jejich obcházení, jako je například chybná klasifikace výdajů anebo vytváření ad hoc fondů pro výpůjčky¹¹. Mohou být například založena na poměru současné a předpokládané úrovně dluhu ve vztahu k příjmům. Některé země stanoví detailní kritéria, jejichž splnění je podmínkou toho, aby si místní orgány směly vypůjčit¹². Tato kritéria jsou založena na rozumnosti politik a na administrativních procedurách a na povaze projektů, které mohou být prostřednictvím výpůjček financovány.

Ve vztahu k externímu zadlužování je centrální koordinace zahraniční dluhové politiky nutná. V úvahu musí být brán jeho vliv na platební bilanci. Vstupy na zahraniční kapitálové trhy a jednání s mezinárodními finančními institucemi musejí být koordinovány. Navíc i zahraniční věřitelé, půjčují-li místním orgánům, vyžadují obvykle explicitní nebo implicitní garanci centrální vlády. Proto by – jako minimální požadavek – výpůjčky místních orgánů v zahraničí měly být v souladu s podmínkami stanovenými centrální vládou.

D. Právní rámec

1. Složky právního rámce

Právní rámec pro rozpočtový proces týkající se veřejných rozpočtů je vytvářen několika úrovněmi: ústavou, rozpočtovými pravidly jednotlivých úrovní vlád a s nimi spojenými zákony (např. o účetnictví, o řízení veřejného dluhu, o řízení státní pokladny, o finanční kontrole, o vnějším auditu a o financování místních orgánů), ročním zákonem o rozpočtu a dodatečnými rozpočty a dále finančními vyhláškami a pokyny.

Ústava v zásadě pojednává o nejobecnějších principech veřejných financí. Zahrnuje například: (1) požadavek, aby všechny veřejné prostředky prošly veřejnými rozpočty a nemohly být použity bez svolení zákonodárné moci, (2) finanční vztahy mezi centrální a místní úrovní vlády a (3) rozdělení pravomocí v rozpočtovém procesu mezi mocí zákonodárnou a výkonnou. Pokud tyto principy nejsou vyjasněny ústavou, měl by je řešit zákon o rozpočtových pravidlech.

Zákon o rozpočtových pravidlech¹³ poskytuje nezbytný právní základ pro všechny klíčové úlohy a vztahy popsané v této kapitole a dále závazné principy pro řízení rozpočtu a pro jeho audit. V některých zemích (např. v USA) jsou tyto fiskální postupy namísto jedním zákonem o rozpočtových pravidlech řízeny zákony několika, které se týkají jednotlivých zvláštních oblastí. Velká Británie a několik dalších zemí s právním systémem založeným na britské tradici *common law* mají řadu finančních předpisů a účetních směrnic, ale nemají zákon o rozpočtových pravidlech. Silně se spoléhají na zavedenou úřední praxi a parlamentní procedury coby základ rozpočtového procesu. Naproti tomu země, které vycházejí z římského práva, jako např. Francie, Německo a Itálie, široce kodifikovaly své právní rámce a svá rozpočtová pravidla. Tranzitivní země se na svou předchozí úřední a právní praxi spoléhat nemohou a musejí pro fiskální postupy zavést závazná pravidla. Měly by proto zvolit druhý z uvedených postupů a vymezit své fiskální postupy zákonem o rozpočtových pravidlech, který by vyhovoval nejvyšším současným standardům.

Tranzitivní země mohou zákon o rozpočtových pravidlech s úspěchem použít k řešení některých slabých míst v řízení a kontrole rozpočtu. Například ve vztahu k centrální vládě by tento zákon měl řešit následující otázky: (1) rozsah zvláštních pravomocí a oprávnění svěřených ministerstvu financí, které často nebývají dostatečně vymezeny, (2) vymezení úlohy moci zákonodárné a moci výkonné a (3) úpravy týkající se provádění ročních zákonů o rozpočtu.

Ve vztahu k místním orgánům je vhodné dát přednost takové úpravě otázek místních rozpočtů ohledně rozdělení pravomocí týkajících se daní a výdajů, která by byla stanovena ve zvláštním zákoně. Ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech se mohou soustředit na kontrolu výpůjček a na požadavky týkající se výkaznictví. V některých zemích bývalého Sovětského svazu zahrnuje zákon o rozpočtových pravidlech podrobná ustanovení týkající se přípravy rozpočtů oblastí a okresů a jejich konsolidace do státního rozpočtu. V praxi jsou však tyto úrovně vlády spíše dekoncentrované útvary než místní samosprávné jednotky.

V závislosti na právních tradicích uvádějí některé země méně podrobností v zákoně o rozpočtových pravidlech a více v prováděcích předpisech a úředních postupech, v jiných zemích je tomu naopak. Obecně je vhodnější omezit zákon o rozpočtových pravidlech na klíčová dlouhodobě důležitá ustanovení a další pravidla definovat v prováděcích předpisech a metodických předpisech, které mohou být při změně okolností snáze upraveny. Základní ustanovení, která musí rozpočtová legislativa obsahovat, jsou rozebrána níže. Obecně však jejich pokrytí zákonem o rozpočtových pravidlech na straně jedné a prováděcími předpisy na straně druhé a míra podrobností zahrnutých do zákona o rozpočtových pravidlech musejí být definovány v souladu s obvyklou národní praxí.

2. Základní ustanovení rozpočtové legislativy¹⁴

Schéma 2.1 shrnuje hlavní prvky zákona o rozpočtových pravidlech. Ty mohou být rozděleny do tří hlavních oblastí: obecné principy, otázky týkající se přípravy rozpočtu a otázky týkající se plnění rozpočtu a auditu. Aby bylo zajištěno obecné pochopení rozpočtových principů, měl by zákon o rozpočtových pravidlech obsahovat oddíl, v němž by byly definovány použité termíny a pojmy.

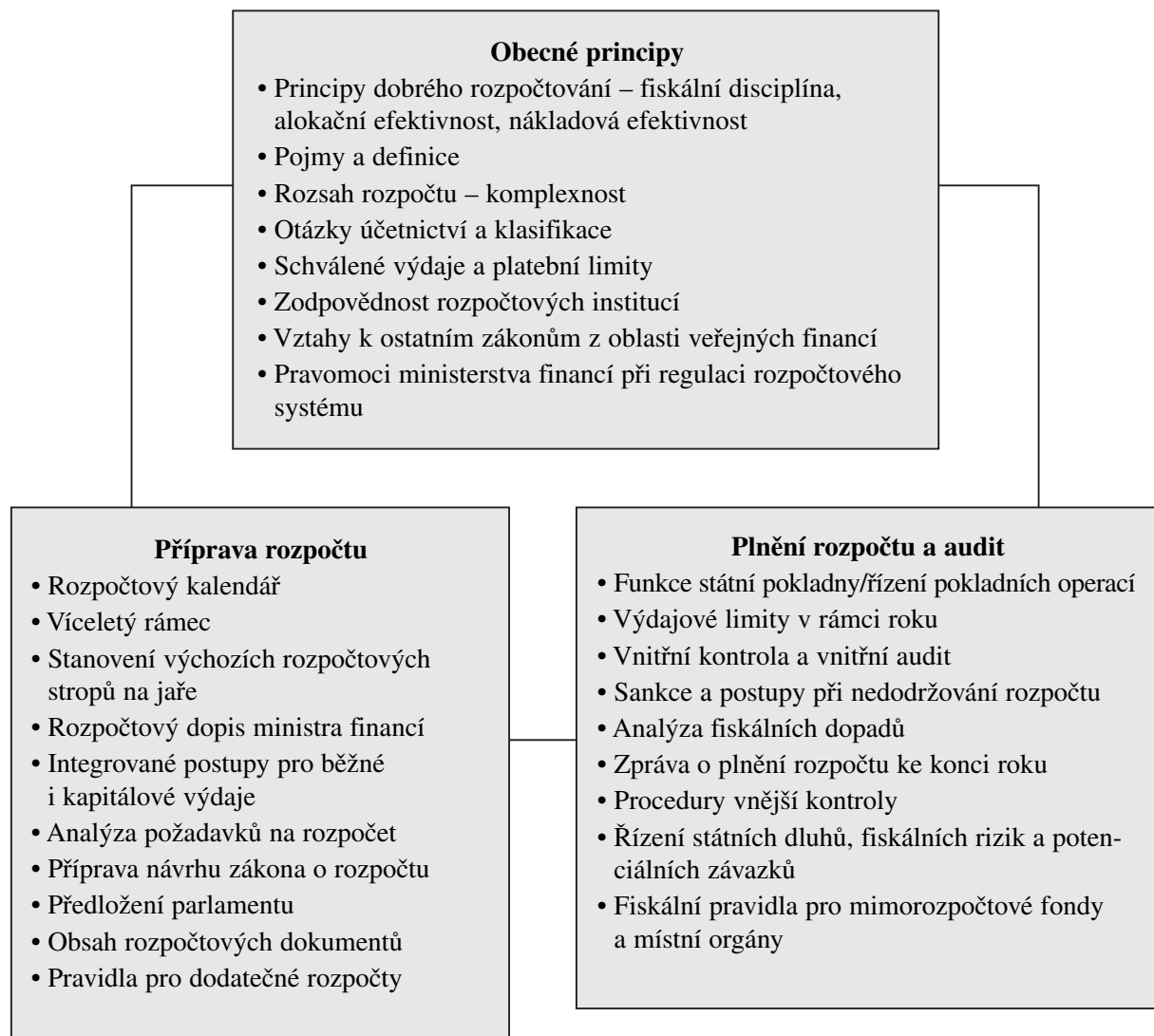
a) Základní principy

Zákonem o rozpočtových pravidlech by měly být jasně deklarovány principy jednotnosti a univerzality. Princip jednotnosti vyžaduje, aby příjmy i výdaje byly předkládány v jednom dokumentu, princip univerzality pak vyžaduje, aby byly v tomto dokumentu předkládány všechny příjmy a výdaje. Oba tyto principy mají pro strategické využívání zdrojů a fiskální disciplínu zásadní význam.

Zákon o rozpočtových pravidlech by měl rovněž:

- vymezit účty státu, na něž musejí být ukládány všechny veřejné prostředky, a účty, z nichž lze hradit – se souhlasem parlamentu – výdaje. Všechny příjmy státu by měly být poukazovány buď na jediný účet, anebo na účty pod jednotnou gescí (ministerstvo financí/státní pokladna). Správa některých účtů nebo podúčtů může být tímto gestorem svěřena výdajovým ministerstvům, ovšem za přísných podmínek specifikovaných finančními předpisy. Pravidelně musejí být sestavovány konsolidované finanční výkazy;
- omezit vytváření zvláštních nebo mimorozpočtových fondů pouze na výjimečné případy *povolené zvláštním statutem* a stanovit, že výdaje a příjmy těchto fondů jsou zahrnovány do rozpočtu a předkládány v souladu se standardní klasifikací společně s příslušnými finančními výkazy.

Schéma 2.1 HLAVNÍ PRVKY ZÁKONA O ROZPOČTOVÝCH PRAVIDLECH



b) Rozpočtová klasifikace a definice rozpočtového schodku/přebytku

Zákon o rozpočtových pravidlech by měl stanovit, že klasifikace příjmů, výdajů a financujících transakcí a způsob účetnictví jsou stanoveny předpisy, které jsou v gesci ministra financí (viz také odstavec k). V zájmu upevnění své role z hlediska makroekonomických politik by měl rozpočet poskytovat jasný obraz fiskální situace založený na jasných analytických definicích. K tomuto účelu by zákon o rozpočtových pravidlech měl obsahovat:

- definice hlavních položek příjmů a výdajů, které mají být zahrnuty do odhadů (například daňové příjmy musejí být odděleny od nedaňových příjmů a splácení jistiny dluhu od splácení úroků);
- definice schodku/přebytku. V zemích usilujících o vstup do Evropské unie by měl být deficit definován nejlépe podle standardů EU (ESA95). Skutečnost, že půjčky poskytnuté vládou jsou při rozpočtu schodku „pod čarou“, neznamená, že by neměly být rozpočtovány;

- ustanovení příkazující, že limit schodku musí být výslovně uveden v ročním zákoně o státním rozpočtu (nebo v zákoně o dotacích).

c) Pravomoci ministerstva financí v oblasti řízení rozpočtu

Jak bylo řečeno výše, musí mít ministerstvo financí dostatečné pravomoci a dostatečně kvalifikované zaměstnance k tomu, aby mohlo vykonávat své funkce. Finanční legislativa by tedy měla stanovit, že ministr financí odpovídá za:

- dohled nad přípravou ročního rozpočtu, nad všemi bankovními účty státu, nad příjmy a výdaji fondů, nad všemi pohledávkami a závazky na centrální úrovni a že podepisuje veškeré půjčky a výpůjčky státu,
- zabezpečení toho, že výdaje a navrhované financování jsou usměřňovány v rámci limitů stanovených ročním zákonem o rozpočtu,
- přezkoumání všech návrhů na výdaje nebo financování a za formulaci doporučení v daných věcech před schvalováním v zákonodárných orgánech,
- vázání výdajů (se souhlasem vlády), pokud objem vybraných příjmů nepostačuje ke krytí výdajů,
- vyžadování informací a výkazů týkajících se všech operací s veřejnými prostředky (dokonce i tehdy, jsou-li vytvořeny mimo rámec rozpočtu).

d) Výdajové položky rozpočtu

Zákon o rozpočtových pravidlech a další finanční předpisy musejí určit způsob schvalování využití veřejných prostředků. Měly by obsahovat ustanovení týkající se následujících oblastí:

- stupně volnosti výkonné moci při přesouvání prostředků mezi rozpočtovými tituly nebo pravidla pro přesuny mezi rozpočtovými položkami. Jak bylo zmíněno výše, hranice mezi sférami odpovědnosti moci výkonné a moci zákonodárné je definována buď zákonem o dotacích odděleným od rozpočtu, anebo pravidly určujícími stupeň volnosti výkonné moci v měnění rozpočtu přesouváním prostředků mezi kapitolami, případně oběma způsoby. Zákon o rozpočtových pravidlech může poskytnout výkonné moci určitý stupeň flexibility pro provádění transferů mezi položkami nebo kapitolami, ale tato flexibilita by měla být řádně vymezena tak, aby se ve fázi realizace rozpočtu předešlo změnám cílů jednotlivých politik, které jsou jasně stanoveny schváleným rozpočtem. Úroveň flexibility by ve značné míře měla záviset na stupni agregace položek;
- schválené výdaje jsou výdajovými limity na bázi plateb pro účely stanovené v ročním zákoně o rozpočtu. Mohou však existovat zvláštní ustanovení ke krytí určitých povinných výdajů, jako je obsluha dluhu, nebo pro vlastnické fondy spojené s prodejem zboží a služeb;
- časový limit, ve kterém mohou jednotlivé orgány peníze utratit; ten by měl obecně končit na konci rozpočtového roku. V zemích s dobrou fiskální disciplínou lze uvažovat o převodu investičních výdajů a případně malé části běžných výdajů do následujícího období. To je ku prospěchu efektivní alokace zdrojů. V těchto případech ovšem musí finanční předpis upřesnit pravidla, která k převodu zmocňují; tento předpis by měl být předkládán k předběžnému schválení ministerstvu financí (viz kapitola 7);

- rezervy na nepředvídané výdaje zahrnuté do rozpočtu, které mohou pokrývat naléhavé výdaje, nepředvídané výdaje anebo zvýšení nároků. Měly by být používány při dodržení přísných podmínek a jejich použití by mělo být v plném rozsahu oznamováno parlamentu. Jejich výše by měla být omezena na malý podíl celkových výdajů. Měly by být vynakládány (anebo příslušné prostředky převáděny do jiné položky) v gesci ministerstva financí;
- zvláštní ustanovení pro rozpočtování a kontrolu utajovaných činností státu;
- zvláštní ustanovení pro zajištění pokračování normálních činností státu, pokud nebyl roční zákon o rozpočtu schválen parlamentem před začátkem rozpočtového roku (stanovena může být např. jedna dvanáctina rozpočtových výdajů loňského roku na měsíc);
- ustanovení pro řízení závazků směřujících do budoucnosti pomocí „oprávnění k přijetí závazků směřujících do budoucnosti“, pokud jsou taková oprávnění zahrnuta do rozpočtu.

e) Příjmy

Právo státu vybírat příjmy (daně, pokuty, různé poplatky) by mělo být dáno zákonem. V řadě zemí jsou tato práva stanovena ročním zákonem o rozpočtu. Zákon o rozpočtových pravidlech by měl obsahovat ustanovení, že závazek vůči státu nebude prominut bez výslovného nebo delegovaného svolení ministra financí. Ministr financí by měl o těchto daňových výdajích podávat zprávu parlamentu a tyto výdaje by měly být podrobeny auditu.

f) Předkládání rozpočtu parlamentu a postup při jeho schvalování

Zákon o rozpočtových pravidlech a další finanční předpisy by měly stanovit:

- lhůtu, ve které musí výkonná moc předložit návrh rozpočtu parlamentu;
- lhůtu, ve které musí parlament rozpočet schválit;
- základní požadavky týkající se formy a obsahu rozpočtu;
- požadavky na stanovení fiskálních cílů (např. procento deficitu a dluhu) pro rozpočtový rok;
- požadavky na předložení střednědobé makroekonomické strategie vlády a cílů její hospodářské politiky současně s rozpočtem. Tyto dokumenty potvrzují politické závazky vlády, ale nemají závazný charakter zákona. Vzhledem k obtížnosti navržení realistického a udržitelného cíle bude stanovení střednědobých limitů deficitu rozpočtu zákonem ve většině zemí obtížné (viz Allan, 1994);
- ustanovení upravující parlamentní rozpravy a pravomoci parlamentu rozpočet měnit;
- ustanovení určující, že rozhodnutí zákonodárného orgánu nebo exekutivní rozhodnutí, která zvyšují výdaje, nabývají účinnosti pouze tehdy, jsou-li tyto výdaje zahrnuty do schváleného rozpočtu nebo jeho doprovodných dokumentů;
- ustanovení týkající se předkládání dodatečných rozpočtů. Jak je diskutováno v kapitole 6, měl by být počet změn v rozpočtu v průběhu fiskálního roku velice omezený. Pokud je za výjimečných okolností vláda nucena provést změnu rozpočtu, měl by být tento revidovaný rozpočet v určené lhůtě předložen ke schválení parlamentu.

g) Příprava rozpočtu

Jak bylo řečeno výše, ministerstvo financí by mělo mít pravomoci ke koordinaci přípravy rozpočtu. Formulace požadavků na rozpočet ze strany výdajových orgánů by měla být založena na seznámech priorit vládních politik a cílů fiskální politiky a na podrobných východiscích a pokynech vydávaných ministerstvem financí vždy na jaře coby „rozpočtový dopis“. Zákon o rozpočtových pravidlech by měl zavázat rezortní ministerstva k tomu, aby směrnice a pokyny, které jsou formulovány ministerstvem financí v tomto rozpočtovém dopise, dodržovaly. Ministerstvo financí by mělo mít pravomoci ke stanovení směrnic pro vyhodnocování investičních programů v rámci celkových rozpočtových priorit. Dotace poskytované ze státního rozpočtu veřejným podnikům by měly být předmětem zvláštních směrnic. Finanční předpisy by rovněž měly obsahovat termíny pro předkládání rozpočtu parlamentu (viz odstavec f výše).

h) Realizace rozpočtu

Ve vztahu k plnění rozpočtu by zákon o rozpočtových pravidlech měl obsahovat následující ustanovení (z nichž některá dají ministru – nebo ministerstvu – financí zmocnění vydávat podrobnější předpisy k otázkám, jež se týkají finančního řízení veřejných prostředků):

- ustanovení, že ministerstvo nemůže provést výdaj bez oprávnění vydaného ministrem financí (např. rozvržení výdajových položek, plánů plnění rozpočtu, platebního oprávnění atd.),
- požadavky na plnění rozpočtu a stanovení výdajových limitů na bázi plateb v rámci roku,
- ustanovení zmocňující ministerstvo financí k vydání předpisů, jež se týkají převodů mezi rozpočtovými tituly v rámci téže položky nebo kapitoly, a pravomoci rezortních ministerstev na jedné straně a ministerstva financí na straně druhé k povolování těchto převodů,
- ustanovení ukládající ministru financí povinnost informovat prostřednictvím vlády parlament o jakýchkoliv větších změnách, které byly provedeny v rozpočtu, a rovněž povinnost informovat takto parlament, pokud je jasné, že za realizovaných politik a hospodářských podmínek je pravděpodobné, že stanovený deficit bude překročen,
- ustanovení ukládající, aby zprávy o sledování výdajů, příjmů a dluhu státního rozpočtu a místních rozpočtů byly vydávány měsíčně a připravovány podle směrnic vydaných ministerstvem financí,
- ustanovení, které ministru financí ukládá předkládat parlamentu pololetní zprávu o plnění rozpočtu,
- postupy při vázání výdajů (viz odstavec c) výše),
- ustanovení definující zodpovědnost státní pokladny za finanční realizaci rozpočtu,
- ustanovení definující odpovědnosti vnitřní kontroly, zejména v oblasti zajištění dodržování oprávnění, jež se týkají rozpočtu a předpisů o veřejných zakázkách a dále předcházení zneužívání prostředků a špatného hospodaření s aktivy,
- ustanovení o vnitřní kontrole.

i) Vládní výpůjčky a poskytování záruk

V oblasti vládních výpůjček a poskytování záruk by zákon o rozpočtových pravidlech měl obsahovat následující ustanovení:

- Pouze ministr financí má oprávnění si vypůjčovat a poskytovat záruky. Ostatní ministři nejsou oprávněni jednat o výpůjčkách, pokud k tomu nemají od ministra financí mandát.
- Výpůjčky mohou být sjednávány pouze na částky nepřesahující rámec finančních limitů stanovených ročním zákonem o rozpočtu.
- Vláda může prostřednictvím ministra financí poskytovat záruky za dluh soukromých nebo veřejných společností, a to za určitých podmínek, jako jsou např.: (1) záruky nebo roční strop pro záruky musejí být schváleny parlamentem; (2) všechny záruky jsou předkládány parlamentu a zveřejňovány v úředním věstníku; (3) možné závazky splatné v daném finančním roce jsou vykazovány jako příloha k ročním odhadům a do odhadů je zahrnována rezervní položka k pokrytí možných ztrát a (4) ministerstvo financí vede registr všech potenciálních závazků státu.
- Stát neručí za dluh svých autonomních jednotek s výjimkou výpůjček, za něž poskytl záruku, nebo částek, které je povinen vyplácet ze zákona.
- Přísná pravidla pro kontrolu výpůjček na místní úrovni.

j) Bankovní a finanční aktiva

Ministr financí by měl být odpovědný za zakládání a rušení všech bankovních účtů ústřední vlády a dále buď přímo za provádění operací na těchto účtech, anebo za dohled nad těmito operacemi.

k) Finanční zprávy a audit finančních operací

Ministr financí by měl připravovat příslušné zprávy a předkládat finanční dokumenty orgánu vnějšího auditu, obvykle nejvyššímu kontrolnímu úřadu. Do zákona o rozpočtových pravidlech by měla být zahrnuta následující ustanovení:

- Ministerstvo financí je povinno připravit konsolidovaný výkaz o finanční pozici státu a výkazy za každý z centrálních státních finančních fondů za daný finanční rok. Připravované výkazy by měly obsahovat minimálně: (1) finanční pozici na začátku a na konci roku, (2) příjmy a výdaje (ve srovnání s rozpočtovanými), (3) výpůjčky v daném roce a celkové výpůjčky k danému datu, (4) potenciální závazky podle stavu ke konci roku, (5) mimořádná opatření, ke kterým se v průběhu roku přistoupilo, a (6) srovnatelná výsledná čísla za předchozí finanční rok.
- Nejvyšší kontrolní úřad je nezávislý na výkonné moci a zodpovědný za audit veškerých veřejných prostředků, aktiv, účtů a dalších finančních záznamů.
- Státní pokladna je povinna předkládat dva měsíce po ukončení rozpočtového roku Nejvyššímu kontrolnímu úřadu závěrečný účet.
- Nejvyšší kontrolní úřad je povinen vydat v určené době kontrolní zprávu o státních finančních výkazech.

- Ministr financí musí předložit parlamentu roční finanční zprávu společně s kontrolní zprávou.
- Způsob účetnictví je předepsán předpisy v gesci ministra financí. Nejvyšší kontrolní úřad by v dohodě s ministerstvem financí měl stanovit oficiální účetní postupy pro přípravu státních finančních výkazů.
- Ministerstvo financí stanoví pro ministerstva a organizace závislé na státním rozpočtu požadavky týkající se ročních finančních výkazů a operativních hlášení.

l) Odpovědnost a sankce

Do zákona o rozpočtových pravidlech by měl být zahrnut obecný oddíl týkající se odpovědnosti a sankcí, jenž by vyžadoval dodržování ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech a ročních zákonů o rozpočtu. Tento oddíl by měl jasně definovat příslušnou zodpovědnost rezortních ministerstev a ministerstva financí při zajišťování dodržování zákona.

Předpisy by měly uložit státním úředníkům povinnost hlásit podezření z nezákonného jednání a stanovit odstupňovaný soubor administrativních postihů za narušení rozpočtové legislativy. Aby byl systém sankcí prakticky využitelný, musí odpovídat míře zneužití. V některých tranzitivních zemích pokrývá systém sankcí pouze „trestné činnosti“, a je tudíž těžko použitelný v případě méně vážných přečinů.

m) Místní úrovně vlády

Podrobná ustanovení týkající se rozpočtového procesu a postupů finančního řízení na jednotlivých místních úrovních vlády a na druhé straně často složité fiskální vztahy mezi ústřední úrovní a úrovněmi místními je třeba popsat ve zvláštních právních aktech. Přesto však zákon o rozpočtových pravidlech by měl obsahovat ustanovení o:

- základních principech finančního řízení, vnitřní a vnější kontroly a o úpravě sdílení příjmů, pokud existuje,
- omezení výpůjček,
- metodikách a klasifikaci rozpočtového účetnictví tak, aby byly provázané a společné pro všechny úrovně vlády.

n) Definice jednotek státu

Rozpočtová legislativa by měla definovat rozdíl mezi orgány, které vykonávají funkce na centrální úrovni vlády (organizace centrální vlády), a těmi, které působí nezávisle (organizace veřejného sektoru). Měla by definovat různé třídy rozpočtových institucí, organizací a podniků, pravomoci k jejich zřízení a rušení a pravidla pro finanční řízení a kontrolu subjektů v rámci každé z těchto tříd.

o) Problematika rozpočtu EU

V kandidátských zemích je nezbytné vytvořit právní základnu pro řízení a kontrolu finančních toků mezi rozpočtem země a rozpočtem EU, pro fungování Národního fondu^{3*} a pro rozdělení pravomocí, jež vyplývají z Memoranda o porozumění mezi příslušnými zeměmi a Evropskou komisí. Právní rámec by měl stanovit, že veškeré výdaje z Národního fondu jsou zahrnuty do rozpočtu v souladu se standardní kla-

sifikací a jsou předmětem stejného zkoumání a kontroly jako jiné výdaje. Ve všech členských zemích EU jsou rozpočtové toky ve vztahu k EU tímto způsobem plně integrovány do národního rozpočtu.

POZNÁMKY

1. Převzato z větší části od O'Toole (1997). Výraz „ministerstvo financí“, jak je používán v této kapitole, se rovněž může vztahovat k pravomocím a kompetencím ministerstva financí v rámci exekutivní části státu a ve vztahu k parlamentu. Tyto pravomoci jsou vyjádřeny jak ve formálních pravidlech a postupech, tak v neformálních normách chování a kulturních tradicích, které se mohou mezi jednotlivými zeměmi výrazně lišit. Některé tradice a právní systémy přiznávají veškeré pravomoci osobně ministru financí; v jiných zemích vykonává určité pravomoci a kompetence samo ministerstvo svým jménem.
2. V jednotlivých zemích zahrnuje „centrum vládní moci“ i úřad prezidenta a úřad vlády nebo úřad premiéra.
3. V této knize je pojem „kabinet ministrů“ používán k označení skupiny ministrů, které předsedá premiér a která se pravidelně schází k projednávání politiky vlády. Synonymy jsou „kabinet“, „rada ministrů“ a „vláda“.
4. Například ve Francii plní tuto úlohu Generální sekretariát vlády, ve Velké Británii Úřad vlády.
5. Ahmad, Kennedy a Klering (1995)
6. Viz diskuzi v Alesinovi a Perottim (1996).
7. třídění Krafcchika a Wehnera (1998)
8. Viz von Hagen a Harden (1996), von Hagen (1992), Milesi-Ferretti (1996).
9. Viz např. Shah (1994) a Ter-Minassian (1997).
10. Viz Ter-Minassian (1997).
11. V Číně místní orgány ze zákona nesmějí hospodařit s deficitem nebo si půjčovat od místních poboček Čínské lidové banky. Místní orgány si však půjčují nepřímo, a to především tak, že zakládají finanční společnosti, které si půjčují na financování výdajů místních orgánů. Viz Ahmad v Ter-Minassian (1997).
12. Například Korea; viz Chu a Norregaard v Ter-Minassian (1997).
13. V některých zemích (např. ve Francii) mají zákony typu zákona o rozpočtových pravidlech zvláštní ústavní status, jinde je jejich status obdobný jako u ostatních zákonů.
14. Viz Allan (1994).

POZNÁMKY ČESKÉ REDAKCE

- 1.* „Centrum vlády“ může být českém kontextu pojmově ne zcela jasný výraz. V každém státu je konkrétní význam specifický, protože závisí na uspořádání té které země. Např. v Rakousku to je kancléřství, jinde úřad vlády, ale vybavený odlišnými funkcemi, než je tomu v ČR; mohou to být i jiné instituce, které jsou vlastně arbitrem ministrů. V ČR v současnosti (začátek roku 2002) plní tyto funkci kanceláře místopředsedů vlády s vymezeným okru-

hem působností a tzv. předsednictvo vlády (premiér a jeho místopředsedové); jedná se však o ad hoc uspořádání bez institucionální opory (např. v kompetenčním zákoně).

2.* „Horizontálními“ problémy jsou míněny problémy, které protínají horizontálně na té které úrovni vlády různé rezorty.

3* v ČR: Národní fond výdajových a realizačních subjektů (řízený MF)

KAPITOLA 3

ROZPOČET EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ A DOPADY PŘISTOUPENÍ NOVÝCH ZEMÍ

Pro země střední a východní Evropy bude mít členství v Evropské unii^{1*} v oblasti realizace rozpočtové politiky a řízení veřejných financí mnoho důsledků – důsledků, na něž se vlády (na všech stupních) příslušných zemí musejí připravit. Tato kapitola pojednává o hlavních důsledcích budoucího vstupu do EU pro veřejné finance, tak jak tyto problémy vidíme dnes. Je ovšem zřejmé, že vzhledem k časovému odstupu, který odděluje dnešek od pravděpodobného okamžiku rozšíření EU, mohou některé politiky a přístupy popsané níže doznat řady změn.

A. Rozpočet Evropských společenství

1. *Struktura rozpočtu, pravidla a procedury*

a) *Základní východiska*

Vývoj rozpočtového systému Evropské unie je výsledkem dlouhého, komplikovaného a občas bouřlivého procesu; výsledkem je soubor pravidel a procedur, které se v mnoha ohledech liší od pravidel a procedur rozpočtových systémů jiných organizací, ať už národních, nebo mezinárodních.

Původ systému můžeme spatřovat v roce 1951 – v roce, kdy šestice zemí, které zahájily proces evropské integrace, tj. Německo, Francie, Itálie, Belgie, Nizozemí a Lucembursko, založila Evropské společenství uhlí a oceli (ECSC). Až do roku 1970 byl tento systém – který zůstal zachován i po přijetí Římské smlouvy, jež v roce 1958 vytvořila společný trh – financován příspěvky členských zemí vypočítanými na základě procentních podílů stanovených smlouvou. Podle něj například financovaly Francie, Německo a Itálie po 28 % rozpočtu. Fakticky je to způsob, kterým je financována většina mezinárodních organizací: zakládací smlouvy a dohody těchto organizací stanoví fixní příspěvkové stupnice pro výpočet ročních příspěvků, které musí každá členská země příslušné organizaci platit.

V roce 1970, kdy bylo přijato „rozhodnutí o vlastních zdrojích“, se rozpočtový systém Evropských společenství radikálně změnil, neboť toto rozhodnutí přidělilo Evropským společenstvím jejich vlastní zdroje a ukončilo tak jejich závislost na přímých příspěvcích členských států. Kromě přímých odvodů cel a zemědělských dávek disponoval evropský rozpočet od té doby i částí příjmů z DPH určenou na financování politik Evropských společenství.

Rozhodnutí o vlastních zdrojích sice na jedné straně představovalo rozhodný krok k rozpočtové autonomii Evropských společenství, na straně druhé však neodvrátilo rozpočtovou krizi, jež trvala od poloviny sedmdesátých let až téměř do konce let osmdesátých. Tato krize byla vyvolána spolupůsobením tří faktorů. Za prvé – výdaje rychle rostly v důsledku silného růstu zemědělského sektoru a rozvoje nových politik Evropských společenství. Zároveň ovšem tradiční vlastní zdroje klesaly a příjem z DPH byl ome-

zen nízkou úrovní ekonomické aktivity. Navíc některé členské země – zejména Velká Británie – napadaly způsob rozdělení rozpočtového břemene mezi členské země. Konečně sama Evropská společenství ještě musela hledat svoji vlastní vnitřní institucionální rovnováhu, zejména ve vztahu mezi úlohou Parlamentu, Rady a Komise v rozpočtovém procesu.

Toto obtížné období v rozpočtových dějinách Evropských společenství bylo ukončeno v roce 1988 přijetím – jako součásti dohody mezi jednotlivými institucemi¹ – víceletého finančního rámce a reformou systému vlastních zdrojů. Tyto změny napomohly k normalizaci rozpočtové pozice Evropských společenství v následujícím desetiletí a k účinnější kontrole výdajů.

Nový střednědobý finanční rámec (v terminologii Komise „finanční perspektiva“) na léta 2000–2006 byl schválen v roce 1999 a zahrnul mimo jiné i možný rozpočtový dopad budoucího rozšíření. Ten je uveden v tabulce 3.1. V systému vlastních zdrojů byly zavedeny některé změny zaměřené zejména na snížení nevyrovnanosti rozpočtových pozic některých členských států. Byla rovněž zahájena reforma systému finančního řízení s cílem posílit nákladovou efektivnost a účelnost komunitárních programů a zavést nové postupy v oblasti finanční kontroly a boje proti podvodům (viz níže).

b) Principy

Základní pravidla evropského rozpočtového systému jsou odvozena od kontinentálních rozpočtových systémů, a to zejména systému francouzského. Veškeré částky v rozpočtu Evropských společenství jsou denominovány v eurech (EUR). Vychází se z následujících principů:

- *Jednotnost.* Některé činnosti a finanční nástroje jsou rozpočtovány, financovány anebo spravovány, případně obojí, podle zvláštních pravidel, jako například:
 - Evropský fond regionálního rozvoje (ERDF),
 - provozní rozpočet Evropského společenství uhlí a oceli (ECSC),
 - zvláštní rozpočty autonomních evropských institucí a agentur,
 - operace výpůjček a půjček,
 - provozní náklady spojené se společnou zahraniční nebo bezpečnostní politikou a se spoluprací v oblasti justice a vnitra, pokud Rada ve výjimečném případě jednomyslně rozhodne o zvláštních pravidlech pro financování určitých opatření.
- *Jednolekost.* V souladu s klasickým principem rozpočtování jsou rozpočty ES – zahrnující jejich příjmy a výdaje – přijímány na období jednoho roku (1. leden – 31. prosinec). Strnulost tohoto pravidla byla ovšem zmírněna řadou zvláštních ustanovení:

V rozpočtu Evropských společenství jsou rozpočtové položky „rozděleny“ do dvou kategorií: za prvé, jsou schvalovány výdaje na bázi závazků (commitment appropriations), které pokrývají celkové náklady smluvních vztahů uzavřených v daném finančním roce a vztahujících se k akcím, jejichž realizace bude trvat déle než daný rok. Za druhé, jsou schvalovány výdaje na bázi plateb (payment appropriations), které pokrývají skutečné úhrady výdajů, jež vznikají z realizace závazků uzavřených kdykoliv během daného roku a předchozích let. V souladu s tím mohou být platby týkající se operace, pro kterou byl v jednom roce přijat závazek, uskutečňovány po dobu delší, než je tento jeden rok. Tento postup je užitečný z hlediska řízení, avšak rozlišování mezi závazkovými položkami a platebními položkami může působit problémy při kontrole rozpočtu.

Tabulka 3.1 FINANČNÍ VÝHLED NA OBDOBÍ 2000–2006

Mil. eur (ceny roku 2000)	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
1. Zemědělství	41 738	43 656	44 778	44 646	43 615	42 768	42 493
Výdaje na zemědělství (mimo rozvoje venkova)	37 352	39 250	40 361	40 219	39 178	38 321	38 036
Rozvoj venkova a související opatření	4 386	4 406	4 417	4 427	4 437	4 447	4 457
2. Strukturální operace	32 678	32 076	31 474	30 882	30 180	30 180	29 746
Strukturální fondy	30 019	29 417	28 815	28 223	27 622	27 622	27 193
Kohezní fond	2 659	2 659	2 659	2 659	2 558	2 558	2 553
3. Vnitřní politiky (1)	6 031	6 143	6 255	6 366	6 478	6 590	6 712
4. Vnější činnosti	4 627	4 638	4 648	4 658	4 668	4 678	4 688
5. Administrativa (2)	4 638	4 678	4 780	4 882	4 983	5 085	5 187
6. Rezervy	906	906	656	406	406	406	406
Měnové rezervy	500	500	250				
Rezervy pro mimořádné případy	203	203	203	203	203	203	203
Rezervy na úvěrové záruky	203	203	203	203	203	203	203
7. Předvstupní pomoc	3 174	3 174	3 174	3 174	3 174	3 174	3 174
Zemědělství	529	529	529	529	529	529	529
Strukturální nástroje	1 058	1 058	1 058	1 058	1 058	1 058	1 058
Phare (pro kandidátské země)	1 587	1 587	1 587	1 587	1 587	1 587	1 587
Výdajový strop, oprávnění k závazkům	93 792	95 271	95 765	95 014	93 504	92 881	92 406
Výdajový strop, oprávnění k platbám	91 322	92 860	96 037	96 714	93 684	91 898	91 347
Výdajový strop, oprávnění k platbám jako % HNP	1,13 %	1,12 %	1,13 %	1,11 %	1,05 %	1,01 %	0,98 %
Výdaje na rozšíření (max. limity plateb)			4 221	6 842	9 065	11 666	14 501
Další výdaje			1 632	2 071	2 499	2 989	3 468
			2 589	4 771	6 566	8 677	11 033
Celkový výdajový strop, oprávnění k platbám	91 312	92 860	100 258	103 556	102 749	103 564	105 848
Celkový výdajový strop, oprávnění k platbám jako % HNP	1,13 %	1,12 %	1,18 %	1,19 %	1,16 %	1,14 %	1,13 %
Rezerva	0,14 %	0,15 %	0,09 %	0,08 %	0,11 %	0,13 %	0,14 %
Výdajový strop pro vlastní zdroje v % HNP	1,27	1,27	1,27	1,27	1,27	1,27	1,27

(1) Podle článku 2 Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 182/1999/ES a článku 2 Rozhodnutí Rady 1999/64 Euratom (OJ L 26, 1.2.1999, s. 1 a s. 34) se objem výdajů určených v období 2000–2006 na výzkum rovná 11 510 mil. eur (běžné ceny).

(2) Výdaje na důchody zahrnuté v maximálních limitech se pro tento účel a sledované období stanovují jako čisté příspěvky zaměstnanců do penzijního systému, maximálně do 1 100 mil. eur v cenách roku 1999.

Zdroj: Evropská komise

Co se týká možnosti převádět rozpočtové položky do následujícího roku a dodatkového období, počítá rozpočet Evropských společenství s obdobnými úpravami jako většina národních rozpočtů; jejich smyslem je předejít případným administrativním diskontinuitám. Za určitých podmínek může být určitá část rozpočtových položek převedena do následujícího roku; nadto se finanční rok v praxi neuzavírá 31. prosince, ale prodlužuje se o dva až čtyři týdny v závislosti na typu položky.

Konečně – a to je nejdůležitější – skutečnost, že se víceleté plánovací cykly používají už od roku 1988, vede k vytváření rámce, v němž jsou jak celková úroveň rozpočtu, tak jeho rozdělení na hlavní kategorie výdajů předurčeny na pětileté období.

- *Univerzálnost.* Podle tohoto pravidla nesmějí být rozpočtové příjmy přiřazovány k jednotlivým kategoriím nebo položkám výdajů. Toto pravidlo platí ovšem pouze pro obecný rozpočet, neboť některé činnosti a finanční nástroje se vymykají i výše uvedenému pravidlu a mají vyčleněny své vlastní zdroje. Existuje i řada dalších menších výjimek včetně mechanismu tzv. „záporných“ výdajů (např. úhrad za zaplacené splatné garance a splátky).
- *Účelovost.* Každá položka musí být vyčleněna pro určitou funkci a účel. Teoreticky může rozpočet obsahovat pouze položky, jež se týkají programů již definovaných příslušným rozhodnutím Evropských společenství, které jim určilo odpovídající cíle a podmínky. Rozpočtová skladba dává možnost rozdělit položky podle jednotlivých institucí (Parlament, Rada, Komise atd.) a dále v rámci rozpočtu Komise mezi jednotlivé politiky Evropských společenství. Za určitých podmínek a při použití speciálního postupu mohou být výdaje mezi jednotlivými položkami převáděny. Rozpočet také obsahuje řadu „rezervních“ kapitol pro krytí neočekávaných výdajů.
- *Vyrovnanost.* Princip rozpočtové vyrovnanosti má od vzniku Evropských společenství zásadní důležitost. Členské státy i navzdory tlakům v opačném směru vždy odmítaly svolit k použití výpůjček. Systém financování ES je jasným výrazem přijetí uvedeného principu, neboť zahrnuje i vyrovnávací zdroj (dříve DPH, nyní příjem z HNP neboli tzv. „čtvrtý zdroj“), jehož výše sice není velká, ale z definice každoročně zajišťuje dostatek prostředků k vyrovnání rozpočtů.

Z principu přísně vyrovnaného rozpočtu neexistuje výjimka. Evropská komise si může vypůjčit pouze za účelem dalšího zapůjčení odpovídající částky. Možnosti výpůjček a půjček, které jsou v současné době platné, se týkají činností ECSC, jaderné bezpečnosti ve třetích zemích, střednědobé podpory platební bilance členských států a střednědobé makroekonomické pomoci třetím zemím. Evropská komise rovněž ručí za část půjček, které poskytuje Evropská investiční banka (EIB) ze svých vlastních zdrojů mimo teritorium EU. Pokud příjemce půjčky poskytnuté Evropskými společenstvími anebo půjčky, za kterou Evropská společenství převzala záruku, dlužnou částku neuhradí, jsou splátky věřitelům hrazeny ze společného rozpočtu. V roce 1994 byl založen Záruční fond pro půjčky poskytované třetím zemím. Tento fond, jehož příjmem jsou platby ze společného rozpočtu, funguje jako nárazník chránící společný rozpočet před dopadem nesplacených půjček. Pokud rezervy tohoto fondu nestačí k pokrytí neuhrazených částek, je rozdíl hrazen z obecného rozpočtu.

Veškeré částky v rozpočtu Evropských společenství jsou denominovány v eurech.

c) Příjmy

Rozpočet Evropských společenství zahrnuje čtyři hlavní kategorie příjmů, zachycené v tabulce 3.2:

- *Cla.* Cla ukládaná na dovozy ze třetích zemí na vnějších hranicích Evropských společenství jsou vybírána příslušnými celními orgány jednotlivých členských států. Vybrané částky jsou však po odpočtu

10 %, která případnou na úhradu nákladů výběru, placeny přímo do rozpočtu Evropských společenství.

- *Zemědělské vyrovnávací dávky.* Na určité komodity, u nichž je cena na světovém trhu obecně pod úrovní evropských cen, ukládají pravidla společné zemědělské politiky v případě dovozu těchto komodit do Evropských společenství dávky. Poplatky jsou vybírány rovněž z výroby cukru.

Tyto první dvě kategorie zdrojů tvoří takzvané „tradiční“ vlastní zdroje a existují od počátku existence Evropských společenství (jsou přirozeným rysem kterékoliv celní unie). Pravidla určující základny pro výpočet a sazby těchto dávek a poplatků jsou určovány EU. Tyto příjmové platby jsou hrazeny přímo dovozci zboží a služeb, a ačkoliv jsou vybírány členskými státy, jsou z právního hlediska vlastnictvím EU od okamžiku, ve kterém vzniknou.

Tabulka 3.2 PŘÍJMY ROZPOČTU EU V LETECH 1999 a 2000 (v mil. eur)

druh příjmu	rozpočet 1999		předběžný návrh rozpočtu 2000	
	mil. eur	podíl v %	mil. eur	podíl v %
Zemědělské dávky a poplatky z cukru	1 921,0	2,2	2 038,4	2,3
Cla	11 893,9	13,9	11 070,0	12,4
DPH	30 374,2	35,5	32 554,6	36,4
Čtvrtý zdroj	39 260,0	45,9	43 049,8	48,2
Různé a přebytky minulého roku	2 108,6	2,5	674,1	0,8
Celkem	85 557,7	100,0	89 387,0	100,0

Zdroj: Evropská komise

Navzdory svému jménu mají „ostatní vlastní zdroje“ různé charakteristiky :

- *Zdroj z DPH* se skládá z plateb členských států, které se stanovují jako součin „jednotné sazby“ a vypočítané základny DPH. Vzhledem k národním výjimkám při vymezování základu DPH je pro potřeby tohoto výpočtu definovaná tzv. harmonizovaná základna DPH. Jednotná sazba se rovná tzv. „maximální sazbě“ snížené o korekční faktor, který zohledňuje dopad snížení platby, kterou odvádí Velká Británie. Maximální sazba je 1 % do roku 2001, 0,75 % v letech 2002 a 2003 a 0,50 % počínaje rokem 2004. Výše korekčního faktoru pro Velkou Británii je obvykle okolo 0,15 %; z toho pro uvedená tři období vyplývá jednotná sazba ve výši přibližně 0,85 %, 0,60 % a 0,35 %.
- *Zdroj z HNP*, který byl vytvořen v roce 1988 jako náhrada za snížení zdroje DPH, je určen k zajištění toho, aby příjmy a výdaje rozpočtu byly v rovnováze. Z definice se tato čtvrtá kategorie zdrojů rovná zbytkovým nákladům, jež nejsou pokryty ostatními třemi zdroji. Jeho výše je tudíž proměnlivá a závisí na rozdílu mezi projektovanými náklady a odhadovanými výnosy nebo jinými příjmy.

Konečně je třeba dodat, že vlastní zdroje EU podléhají celkovému stropu, který se mění. Od počátku roku 1999 omezuje strop celkové příspěvky členských států do rozpočtu EU na 1,27 % jejich celkového HNP. Částka odváděná každým členským státem je obvykle přímo úměrná jeho podílu na celkovém HNP Evropských společenství. Nicméně v roce 1984 dosáhla Velká Británie – po dlouhých diskuzích se svými partnery – trvalého snížení svého příspěvku; to po složitých propočtech vede k tomu, že tato země platí podstatně méně, než by byla částka vyplývající z použití obecných pravidel.

Při každém rozšíření Evropských společenství využívaly nové členské státy přechodná opatření, která jejich příspěvky do rozpočtu Evropských společenství omezovala. Důvodem pro tyto úpravy je skutečnost, že zatímco částka odpovídající plné výši vlastních zdrojů je splatná bezprostředně po vstupu, dosahují výdaje Evropských společenství ve prospěch jeho nových členů své „normální“ úrovně až po řadě let. To bylo novým členům při všech rozšířeních kromě posledního po přechodné období kompenzováno tím, že příslušné smlouvy o vstupu umožnily dočasné snížení jejich příspěvků takovým způsobem, že toto snížení postupně klesalo. Posledním vstupujícím zemím – Rakousku, Finsku a Švédsku – byly však místo snížení příspěvků poskytnuty postupně se zmenšující paušální platby (vyrovnávací částky) z rozpočtu EU.

d) Výdaje

Rozdělení výdajů rozpočtu EU na hlavní kategorie (neboli „subsekcce“) pro rok 2000 ukazuje tabulka 3.3. Dvěma hlavními kategoriemi výdajů Evropských společenství jsou zemědělství a tzv. „strukturální fondy“. Výdaje na zemědělství, ačkoliv po řadu let výrazně klesaly, tvoří stále přibližně 42 % rozpočtu Evropských společenství. Společná zemědělská politika byla původně úspěšná při podpoře rozvoje zemědělské produkce, růstu vývozních trhů, efektivního využití zemědělské půdy a soběstačnosti mnoha farmářů. Podpora umělé vysokých cen však vedla k prudkému nárůstu rozpočtových nákladů; ty se po více než 15 letech pokusů o reformy kombinovaných s tlaky vnějších konkurentů začaly teprve v posledních letech snižovat a opět vzrostou s dalším rozšířením EU (pokud nebudou pravidla podstatným způsobem změněna).

Tabulka 3.3 ROZPOČET EU NA ROK 2000: ROZDĚLENÍ VÝDAJŮ DO PODSKUPIN (v mil. eur)
(schválené výdaje na bázi závazků)

Subsekcce	Částka	%
1. Sekce záruk EAGGF	41 493,0	44,5
2. Strukturální operace, strukturální výdaje a výdaje na kohezi, finanční mechanismus, ostatní zemědělské a regionální operace, doprava a rybolov	32 811,5	35,2
3. Výuka, mládež, kultura, audiovizí, informace, sociální rozměr a zaměstnanost	841,6	0,9
4. Energetika, Euratom – jaderná bezpečnost a životní prostředí	211,2	0,2
5. Ochrana spotřebitele, vnitřní trh, průmysl a transevropské sítě a oblast svobody, bezpečnosti a spravedlnosti	1 210,7	1,3
6. Výzkum a technologický vývoj	3 630,0	3,9
7. Vnější akce	8 127,8	8,7
8. Společná zahraniční a bezpečnostní politika	47,0	0,1
9. Náhrady, záruky, rezervy	203,0	0,2
10. Administrativní výdaje (všech institucí)	4 703,7	5,0
Celkem	93 280,4	100,0

Zdroj: Evropská komise

Termín „strukturální fondy“ (anebo přísně vzato „strukturální operace“, neboť Kohezní fond není sám o sobě strukturální fond) se používá pro řadu různých dotací z rozpočtu Evropských společenství určených pro nejméně rozvinuté oblasti, utlumované průmyslové činnosti a tvorbu pracovních příležitostí. Existuje pět kategorií strukturálních operací :

- *Evropský fond pro regionální rozvoj – ERDF* (jeho rozpočtová položka činila v roce 2000 12 mld. eur) se používá zejména pro financování investic do infrastruktury.

- *Evropský sociální fond – ESF* (6,8 mld. eur) je určen pro přípravu k povolání a rekvalifikace ve výrazně se měnících oblastech.
- *Evropský zemědělský orientační a záruční fond (záruční sekce) – EAGGF-Guidance* (3,5 mld. eur) pomáhá financovat investice do zemědělské infrastruktury.
- *Finanční poradní nástroj pro rybolov – FIG* poskytuje financování pro investice do rybolovu.
- *Kohezní fond* (2,6 mld. eur) dotuje investice do dopravní infrastruktury ve čtyřech nejméně rozvinutých zemích EU.

Programy strukturálních fondů a rozdělování jejich finančních prostředků se zaměřují na řadu klíčových „cílů“:

- *cíl 1*: nejméně rozvinuté oblasti Evropských společenství (jejichž HDP na osobu je nižší než 75 % průměru Evropských společenství),
- *cíl 2*: oblasti se strukturálními problémy spojenými s hospodářským vývojem (např. upadající průmyslové oblasti a venkovské oblasti),
- *cíl 3*: kvalifikace a zaměstnanost.

Existují rovněž programy pro oblasti závislé na rybolovu nacházející se mimo cíl 1 a „Programy iniciativ Evropských společenství“ určené k řešení problémů společných pro celá Evropská společenství nebo k přeshraničním operacím.

V roce 1999 tvořily náklady na strukturální operace zhruba 40 % výdajů Evropských společenství. Jde o nejrychleji rostoucí kategorii výdajů.

Další výdaje se používají na celou řadu politik Evropských společenství včetně výzkumu, kultury a vzdělávání. Rozpočtované výdaje na předvstupní pomoc kandidátským zemím byly v roce 2000 přibližně 3,2 mld. EUR neboli 3,4 % z celkového rozpočtu.

Konečně je třeba zmínit administrativní náklady Evropských společenství, které tvoří zhruba 5 % z celkových výdajů a pokrývají zejména personální náklady všech institucí Evropských společenství (především Komise, která z nich spotřebuje 52 %).

e) Úloha Parlamentu, Rady a Komise

Základní principy a požadavky týkající se rozpočtového procesu, stejně jako jeho hlavní rysy jsou stanoveny smlouvami. Podrobnější pravidla pro realizaci tohoto procesu jsou definována finančními nařízeními a rozhodnutím o vlastních zdrojích. Navíc existuje několik dohod mezi institucemi EU, které spolu sdílejí zodpovědnost za rozpočet (Parlament, Rada a Komise); jejich cílem je zlepšit spolupráci mezi těmi to třemi institucemi a řešit možné konflikty.

- *Komise*. Hlavními činiteli ovlivňujícími rozpočet jsou:
 - 20 komisařů,
 - Generální ředitelství pro rozpočet (DG Budget), dříve DG XIX, které má 335 pracovníků.

Zatímco Generální ředitelství pro rozpočet plní v rozpočtovém procesu zásadní roli koordinátora, každé z výdajových generálních ředitelství (zodpovědných za oblasti, jako je zemědělství, strukturální fondy, výzkum atd.) je zodpovědné za projektování a plánování svých vlastních výdajů.

Formálně jsou rozhodnutí Komise přijímána na schůzích Komise, kde každý z dvaceti komisařů – tedy členů – má jeden hlas. V praxi ovšem bývají rozhodnutí přijímána konsenzuálně, aniž by bylo nutné se uchýlovat k formálnímu hlasování.

- *Rada.* Rada, která se skládá ze zástupců členských států na úrovni ministrů, se ve své „rozpočtové“ sestavě schází na každém kroku ročního rozpočtového cyklu. Zpravidla se Rada pro rozpočet skládá z náměstků ministrů nebo státních tajemníků odpovědných za národní rozpočty. Okolnosti mohou však vyžadovat, aby se rozpočtovými záležitostmi zabýval ECOFIN (který tvoří ministři financí) anebo ve výjimečných případech Evropská rada (hlavy států nebo vlád). Například vysoce politicky citlivé záležitosti, jako jsou pravidla pro stanovení rozpočtových příspěvků členských států anebo „finanční perspektiva“, se obvykle řeší na této nejvyšší úrovni.

Rada, které pomáhá její sekretariát, projednává návrhy Komise. Rozhoduje kvalifikovanou většinou v souladu s obecnými pravidly vážení hlasů stanovenými Smlouvou.

Rada svěřuje přípravu svých rozhodnutí Komise stálých reprezentantů (COREPER, jenž se skládá z velvyslanců členských států při EU), který zase deleguje hlavní rozhodnutí Rozpočtovému výboru, složenému z vyšších rozpočtových úředníků každého členského státu. Tyto výbory jednají podle obdobných procedurálních a hlasovacích pravidel jako Rada ministrů.

- *Parlament.* Vedle Rady představuje Parlament druhou větev sdílení toho, čemu se obvykle říká „rozpočtová pravomoc“.

Parlament, který má sídlo jak ve Štrasburku, tak v Bruselu, má mezi svými orgány Rozpočtový výbor, který shromažďuje jednotlivými zpravodaji připravované podklady a připravuje z nich stanoviska pro parlamentní diskuze o rozpočtu. Zatímco Rada rozhoduje o tzv. „povinných“ výdajích, Parlament řeší „nepovinné“ výdaje (pokud se týká definice těchto termínů a podrobností ohledně diskuze o návrhu rozpočtu a jeho přijetí, viz níže bod f).

Dohody mezi těmito institucemi se postupně pokoušely o zavedení postupů a ujednání, která by mohla zmenšit riziko konfliktu mezi oběma větvemi rozpočtové pravomoci ve věci povinných a nepovinných výdajů. Poslední meziinstitucionální dohoda z 6. května 1999 potvrzuje pro stanovení výše povinných výdajů princip smířčího jednání a rozšiřuje tuto proceduru, zavedenou v roce 1993, na všechny rozpočtové výdaje.

f) Rozpočtový cyklus

Rozpočtová procedura je popsána v článku 272 Smlouvy o ES, který stanoví následnost jednotlivých etap a časové limity, které musejí být respektovány dvěma složkami majícími rozpočtovou pravomoc: Radou a Parlamentem. Rozpočtový proces tak, jak je definován Smlouvou, probíhá od 1. září do 31. prosince roku předcházejícího příslušnému rozpočtovému roku.

V praxi je ovšem tento rozvrh, přijatý již v roce 1977, především založen na pragmatickém přístupu. Jednotlivé etapy procedury jsou v zásadě následující:

- Přijetí předběžného návrhu rozpočtu Komise a jeho předání rozpočtové autoritě nejpozději 15. června.

Poté, co proběhla vnitřní diskuze o politikách, jejímž účelem je stanovit pro nadcházející rok hlavní politické a rozpočtové priority, připravuje Komise svoje „prohlášení o odhadech“, a to tak, že shrne požadavky na rozpočet ze strany všech výdajových ředitelství a rozhodne mezi vzájemně protichůdnými požadavky. Bere rovněž v potaz závěry třístranného jednání mezi Parlamentem, Radou a Komisí o rozpočtových prioritách. Navíc Komise obdrží odhady od ostatních institucí a spojí je do předběžného návrhu rozpočtu, což je celkový odhad příjmů a výdajů pro následující rozpočtový rok. Tento předběžný návrh Komise obvykle schválí počátkem května a odešle rozpočtové autoritě ve všech jazycích Evropských společenství nejpozději 15. června.

Předběžný návrh rozpočtu může Komise později měnit pomocí doplňovacího návrhu a zahrnout tak do rozpočtu nové informace, které při zpracování předběžného návrhu k dispozici nebyly.

Zbývající část rozpočtové procedury se opírá především o rozdíl mezi povinnými výdaji a nepovinnými výdaji tak, jak to určuje rozdělení rozpočtové pravomoci mezi Parlament a Radu.

Poněkud mlhavá definice těchto dvou výdajových kategorií obsažená ve Smlouvě byla vyjasněna v roce 1982 společným prohlášením všech tří institucí. Prohlášení říká, že „povinné výdaje jsou takové výdaje, které jsou instituce s rozpočtovou pravomocí povinny zahrnout do rozpočtu, a tím Evropským společenstvím umožnit dostát jejich vnitřním i vnějším závazkům vyplývajícím ze Smlouvy a z právních aktů přijatých v souladu se Smlouvou“. Všechny ostatní výdaje jsou považovány za nepovinné. Nicméně problém klasifikace výdajů je stále čas od času zdrojem konfliktů mezi Parlamentem a Radou.

- Přijetí návrhu rozpočtu Radou.

V Radě proběhne první čtení předběžného návrhu rozpočtu a na jeho základě a po koordinačním jednání s delegací Parlamentu přijímá Rada nejpozději do 31. července návrh rozpočtu; ten odesílá do Parlamentu v první polovině září. Zatímco probíhá tento proces, je zahájena ad hoc koordinační procedura týkající se povinných výdajů, které mají být zahrnuty do rozpočtu; jejím vyústěním je koncem června třístranné jednání mezi příslušnými institucemi.

- První čtení v Parlamentu

Aby mohly instituce určit programy, na které se má koordinace soustředit tak, aby bylo dosaženo dohody o jednotlivých rozpočtových výdajích, proběhne před říjnovým parlamentním prvním čtením další třístranné jednání. Na tomto jednání si instituce rovněž vymění názory na stav realizace rozpočtu běžného roku s cílem projednat možný dodatečný a pozměňující rozpočet.

První čtení v Parlamentu probíhá na základě návrhu Rady. Pro změny nepovinných výdajů je třeba dosažení absolutní většiny hlasů všech členů Parlamentu. Navrhované změny povinných výdajů vyžadují absolutní většinu odevzdaných hlasů.

Pokud to považuje za potřebné, může Komise oběma větvím rozpočtové moci předložit do konce října ad hoc doplňovací návrh. Účelem doplňovacího návrhu je aktualizovat čísla, z nichž vycházejí v předběžném návrhu rozpočtu odhady zemědělských výdajů, anebo opravit na základě nejčerstvějších informací týkajících se dohod v oblasti rybolovu, které budou platit k 1. lednu příslušného finančního roku, rozdělení mezi rezervami a běžnými výdaji u položek vyplývajících z mezinárodních dohod v oblasti rybolovu.

- Druhé čtení v Radě

Poté, co v obou institucích s rozpočtovou pravomocí prošel rozpočet prvním čtením, pokračuje koordinační proces obou institucí. Cílem je zajistit dohodu o povinných i nepovinných výdajích a především projednat ad hoc doplňovací návrh. K tomuto účelu se další třístranné jednání obvykle koná hned po prvním čtení v Evropském parlamentu. Výsledky tohoto jednání jsou předmětem koordinačního jednání, které probíhá den před druhým čtením v Radě; to obvykle začíná třetí týden v listopadu. Návrh rozpočtu se mění podle parlamentních změn (nepovinné výdaje) anebo navrhovaných úprav (povinné výdaje). Obecně lze říct, že rozhodnutí Rady týkající se povinných výdajů a ta, která jsou přijata v rámci druhého čtení, určují konečné částky rozpočtu. Pokud není rozpočet následně Parlamentem odmítnut jako celek, má Rada ohledně této kategorie výdajů poslední slovo. Pozměněný návrh rozpočtu se vrací Parlamentu okolo 22. listopadu.

- Druhé čtení v Parlamentu a přijetí rozpočtu.

Vzhledem k tomu, že Rada má poslední slovo ohledně povinných výdajů, věnuje Parlament většinu své prosincové schůze zkoumání nepovinných výdajů, u nichž může návrhy Rady přijmout nebo odmítnout.

Pak Parlament přijímá rozpočet většinou svých členů a třemi pětinami odevzdaných hlasů. Předseda Parlamentu prohlásí rozpočet za přijatý a rozpočet pak může být realizován. V případě nevyhnutelných, výjimečných nebo nepředvídaných okolností může Komise v průběhu roku navrhnout změnu rozpočtu. To se realizuje předložením předběžného návrhu dodatečného rozpočtu nebo pozměňujícího rozpočtu nebo oběma způsoby. Procedurální pravidla pro dodatečné nebo pozměňující rozpočty jsou obdobná jako u obecného rozpočtu.

g) Národní instituce a rozpočet Evropských společenství

Při vstupu do Evropské unie musejí členské státy podniknout řadu důležitých kroků k propojení své národní rozpočtové legislativy s postupy rozpočtového systému EU.

Tradiční vlastní zdroje nečiní zvláštní problémy. Jak bylo uvedeno výše, jsou tyto příjmy vybírány národními orgány, placeny přímo Komisi a nevyžadují žádné zvláštní účetní nebo rozpočtové postupy.

Zatímco pravidla Evropských společenství upravující výpočet zdrojů z DPH a HNP jsou velmi přesná, jsou administrativní postupy užívané členskými státy při převádění těchto příspěvků do rozpočtu Evropských společenství navzájem velice odlišné. Některé země zacházejí s příspěvkem jako s platbami realizovanými mimo rozpočtovou soustavu, zatímco jiné s nimi jednájí jako s rozpočtovými výdaji zahrnutými do svého národního rozpočtu a konečně další členské státy přijaly řešení nacházející se kdesi mezi těmi to popsanými variantami.

V některých oblastech výdajů (např. u strukturálních fondů) financuje evropský rozpočet opatření společně s národními rozpočty. To nastoluje zásadní otázku: měly by výdaje Evropských společenství nahrazovat národní výdaje, nebo by je měly doplňovat? Členské státy nabídly celou řadu pragmatických řešení v závislosti na jednotlivých oblastech. I když toto řešení ztěžuje možnost dospět k nějakému obecnému pravidlu, je možné se řídit následujícími principy:

Pokud se týká *zemědělských výdajů*, bylo dosud obecným pravidlem nahrazení národních výdajů výdaji Evropských společenství. Počínaje Římskou smlouvou (1957) byla v zásadě zemědělská politika záležitostí Evropských společenství s přiděleným velice rozsáhlým rozpočtem, který ponechává málo prostoru pro národní výdaje. Komise navíc svým detailním sledováním pravidel hospodářské soutěže usměrňuje

i oněch několik zbývajících programů národní pomoci farmářům. Vezmeme-li v úvahu dodatečné tlaky, kterým bude rozpočet EU vystaven po rozšíření, je možné, že některé oblasti zemědělských výdajů budou v budoucnu „renacionalizovány“.

V případě strukturálních fondů je princip obrácený: rozpočet Evropských společenství se používá k doplnění národních výdajů tak, aby byl zesílen jejich ekonomický a finanční dopad. Komise se proto snaží zajistit, aby výdaje z ERDF, ESF a EAGGF-Guidance doplňovaly národní financování a nebyly pro členské státy zámkou ke snížení jejich úsilí. Skutečnost, že při plánování výdajů z evropských strukturálních fondů se klade daleko větší důraz na doplňkovost jimi poskytovaných zdrojů, komplikuje na národní úrovni plánování národních výdajů, které mohou zahrnovat vedle výdajů ze státního rozpočtu i výdaje z nižších úrovní státu a v některých případech i výdaje soukromého sektoru.

Pokud jde o *ostatní politiky* (jako je výzkum a vzdělávání), je možné za obecné pravidlo považovat doplňkovost mezi národními výdaji, které stále výrazně převažují, a evropskými výdaji, které jsou skromnější. I když problém koordinace různých úrovní výdajů je zde méně rozsáhlý, měly by tyto výdaje být přesto podřízeny odpovídajícímu informačnímu systému a přiměřeným postupům týkajícím se jejich sledování.

Vytvoření úzkých administrativních vazeb mezi těmito dvěma úrovněmi rozpočtu – mezi národními rozpočty a rozpočtem Evropských společenství – je pro národní rozpočtové orgány životně důležité. Výdajová ministerstva obvykle zaujímají takový postoj, že pro členské země je důležité získat evropské peníze, na něž mají nárok, přičemž rozpočet EU chápou jako potenciální zdroj financování svých politik a v některých případech se pokoušejí získat z rozpočtu EU prostředky, které nebyla schopna získat od svých vlastních ministerstev financí.

Takové snahy však musejí být v souladu s obecnými zájmy každého členského státu. Zejména zde musí existovat soulad s obecnou rozpočtovou politikou členského státu, respektování národních politických priorit (zejména co se týká výběru mezi jednotlivými sektory) a konzistentní postoj státu vůči komunitárnímu financování.

Je proto důležité, aby ministerstvo financí každého členského státu a zvláště jeho odbor státního rozpočtu dohlíželo na koordinaci národních stanovisek ve věcech týkajících se evropského rozpočtu a detailně zkoumalo rozpočtové požadavky, které předkládají příslušná výdajová ministerstva vůči rozpočtu Evropských společenství. Každá národní „stálá mise“ v Bruselu by měla mít jednoho nebo více odborníků na rozpočet (často jsou úředníci „zapůjčeni“ ministerstvem financí) a jakákoliv komunikace nebo navrhované stanovisko ve věcech týkajících se evropského rozpočtu by měly být předloženy ministerstvu financí ke schválení. V rámci každého členského státu by tato stanoviska měla být přirozeně koordinována s ministerstvy, jichž se týkají, a s úřadem vlády.

V tomto ohledu vyžaduje soulad s evropskými rozpočtovými postupy od členských států vysokou úroveň znalostí a schopnosti reagovat, neboť členské státy musejí ve všech etapách cyklu analýzy a jednání o návrhu rozpočtu zaujímat stanovisko ke každé položce rozpočtu a ke všem navrhovaným změnám. Spojení mezi Bruselem a hlavním městem každého státu musí tudíž být velice pružné (a musí disponovat příslušnými technickými prostředky) tak, aby při jednáních rozpočtového výboru a poté Komise stálých zástupců (COREPER) a konečně v Radě pro rozpočet mohla být národní stanoviska jasně definována a jasně a účinně vyjádřena, a to v reálném čase.

h) Budoucnost systému

Rozpočtový systém EU potřebuje pravděpodobně reformu. Základní prvky byly vytvořeny před čtyřiceti lety v období rychlého růstu a pro společenství šesti členů nacházejících se na obdobné úrovni hos-

podářského rozvoje. V současné době mají Evropská společenství 15 členů a v nejbližších deseti letech se očekává jejich další rozšíření na 25 až 30 členských států, přičemž většina nových členů je na relativně nízké úrovni rozvoje. Toto rozšíření bude vyžadovat znovu se zamyslet nad politikami Evropských společenství v oblastech, jako je zemědělství a strukturální fondy. Navíc může rozpočtový systém vyžadovat úpravy s ohledem na faktory, jako jsou měnící se úlohy a odpovědnosti tří institucí s právem spolurozhodovat o rozpočtu, možná reforma pravidel hlasování v rámci Evropských společenství a potřeba posílit finanční řízení a postupy proti podvodům. Ačkoliv mnoho prvků současného systému zůstane pravděpodobně zachováno, je třeba upozornit na nutnost aktualizovat informace a rozborů obsažené v této kapitole knihy pečlivým a trvalým sledováním vývoje v Evropských společenstvích.

2. Správa a řízení prostředků Evropských společenství

a) Správa

1. Organizace Komise

Správa prostředků Evropských společenství se týká útvarů v rámci Komise a v rámci každého z členských států.

Z právního hlediska je Komise tím, kdo nese zodpovědnost za realizaci rozpočtu Evropských společenství. V praxi má však tato formální moc určité meze :

- Komisi při uvolňování prostředků pomáhá velké množství „výborů“. Existuje zhruba 250 technických výborů, jež pokrývají širokou škálu oblastí a zahrnují představitele členských států a v některých případech společenských a profesních zájmových skupin. Tyto výbory, které byly vytvořeny při vzniku různých politik Evropských společenství, mají různou míru pravomocí a politického vlivu. Teoreticky je jejich úloha pouze poradní, avšak v některých případech mají jejich diskuze významný vliv na správní rozhodnutí komise. Složitá a obtížná diskuze mezi Komisí, Parlamentem a členskými státy byly pro tyto výbory po řadu let každodenní skutečností. Jejich úloha byla do určité míry vyjasněna v roce 1988 ve smlouvě o tzv. „jednotném postupu“.
- Komise se při řízení finančních toků – a to jak příjmů, tak výdajů – a při činnostech spojených s finanční kontrolou a auditem výrazně spoléhá na administrativní útvary členských států. Vzhledem ke svému nedostatku administrativních zkušeností a zdrojů nutných pro účinné řízení finančních prostředků deleguje Komise z velké části tento úkol na správní orgány členských států.

Realizace rozpočtu se řídí pravidlem – tradičním v mnoha zemích evropského kontinentu –, že výdaje Evropských společenství by měly mít čtyři zřetelné fáze :

- Závazek je právní akt, kterým Evropská společenství přijímají finanční povinnost vůči třetí straně, což může být určitá jednotka ve veřejném sektoru nebo soukromý podnik.
- Ověření dává schvalujícímu úředníkovi možnost prověřit žadatelův nárok na výplatu a ověřit pravost a přesnou výši požadavku. To se odehrává poté, co smluvní strana splnila svůj závazek a vyhověla tak pravidlu „poskytnuté služby“.
- Schválení je akt, kterým schvalující úředník dává zúčtovacímu úředníkovi příkaz, aby po ověření a potvrzení platbu provedl.

Tyto první tři fáze probíhají pod zodpovědností schvalujícího úředníka.

- Platba je čtvrtá a konečná fáze realizace výdaje. Platby provádí zúčtovací úředník podle dostupnosti zdrojů.

Dva hlavní aktéři tohoto procesu jsou schvalující úředník a zúčtovací úředník.

- Schvalující úředník má pravomoc disponovat jak výdaji, tak příjmy. Je to on, kdo rozhoduje o uvolnění výdajů, posuzuje nároky na příjmy a vydává platební příkazy a příkazy k výběru prostředků. Konkrétně jsou schvalujícími úředníky komisaři, generální ředitel pro rozpočet, ostatní generální ředitelé a řada vyšších úředníků Komise osobně jmenovaných v každém generálním ředitelství.
- Zúčtovací úředník je zodpovědný za výběr příjmů a provedení plateb. Zúčtovací úředník Komise je jedním z vyšších úředníků generálního ředitelství pro rozpočet a pracuje se štábem několika asistentů.

2. Řízení příjmů a výdajů

a) *Příjmy.* V této oblasti je vlastní úloha Komise omezená, neboť pouze prověřuje a sleduje objem příjmů, který jí jsou jednotlivé členské státy povinny odvádět. Jak bylo řečeno výše, jsou vlastní zdroje Evropské unie vybírány příslušnými orgány státní správy členských států, neboť Komise nemá žádné vlastní daňové ani celní orgány.

Správa příjmů má tři administrativní stupně :

- Nejprve je stanovena výše příjmů. Výše tradičních vlastních zdrojů je určena na základě částek, jež jsou národními celními orgány skutečně vybrány. Výše zdrojů z DPH a HNP je stanovena propočtem pomocí metod stanovených evropskými nařízeními. Těmito postupy jsou ve skutečnosti statistické výpočty založené na makroekonomických údajích.
- Jakmile je stanovena výše nároku, je příslušná částka „zanesena do knih“ na účet otevřený Komisí u každé ze státních pokladen nebo u jiného orgánu určeného členským státem.
- Po zanesení do knih u státní pokladny jsou zdroje Komisi k dispozici pro využití podle potřeby.

Na tento postup řízení vlastních zdrojů dohlíží Poradní výbor pro vlastní zdroje, složený ze zástupců členských států a zástupce komise, který mu předsedá. Výbor řeší technické problémy týkající se určení výše vlastních zdrojů a jejich převodu a může plnit pozitivní roli při odvracení možných politických střetů, které by jinak přerostly na vyšší úroveň.

b) *Výdaje.* Administrativní úprava se liší mezi jednotlivými zeměmi a mezi různými kategoriemi výdajů.

Prostředky pro zemědělství (EAGGF), které stále tvoří téměř polovinu výdajů Evropských společenství, podléhají zvláštní proceduře. Nařízení Evropských společenství požadují na každém členském státu, aby pro převod prostředků Evropských společenství konečným uživatelům vytvořil jednu nebo více platebních agentur. Statut platební agentury je přiznáván agenturám nebo zařízením, jež prokazují své schopnosti v oblasti řízení, účetnictví a finanční kontroly. Požadovaná kritéria jsou formulována v nařízení Evropských společenství z roku 1995. Navíc musejí členské státy rovněž určit „ověřovací“ orgán (veřejný nebo soukromý) pro kontrolu ročních účtů každé z platebních agentur.

Technicky probíhá komunitární financování tak, že Komise refunduje prostředky, jež nejdříve musejí být členskými státy zálohovány. Noví členové proto musejí být připraveni poskytnout počáteční provozní kapitál nutný pro nastartování systému. Komise prostředky refunduje teprve po ukončení procedury známé jako „vyrovnání účtů“. Každý rok po ověření a kontrole reviduje Komise roční účty každé platební agentury a refunduje pouze částky, jež odpovídají výdajům řádně vynaloženým jejím jménem národními správními orgány. Zemědělské výdaje, které nejsou v přísném souladu s předpisy Komise, refundovány nejsou.

Národní správní orgány, a zejména ministerstvo financí musejí proto zajistit, aby platební agentury do písmena přesně uplatňovaly pravidla Evropských společenství: každá odchylka může mít za následek značnou pokutu. Jako motivaci pro vyšší obezřetnost v této oblasti se některé země rozhodly, že budou tyto pokuty účtovat rozpočtovým kapitolám těch ministerstev, která jsou v daném případě považována za odpovědná.

Výdaje z programů strukturálních fondů jsou přidělovány na víceletém základě a vyžadují spolufinancování ze státního rozpočtu a místních rozpočtů členských států. Kromě otázek řízení a kontroly plateb to znamená, že členské státy musejí na národní i místní úrovni vytvořit systém stanovování priorit, přípravy nezbytných plánů a technických analýz projektů. Národní správní orgány by měly být do tohoto procesu zapojovány už od úvodních fází, tj. od formulace požadavku na pomoc. Zkušenost ukazuje, že v tomto okamžiku je nezbytná úzká koordinace tak, aby byly vybrány skutečně potřebné projekty a aby bylo zajištěno, že všechny zúčastněné strany budou schopné poskytnout své finanční příspěvky včas. V některých členských státech je tato koordinace zajišťována jak meziministerskými skupinami, tak zvláštními správními orgány, které mají postavení ministerstev.

c) *Kontrola*. Kontrola řízení prostředků Komise – a to jak příjmů, tak výdajů – má tři kategorie účastníků a procesů :

- *Generální ředitelství pro finanční kontrolu (dříve DG Audit)*, které vykonává funkci celkové vnitřní finanční kontroly ve vztahu ke všem rozpočtům, za něž nese Komise zodpovědnost. Kromě toho vykonává funkci vnitřní kontroly jednotlivých generálních ředitelství zodpovědných za specifické oblasti rozpočtových výdajů.

Generální ředitelství pro finanční kontrolu je finančním revizorem Komise. Podepisuje všechny návrhy, které mu předkládají schvalovací úředníci, a tak vykonává předběžnou kontrolu všech výdajových a příjmových operací. To mu dává možnost ověřovat, zda příslušné položky jsou k dispozici, zda operace jsou z právního hlediska platné a zda postupy finančního řízení byly správně provedeny. V případě sporu může schvalovací úředník zamítnout rozhodnutí finančního revizora a v takovém případě je okamžitě informován Účetní dvůr. Kromě toho se finanční revizor vyjadřuje k účetním systémům, které Komise používá: hlásí všechny problémy v řízení, které zjistí, a pokud je to potřebné, může provádět kontroly na místě.

Generální ředitelství pro finanční kontrolu také provádí pravidelné prověrky systémů vnitřní kontroly generálních ředitelství Komise.

- *Evropský účetní dvůr* se sídlem v Lucemburku vykonává ve vztahu k rozpočtům evropských institucí funkci vnější kontroly. Dvůr nemá jurisdikční pravomoc, a tudíž nemůže v případě špatného používání prostředků Evropských společenství ukládat sankce ani peněžní pokuty.

Evropský účetní dvůr vykonává následnou kontrolu všech rozpočtových a finančních operací ve vztahu jak k příjmům, tak k výdajům a má široká oprávnění zkoumat dokumenty a provádět kontroly na

místě. Jeho analýzy a doporučení bývají shrnuty ve výroční zprávě, která je vždy k 15. červenci každého roku předkládána všem institucím Evropských společenství a publikována k 15. listopadu spolu s reakcemi členských států a Komise. Každý rok je tento dvůr vyzván k ověření správnosti účtů Komise předkládaných Parlamentu.

Dvůr vykonává dva hlavní typy funkcí :

- zjišťování, zda byly operace spojené s řízením prováděny správně z hlediska formálních rozpočtových a účetních postupů,
- hodnocení kvality systémů finančního řízení Evropských společenství z hlediska hospodárnosti, účelnosti a nákladové efektivity.

Dvůr se zpravidla soustřeďuje spíše na analýzu a vyhodnocení rozhodovacích procesů a vnitřních kontrolních systémů než na samotné operace. Udržuje úzké kontakty s nejvyššími kontrolními úřady všech členských států.

- *Kontrolní útvary a instituce členských zemí* jsou přizváány ke spolupráci v různých kontrolních operacích a postupech ohledně využití prostředků, které členské státy spravují z pověření Komise. Tyto činnosti pokrývají zhruba 80 % prostředků rozpočtu Evropských společenství.

Zapojení členských států do uvedených kontrol se liší podle konkrétní kategorie výdajů.

Zemědělské výdaje (EAGGF) jsou v členských státech řízeny agenturami certifikovanými Komisí, která tak zajišťuje a pravidelně kontroluje, že tyto agentury disponují efektivními kontrolními útvary a postupy. Účinnost takových kontrol je jedním z hlavních kritérií, kterými se Komise řídí při „vyrovnání účtů“, o němž byla řeč výše.

Co se týká strukturálních fondů spolufinancovaných Evropskými společenstvími, členskými státy a místními orgány, je každý členský stát vázán řadou závazků, které určují povahu kontrolního režimu:

- Musí určit příslušné orgány, které budou kontrolovat oprávněnost žádostí o platby (často jde o ministerstva zodpovědná za řízení prostředků nebo programů, kterých se to týká).
- Musí poskytnout Komisi popis systémů řízení a kontroly, které používá.
- Musí zpřístupnit Komisi veškeré kontrolní zprávy a kontrolní dokumenty týkající se řízení fondů.

Ředitelství Komise mohou provádět kontroly na místě nebo o to mohou požádat své národní protějšky.

V rámci Komise byla svěřena zodpovědnost za koordinaci prací v oblasti finanční kontroly Generálnímu ředitelství pro finanční kontrolu. V této souvislosti uvedené generální ředitelství podepsalo s řadou členských států dohody týkající se harmonizace metod, koordinace programů a výměny údajů. Dvakrát do roka se konají koordinační porady.

Obdobné postupy byly vytvořeny ve vztahu ke kontrole vlastních zdrojů.

V posledních letech vzrostly v Evropských společenstvích a v Komisi obavy pramenící z problémů, jež se týkají boje s podvody v oblasti zemědělských výdajů a dalších programů Evropských společenství.

V roce 1987 byl založen UCLAF – Poradní výbor pro koordinaci akcí prevence podvodů. Usiluje se rovněž o posílení spolupráce mezi Komisí a členskými státy v oblasti boje proti podvodům. V roce 1999, po finančních skandálech v Komisi a po demisi samotné Komise, byl UCLAF nahrazen OLAF – Evropským úřadem pro boj proti podvodům s posílenými pravomocemi a prostředky. Rovněž byl posílen mechanismus finančního řízení v rámci Komise.

B. Národní rozpočtové politiky v členských státech Evropské unie

Mechanismy spoluúčasti v rozpočtu Evropských společenství jsou pro veřejné finance té které země nejbezprostřednějším a nejviditelnějším důsledkem členství v EU. Nabízí se však i širší otázka, a to otázka dopadů evropské integrace na celé spektrum hospodářských a finančních politik členských států, zejména na vzhledem k Maastrichtské smlouvě a k přijetí jednotné měny.

Počátky tohoto fenoménu spadají do období mnoha let před přijetím rozhodnutí o vytvoření Hospodářské a měnové unie (HMU) s jednotnou měnou; například důležité změny na příjmové stránce rozpočtů členských států vyvolalo založení Společného trhu (1958) a jeho posílení vytvořením Jednotného trhu (1993).

Zavádění harmonizovaného systému DPH, započaté v sedmdesátých letech a následované v osmdesátých letech úsilím o sblížení spotřebních daní, mělo výrazné rozpočtové důsledky. Země, ve kterých nepřímé daně měly na rozpočtu nadprůměrný podíl, ztratily snížením sazeb příjmy, zatímco země, ve kterých bylo nepřímé zdanění původně mírnější, musely sazby zvednout, čímž došlo ke zvýšení jejich rozpočtových příjmů. Sblížení daňových struktur a sazeb proběhlo rovněž v oblasti zdaňování úspor a (předešlím) zdaňování právnických osob, částečně v důsledku vlivu otevřených kapitálových trhů a přeshraniční soutěže v rámci jednotného trhu a mezi EU a světovými trhy.

Tento trend ke konvergenci evropských daňových sazeb a daňových struktur je předmětem zvláštního zájmu ekonomů a daňových expertů. Zajímá rovněž rozpočtové orgány, a to do té míry, do jaké má vliv na obecnou úroveň příjmů a na vyrovnanost rozpočtu. Členství v Evropské unii ve skutečnosti snižuje volnost rozhodování členských států ohledně změn sazeb a struktur daní; ty již nemohou být používány s tou mírou volnosti v rozhodování, jako tomu bylo dříve.

Tyto tendence ke sblížení jsou posíleny ustanoveními týkajícími se jednotné měny. Hospodářská a měnová unie má rozpočtové dopady, které mají formalizovanější a z hlediska národních politik i náročnější dopad než představují důsledky jednotného trhu. Tyto dopady jsou jak přímé (ustanovení prameníci z Maastrichtské smlouvy), tak nepřímé (důsledky pro způsob řízení národních rozpočtů).

1. Maastrichtská smlouva a Pakt stability a růstu

Tvůrci evropské politiky považovali přijetí jednotné měny za dovršení jednotného trhu – což jasně ilustrovaly měnové turbulence v letech 1992–93 bezprostředně po podpisu Maastrichtské smlouvy.

Jednotná měna může být zavedena teprve tehdy, až budou makroekonomické podmínky všech zúčastněných zemí stabilní. V souladu s tím stanoví Maastrichtská smlouva pět kritérií, z nichž dvě se vztahují bezprostředně k veřejným financím:

- *Veřejný dluh:* Úhrnné vládní zadlužení nesmí přesáhnout 60 %.
- *Rozpočtové deficity:* Rozpočtový deficit nesmí v daném roce překročit 3 % HDP.

Navíc podle principu „žádné záchranné akce“ nesmí žádný členský stát ani sama EU přebírat závazky země, která je ve finančních potížích. Uplatňování těchto kritérií bylo později formalizováno v sekundární legislativě.

a) Kritéria: způsoby výpočtu a výklad

Ekonomická zdůvodnění stanovení uvedených kritérií 3 %, resp. 60 % byla široce napadána. Je zřejmé, že vývoj těchto signálních ukazatelů je ovlivňován hospodářským vývojem a především pohyby v úrokových mírách a trendy hospodářského růstu a inflace. Technicky jsou hlavní problémy následující:

- Ukazatelé 3 % a 60 % se vztahují ke konsolidovaným rozpočtům všech národních a místních orgánů a systémů povinné sociální péče; nejsou zahrnovány veřejné podniky zabývající se podnikatelskými činnostmi. Konsolidace vyžaduje odstranění těch operací uvnitř vládního sektoru, které se týkají závazků a pohledávek a příjmů a výdajů, aby tak nedocházelo k jejich dvojitěmu započtení. To znamená, že by měly být identifikovány přinejmenším nejvýznamnější vnitřní operace mezi orgány a organizacemi vládního sektoru, a to pokud možno již v okamžiku, kdy vzniknou.
- Údaje za dluh jsou založeny na konceptu hrubého vládního dluhu, který zahrnuje pouze finanční závazky a nezahrnuje aktiva včetně hotovostí a jejich ekvivalentů. Mimo jiné tak nejsou zohledněny ani finanční pohledávky za podniky, cizími zeměmi nebo mezinárodními institucemi. Logicky by neměla být brána v úvahu ani hmotná aktiva.
- V úvahu nejsou brány ani čistě finanční transakce: kupříkladu příjmy pocházející z prodeje finančních aktiv nemají žádný vliv na výši rozpočtového deficitu, i když mohou přispět ke snížení břemene dluhu. Případy změny formy aktiv, například když příjmy z privatizace jsou předem určeny na financování veřejných investic, jsou z hlediska zařazení obtížnější, ale obecně řečeno tato operace zvyšuje výdajovou stranu rozpočtu, aniž by ovlivnila stranu příjmovou.

Z hlediska maastrichtských kritérií si zvýšenou pozornost zasluhují i další netypické operace. Příkladem může být převod penzijního fondu, veřejného podniku, na stát. Půjde o příjem, kdy stát zároveň přebírá budoucí závazek vůči pracovníkům při jejich odchodu do důchodu? Mohou být za rozpočtový příjem považovány neočekávané kapitálové zisky z likvidních aktiv?

Statističtí experti členských států, kteří se setkávají ve Statistickém úřadu Evropských společenství (EUROSTAT), takové obtížné případy často zkoumají a vyvinuli „precedenční právo“, které se používá při hodnocení jednotlivých případů. Aby se předešlo jakýmkoliv chybám v této oblasti, přijaly rozpočtové orgány některých členských států zúčastněných v HMU pravidlo, že každá výdajová nebo příjmová operace, jejíž zařazení v rámci Evropského standardu (ESA95) je nejasné, by měla být nejdříve posouzena příslušnými statistickými experty. V nejsložitějších případech mohou národní experti konzultovat EUROSTAT a vyžádat si jeho názor.

Četné diskuze se rovněž zaměřují na charakter kritérií; ten je považován za příliš mechanický. V praxi ale tato kritéria musejí být interpretována v hospodářskopolitickém kontextu; z tohoto hlediska se dá do budoucna očekávat, že schopnost země přistoupit k HMU bude posuzována ve vztahu k vývoji jejích fiskálních výsledků v průběhu více let.

b) Sankce

K tomu, aby vyhověl kritériím pro vstup do HMU, musí členský stát udržovat dlouhodobě zdravou fiskální pozici. Zatímco hospodářské a politické výhody vyplývající z přistoupení do třetí fáze HMU –

nezvratné zafixování kurzů k 1. lednu 1999 – byly pro členské státy mohutným stimulem k realizaci restriktivních fiskálních politik, existovala v určitých kruzích obava, že jakmile bude překonán kritický bod vstupu, dojde ke zmírnění tohoto úsilí a nastane návrat k volnější rozpočtové politice, což ohrozí stabilitu společné měny. Bylo proto nezbytné najít mechanismus pro trvalé udržení zdravé rozpočtové politiky; to byla ústřední myšlenka Paktu stability a růstu (který se zaměřuje více na deficitu než na dluh).

Hlavní ustanovení jsou následující :

- V případě, že členský stát má nadměrný deficit a že nesplnil doporučení Rady, musí země uložit na účtech EU částku odpovídající 0,2 % jejího HDP plus částku odpovídající jedné desetíně deficitu převyšujícího povolená 3 %. Celkově nesmí být uložena částka vyšší než 0,5 % HDP.
- Pokud není situace napravena do dvou let, mění se úložka na nevratnou pokutu, jejíž výtěžek je přerozdělen mezi ostatní členské země EU.
- Použití tohoto mechanismu, který je v zásadě automatický, zohledňuje i hospodářské souvislosti. V případě hospodářské recese je přísnost opatření zmírněna následujícím způsobem: Pokud se HDP sníží o 0,75 %, neuplatňují se už sankce automaticky; místo toho závisejí na rozhodnutí Rady, která posoudí okolnosti a určí, zda jsou sankce odůvodněné; pokud recese povede ke snížení HDP o 2 % a více, budou veškeré finanční sankce obvykle prominuty.

Diskuze o Paktu stability a růstu zdůraznily skutečnost, že kritérium rozpočtového deficitu ve výši 3 % není průměrnou úrovní, která by měla být dosahována po řadu let, ale horním limitem, který by neměl být překročen. Z hlediska cyklického charakteru hospodářského vývoje a rozlišení strukturální a cyklické složky deficitu toto pravidlo v praxi znamená, že v rámci celého hospodářského cyklu by měl být rozpočet vyrovnaný, anebo dokonce – musí-li země splácet vysoký dluh – lehce přebytkový.

Tento výše popsaný mechanismus je nyní zapracován do práva Evropských společenství. Důraz je však kladen spíše na předcházení nadměrným deficitům než na jejich sankcionování; zvýšená pozornost byla tudíž věnována právě preventivním opatřením.

c) Preventivní procedury

V souladu s tímto záměrem přijala EU monitorovací proceduru určenou k předcházení „úletům“ tak, aby se pak v praxi nemuselo přistupovat ke shora popsaným finančním sankcím. Proto se v rámci procedury koordinace hospodářských politik členskými státy ukládá, aby předkládaly programy stability nebo konvergenční programy; ty jsou pak každoročně aktualizovány.

Tyto programy obsahují následující informace (viz kapitola 5, pojednávající o vztahu mezi těmito programy a vládním střednědobým fiskálním rámcem):

- střednědobé cíle zaměřené na vyrovnané veřejné finance a předpokládaný vývoj dluhu ve vztahu k HDP,
- projekce těchto agregátů na období tří let,
- výchozí makroekonomické předpoklady,
- analýzu citlivosti rozpočtových ukazatelů na změny makroekonomických předpokladů,
- popis opatření v rozpočtové politice a dalších politikách, které jsou nezbytná k dosažení projektované vyrovnanosti.

V souladu s nařízením EU musí Rada předložené programy vyhodnotit. Tato hodnocení Rady jsou zveřejňována. Příslušná legislativní ustanovení byla poprvé použita v roce 1999.²

d) Procedura fiskálního dohledu pro kandidátské země: programy PEP

Komise navrhla, aby pro kandidátské země byla zavedena nová každoroční tzv. předvstupní fiskální procedura založená na „předvstupních hospodářských programech“ – PEP. Tato procedura nahradí dosavadní společné hodnocení priorit hospodářské politiky kandidátských zemí a Komise. Jde o sladění způsobu veřejného informování o vývoji veřejných financí, vč. standardů vykazování a kontroly, zejména fiskálních pozic, s procedurami EU. Po vstupu do EU tato procedura vyústí do konvergenčních programů a programů stability, kterými se řídí členské země EU a které jsou popsány výše v odstavcích a) až c). Komise tedy považuje tuto novou proceduru za mechanismus, který kandidátským zemím pomůže v jejich přípravě na členství v HMU a později v přijetí společné měny.

Nová procedura bude neformální a bude zahrnovat řadu kroků. Za prvé, kandidátské země budou oznamovat Komisi své fiskální deficity a vládní dluh v souladu s metodologií ESA.³ Za druhé, země připraví předvstupní hospodářské programy. Za třetí, Komise a EUROSTAT vydají své stanovisko k úrovni (a) notifikace deficitu a dluhu a (b) programu PEP z hlediska kodaňských kritérií, včetně makroekonomické stability a fiskální pozice. Za čtvrté, proběhnou mnohostranná jednání mezi kandidátskými zeměmi, členskými zeměmi a aparátem Komise zaměřená na výměnu názorů na PEP. Následně předloží komisař pro ekonomické a finanční záležitosti oficiální vyhodnocení ministrům financí příslušných zemí. Komise doporučila, aby tato procedura fiskálního dozoru byla zahájena v červenci 2000 a ukončena do března 2002.

Komise navrhla, aby předvstupní hospodářské programy připravované kandidátskými zeměmi obsahovaly následující hlavní části :

- přehled současného hospodářského vývoje;
- vzájemně provázaný a konzistentní makroekonomický rámec, který identifikuje hlavní cíle a úkoly makroekonomických politik;
- pokud jde o veřejné finance, mají tyto programy obsahovat vládní záměry v oblasti fiskální stabilizace a analýzu udržitelnosti fiskální politiky, střednědobý fiskální rámec, záměry v oblasti řízení dluhu, financování deficitu a řízení fiskálních rizik;
- cíle strukturálních reforem zaměřené na soukromý (podnikový) sektor, finanční sektor, trh práce, administrativní reformy, zemědělství atd.

2. Důsledky pro řízení veřejných financí

Členství v Evropské unii a zvláště účast v procedurách fiskálního dohledu a procedurách rozpočtové disciplíny spojených se společnou měnou posílí nezbytnost modernizovat řízení veřejných financí na národní úrovni. Řada otázek spojených s výše popsanými mechanismy, ale i problémů popsaných dále vyžaduje, aby jim rozpočtoví úředníci věnovali zvláštní pozornost. Mělo by však být zdůrazněno, že Evropská komise ponechává členským státům volnost, aby řídily veřejné finance podle vlastního rozhodnutí; to je bezesporu oblast, ve které panuje „subsidiarita“ (Larsson a Allen, 1998; SIGMA, 1997 b).

a) Řízení dluhu

Prvním bezprostředním rozpočtovým důsledkem jednotné měny je změna ve způsobu financování vládních deficitů, protože zákaz přímého monetárního financování národní centrální bankou je jedním ze základních pravidel Maastrichtské smlouvy a z toho logicky vyplývá i požadavek nezávislosti národní centrální banky.

Tento zdánlivě jednoduchý princip má mnoho konkrétních důsledků a nastoluje řadu otázek týkajících se řízení (1) systému státní pokladny a (2) platebních služeb:

aa) Systém státní pokladny

- Za podmínek, o kterých musí být rozhodnuto v době, kdy země přistupuje ke společné měně, musejí být legislativně odstraněny možnosti debetního financování a veškeré možnosti poskytování úvěrů vládě národní centrální bankou.
- Možná bude nezbytné vyvinout jiné metody financování tak, aby se pokryly zejména krátkodobé potřeby.
- Snadná dostupnost financování centrální bankou občas demotivovala státní pokladnu v oblasti vypracování efektivních procedur a nástrojů pro zpracování prognózování potřeby financování. V úzké spolupráci s útvary zodpovídajícími za výdaje a příjmy je třeba vyvinout složitější a spolehlivější systémy předpovídání hotovostních toků (*cash flow*). V tomto ohledu jsou nutné i spolehlivé systémy účetnictví.

ab) Platební služby

- Nezávislost centrální banky nebrání státní pokladně v tom, aby nadále používala jejích služeb, včetně zajišťování platebních operací, které – s ohledem na územní rozsah pokladního systému – umožní státní pokladně zajišťovat prostřednictvím jediného účtu vnitřní likviditu.
- Centrální banka je rovněž hospodářskou jednotkou, která spravuje veřejné zdroje a obhospodařuje aktiva a pasiva. Vlastníkem je stát, a to sám anebo spolu s dalšími veřejnými orgány. Banka ovlivňuje, jak jsou její aktiva a pasiva spravována, a také výsledné zisky nebo ztráty.

b) Komplexní kontrola agregovaných veřejných financí

Stupeň decentralizace veřejných financí v dané zemi závisí na jejích kulturních tradicích a správním systému. Vedle centrálního státního rozpočtu obvykle existují místní rozpočty, v mnoha případech na řadě různých úrovní (regiony, obce, okresy atd.). V některých členských státech jsou rozpočty sociálního zabezpečení nezávislé. Rozsah kontroly nebo vlivu státu ve vztahu k těmto článkům, stejně jako jejich možnosti vytvářet dluhy se mezi jednotlivými zeměmi velmi liší; tyto otázky nejsou předmětem komunitární legislativy.

Požadavky Maastrichtské smlouvy však nepřímou nutí vlády k tomu, aby posílily svoji kontrolu nad rozpočty těchto autonomních subjektů, neboť kritéria 3 % a 60 % se nevztahují pouze ke státnímu rozpočtu nebo místním rozpočtům, ale k agregátu všech rozpočtů. V důsledku toho vlády členských států nesou odpovědnost za celkový finanční vývoj všech vládních subjektů, které spadají pod definici maastrichtských kritérií, a to bez ohledu na to, jaké jsou mezi nimi právní nebo institucionální vztahy.

Tato „vynucená solidarita“ má několik důsledků:

- Ústřední vláda musí nejprve získat možnost detailně sledovat rozpočtovou situaci jiných orgánů státu a veřejných subjektů. Musí být vyvinut odpovídající statistický a účetní systém včetně rozpočtové skladby, která je harmonizována pro různé typy rozpočtů. Techniky konsolidace musejí být schopny vyloučit dvojí zápočet (vzájemné pohledávky a dluhy).
- Ústřední vláda musí být schopna dohlížet na úroveň deficitu a dluhu autonomních subjektů. V praxi přichází v úvahu několik typů řešení, které mohou být dále kombinovány:
 - kontrola z hlediska vzniku nevyrovnanosti příjmů a výdajů – na základě toho může dojít k přehodnocení způsobu, jakým jsou rozděleny náklady a zdroje mezi jednotlivé subjekty;
 - omezení možností si vypůjčovat: může dojít buď přímo k zákazu, nebo ke stanovení maximálních limitů, či vyhrazení dluhového financování pro určité účely;
 - záruka finanční pomoci ze strany ústřední vlády: i když toto řešení je technicky možné, fakticky znamená přesunutí nevyrovnanosti autonomních rozpočtů na státní rozpočet. Není-li používáno společně s ostatními typy uplatňování vlivu (viz výše), je to poněkud riskantní.
- V případě, že by se celé státní nebo veřejné finance odchýlily od maastrichtských kritérií, mělo by být zvaženo, jak by měly být rozděleny dopady nápravných opatření přijatých v důsledku rozhodnutí Evropských společenství. Jeden možný přístup – přijatý v Německu – spočívá ve zformulování pravidel o rozdělení pokut stanovených na základě Paktu stability a růstu mezi vládou na centrální a místní úrovni.

Celkově lze říci, že pravidla upravující vztahy mezi ústřední vládou a decentralizovanými orgány z hlediska rozpočtové disciplíny by měla být stejně přísná jako pravidla stanovená Maastrichtskou smlouvou pro vztahy mezi EU a jednotlivými členskými státy.

c) Vyšší pozornost věnovaná výsledkům rozpočtových politik

Ve většině západních demokracií se hlavní pozornost politiků a veřejnosti v rozpočtových otázkách soustřeďuje na přípravu a schvalování rozpočtu – což jsou v zásadě akce směřující do budoucnosti. Skutečný výsledek hospodaření rozpočtu za finanční rok, který bývá znám až po uplynutí určité doby, obvykle přitahuje pouze málo pozornosti. Za těchto okolností má práce rozpočtových útvarů tendenci soustřeďovat se na přípravu rozpočtu a ponechávat sledování jeho realizace účetním expertům a úředníkům státní pokladny.

Na rozdíl od toho budou pravidla rozpočtové disciplíny vytvořená HMU nutit rozpočtové útvary k tomu, aby značnou část své práce soustřeďovaly na realizaci rozpočtu, neboť maastrichtská kritéria se netýkají pouze prognóz, ale i skutečných výsledků rozpočtu a podílů dluhu.

Tento posun má několik hlavních praktických důsledků :

- Trvalá pozornost musí být věnována kvalitě účetních výkazů. Informace o realizaci rozpočtu jak ve vztahu k příjmům, tak ve vztahu k výdajům musejí být spolehlivé, a to pro státní rozpočet, stejně jako pro ostatní veřejné rozpočty. Kromě toho musejí být tyto údaje k dispozici brzy po uzavření účtů za daný rok, aby země mohla dostát komunitární proceduře dohledu.

- Starost o výsledek rozpočtu by neměla být omezena na akce po ukončení finančního roku. Cíl dodržení rozpočtu musí být hlavním zájmem v průběhu celého roku. Průběžné zprávy o plnění – ačkoliv méně rozsáhlé než ke konci roku – musejí podávat dostatečné informace, zejména pak zajistit, aby příslušné orgány byly v případě vzniku jakýchkoliv rizik zhoršení příjmové nebo výdajové stránky rozpočtu včas varovány.
- V návaznosti na to by měly být k dispozici nástroje pro kontrolu a regulování výdajů, a dokonce i příjmů v průběhu roku tak, aby předpokládaný deficit byl držen přísně pod kontrolou a aby bylo možné se vyrovnat s neočekávaným vývojem vyplývajícím ze změn v ekonomických prognózách anebo z nových politických rozhodnutí.

d) Víceleté rozpočtové projekce

Nutnost nesoustředit se striktně pouze na roční rámec se stala zřejmou brzy po dokončení Maastrichtské smlouvy, a zvláště pak při přípravě Paktu stability. Větší pozornost věnovaná cyklickému vývoji hospodářství vedla k tomu, že tvůrci politik v jednotlivých zemích začali – spíše než na poslední vývoj a potřeby – klást větší důraz na trendy rozpočtového hospodaření, a tak i na zajištění určité kontinuity jednotlivých politik; všechny tyto faktory mluví pro víceletý přístup k rozpočtování. Jak bylo vysvětleno výše, byl tento přístup vtělen do procedur dohledu, které jsou jádrem Paktu stability.

Tato procedura dohledu byla poprvé použita ve vztahu k roku 1999, a tak je stále ještě příliš brzy na závěry, zda zmíněné požadavky byly, nebo nebyly v praxi dodržovány. Řada členských států už má zavedeny různé formy víceletého plánování – s různou mírou podrobnosti, závaznosti a širě záběru. Pro ostatní země, věrnější principu jednoletého rozpočtu, budou tato pravidla znamenat určité změny:

- změny nástrojů pro přípravu střednědobých ekonomických prognóz. Jednoduché metody, které se stále široce využívají, budou muset být zlepšeny. Zejména je třeba zlepšit citlivost prognóz na změny v proměnných, neboť na tom bude záviset vnější kredibilita vlád v oblasti koordinace hospodářské politiky;
- změny řízení mechanismů tvorby daňových příjmů (včetně závislosti daňových výnosů na změnách v příjmech, výdajích a dalších aspektech hospodářských činností);
- sofistikovanější prognózy veřejných výdajů. Vzhledem k tomu, že pravidla Paktu stability nevyžadují velkou podrobnost, mohou víceleté projekce pokrývat pouze široké kategorie výdajů s rozlišením mezi mandatorními a diskrečními výdaji, mezi provozními výdaji, investicemi a sociálními transfery atd.;
- kromě těchto technických aspektů vznikají při víceletém rozpočtování i problémy spíše administrativního, a dokonce politického charakteru: například sdílení kompetencí a informací mezi ministerstvem financí a výdajovými ministerstvy; právní a politické dopady projekcí; soulad s přípravou ročního rozpočtu atd.

e) Důraz na úsporu prostředků

Maastrichtskému systému dominuje důraz na finanční udržitelnost; zároveň s tím se však, jak je uvedeno výše, kvůli sbližování daňových sazeb u daní právnických osob (a dalších daní) jako důsledku soužití v rámci jednotného trhu omezují možnosti členských států získat dodatečné příjmy. Proto je důležitým úkolem rozpočtování vytvářet prostor pro rozpočtové úspory. A proto je nezbytné v rámci potřeby

rozpočtové disciplíny přehodnotit procedury, které byly vypracovány pro prostředí rostoucích rozpočtových příjmů, jež bylo charakteristické pro prvních třicet let Evropských společností. To znamená, že:

- znalost přirozené dynamiky růstu výdajů spolu se spolehlivými prognózami daňových příjmů umožní již na počátku rozpočtového cyklu lépe zhodnotit manévrovací prostor pro zvyšování i redukci výdajů;
- rozpočtování zdola nahoru – samo o sobě charakteristické pro období růstu – bude muset být doplněno opačnými postupy shora dolů: jednání mezi orgány odpovědnými za rozpočet a výdajovými orgány musejí být omezena cílovými trendy nebo stropy;
- pečlivě by se měla upravit návaznost mezi ročním rozpočtováním a pravidelným přehodnocováním vládních politik. Rozpočtový proces je často využíván k dosažení úspor, což je velice účinný postup. Má ovšem i své slabiny: je sice rychlý, ale formální, občas může i bránit vzniku kvalifikovanějších a realističtějších mechanismů vyhledávání úsporných opatření. Na druhé straně dovolují opakovaná přehodnocování politik, jež jsou prováděna mimo rámec ročního rozpočtu, důkladnější a občas i konsenzuálnější posouzení nutných reforem, i když často nemusejí poskytnout účinné nástroje.

f) Zlepšování nákladové efektivity a účelnosti veřejných výdajů

Procedury rozpočtové disciplíny nutné pro zajištění uspokojivého dodržování maastrichtských kritérií mohou díky významu dosahování úspor představovat zároveň určité nebezpečí, že v důsledku přílišného soustředění se na finanční výsledky budou zanedbány otázky správné alokace zdrojů a požadavky na kvalitu řízení. Omezenost veřejných zdrojů však musí vést k úsilí o zlepšení způsobu, kterým jsou tyto zdroje – včetně prostředků z rozpočtu EU – rozmístovány a spravovány, a k efektivnějším systémům sběru a následně využití rozpočtových informací.

Techniky týkající se těchto otázek i otázek zmiňovaných dříve v této kapitole jsou popsány v následujících kapitolách této knihy.

POZNÁMKY

1. Jde o dohodu mezi třemi „orgány odpovědnými za rozpočet“ Evropských společenství: Parlamentem, Radou a Komisí.
2. Viz Komise Evropských společenství (1999).
3. V zájmu pomoci kandidátským zemím při přípravě těchto informací připravilo Generální ředitelství pro ekonomické a finanční otázky a EUROSTAT řadu užitečných technických dokumentů. Viz např. „Rámec pro hlášení vládních deficitů a úrovně dluhu“, připravený Generálním ředitelstvím pro ekonomické a finanční otázky v březnu 2000 a „ESA95 – manuál vládního deficitu a dluhu“, první vydání, vydané statistickým úřadem EUROSTAT v lednu 2000. Tento druhý dokument ilustruje přístup „precedenčních příkladů“, který EUROSTAT používá pro řešení obtížných technických otázek vztahujících se k výkladu ESA95.

POZNÁMKA ČESKÉ REDAKCE

- 1.* *Evropská unie* = politická formace zastřešující integraci 15 (doposud) zemí ve třech rozdílně integrovaných oblastech, tzv. pilířích EU:

1. *Evropská společenství* (v množném čísle, zkr. ES) = původní *Evropské hospodářské společenství* (zkr. EHS) [dnes nazývané *Evropské společenství* (v jednotném čísle; zkr. také – bohužel – ES)] + *Evropské společenství uhlí a oceli* (tzv. Montánní unie) + *Evropské společenství pro atomovou energii* (Euratom),

2. společná zahraniční politika (zahraničí a obrana),

3. společná vnitřní politika (soudnictví a bezpečnost).

Pouze *Evropská společenství* mají mezinárodněprávní subjektivitu, a tudíž i orgány produkující svébytné právo. Proto nelze hovořit o „právu EU“, ale pouze o „právu ES“. Například i asociační dohoda ČR je uzavřena s Evropskými společenstvími a všemi členskými státy, neboť Evropská unie je prozatím politickou, a nikoli právní veličinou a není k takovým úkonům způsobilá. (Výklad volně podle (Šmejkal, V.: Český podnik na cestě do EU – integrační minimum pro podnikatele a manažery. Praha, Hospodářská komora ČR, 1999.))

Autoři předkládané odborné příručky však rozlišení na základě tohoto vymezení vždy striktně nedodrží.

SHRNUTÍ – ČÁST I

A. KLÍČOVÉ BODY

1. Rozpočtové cíle a cíle řízení veřejných výdajů

Národní rozpočet je hlavním nástrojem prosazení hospodářských a sociálních priorit státu v rámci omezených zdrojů, které má vláda na veřejné výdaje k dispozici. Systémy řízení veřejných výdajů sledují tři cíle, a to fiskální disciplínu, efektivní alokaci zdrojů a dosahování provozní efektivnosti. Dalším klíčovým cílem je transparentnost. Úspěšná reforma systémů řízení veřejných výdajů, stejně jako reforma v dalších oblastech veřejné správy vyžadují účinnou komunikaci, spolupráci a koordinaci činností. Stěžejní význam má reformní odhodlání a schopnost provádět nezbytné změny uvnitř ministerstva financí, v rámci rozpočtu a na finančních odborech dalších ministerstev, kterých se reformní proces přímo týká.

2. Co rozpočet zahrnuje

a) Rozpočet a zmocnění udělená parlamentem

Vláda (*general government*) se skládá z centrální vlády a vlád nižších úrovní (zemské a místní). Veřejný sektor zahrnuje takto definovanou vládu a všechny ekonomické subjekty, které má vláda pod kontrolou (např. podniky ve státním vlastnictví). Každá entita vládního a veřejného sektoru by měla mít svůj rozpočet. V zájmu zabezpečení odpovědného skládání účtů a efektivní kontroly by však finanční výkazy a komentáře měly vycházet z konsolidovaných finančních operací vlády a vláda by měla mít (v dosažitelné míře) pod kontrolou finanční aktivity všech jednotek veřejného sektoru.

Zmocnění k provádění účelově vymezených výdajových operací obvykle uděluje parlament „přídělním“ rozpočtových prostředků (*appropriations*) na základě schválení výdajových ukazatelů. Většina zemí má peněžně koncipované rozpočtové systémy, v nichž jsou schválené příděly horním limitem opravňujícím k uskutečňování peněžních plateb. Pokladně definované systémy vyhovují potřebám řízení výdajů, správy rozpočtu i požadavkům makroekonomické regulace.

Většina výdajových ukazatelů je schvalována na roční bázi. V některých zemích parlament schvaluje řadu nárokových programů podle zvláštních zákonů (déletrvajících nárokové či mandatorní výdaje). Definování ročních výdajových limitů na nárokové výdaje a dávky má však nespornou výhodu v tom, že nutí vládu přijmout strukturální opatření zaměřená na splnění schváleného rozpočtu. V reformních státech by měly být všechny výdaje schvalovány parlamentem; ten by měl schválit jejich horní hranici, a to v době, kdy se uzákoňuje roční rozpočet. Je obvyklé, že schválené výdaje představují roční peněžní limity. Kromě ročních přídělů by měl rozpočet zahrnovat také zmocnění k víceletým závazkům; ta jsou přínosem pro monitorování a kontrolu investičních projektů a dalších výdajů rozložených na víceleté období.

b) Úplnost rozpočtu

Pro účely řízení výdajů a pro efektivní alokaci zdrojů byl měl být rozpočet z hlediska zahrnutých položek komplexní. Měl by pokrývat všechny vládní příjmy a výdaje, bez ohledu na systém řízení jednotlivých programů a bez ohledu na to, jaké právní kroky je nutné pro získání zmocnění k výdajům vykonat. Obzvláště na výdajové straně by měl rozpočet zahrnovat:

- všechna zmocnění k výdajům,
- návrhy výdajů financovaných prostřednictvím půjček a grantů,
- operace zvláštních mimorozpočtových fondů nebo mimorozpočtových účtů,
- fiskální transfery nižším úrovním vlády, které jsou určeny na všeobecné i zvláštní účely,
- všechny investice, transfery a další operace mezi rozpočtem a podniky ve státním vlastnictvím,
- operace finančních a nefinančních aktiv a pasiv.

Provozní efektivnost vyžaduje, aby se při vytváření pravidel pro řízení rozpočtu vzala v úvahu specifická některých výdajových programů. To znamená, že v případě (a pouze tehdy), kdy existuje silná vazba mezi příjmy určitého programu či aktivity (např. u kontroly znečištění vzduchu nebo u stavby silnice) a prospěchem z nich, může být zvážen mechanismus předurčených výdajových přidělů a uživatelských poplatků jako prostředek ke zlepšení provozního výsledku daného programu. Nicméně speciální uspořádání pro řízení některého programu by nemělo narušovat kontrolu výdajů a efektivnost při alokaci zdrojů. Ať už je systém řízení výdajového programu jakýkoli, je žádoucí, aby byla prosazena následující minimální pravidla:

- fondy, speciální účty, výdaje z vnějších zdrojů apod. by měly být podrobovány stejné kontrole jako další výdaje;
- fondy, zvláštní účty, nezávislé agentury apod. by měly přijmout stejný systém výdajové klasifikace jako další programy;
- transakce by měly být zaznamenávány systematicky a v rozpočtu uváděny v hrubém vyjádření (a to i tehdy, když jsou zmocnění k výdajům udělena parlamentem v netto položkách);

Stejné principy by měly být uplatněny na rozpočty vlád nižších úrovní.

c) Nad rámec pokladních výdajů

Všechny politické závazky a rozhodnutí, které mají okamžitý nebo budoucí fiskální dopad nebo generují fiskální rizika, by měly být zveřejňovány a podrobeny bedlivé kontrole spolu s informacemi týkajícími se přímých výdajů. Rozpočtové dokumenty by měly zahrnovat (tam, kde to je proveditelné) doplňující informace o potenciálních závazcích, vládních výpůjčkách a zárukách, fiskálních rizicích a kvazifiskálních výdajích a daňových výdajích.

Aby bylo možné kontrolovat zadluženost, měl by roční rozpočet pro daný rozpočtový rok schválit:

(1) horní limit vládních výpůjček a veřejného dluhu a (2) horní limit a/nebo seznam zamýšlených záruk, které chce vláda nově poskytnout.

3. *Odpovědnost a pravomoc ve fiskálním řízením*

Nezbytným předpokladem efektivního řízení rozpočtu je jasné rozdělení odpovědností a povinností uvnitř centrální vlády a mezi různými úrovněmi vlády. K tomu je také nezbytné pečlivě rozvrhnout rozdělení kompetencí mezi moc zákonodárnou a výkonnou. To předpokládá řádně stanovený právní rámec.

K tomu, aby ministerstvo financí mohlo být odpovědným strážcem celkové fiskální integrity vlády a mohlo vykonávat své funkce, musí být vybaveno dostatečnými pravomocemi, přiměřenými právními a technickými nástroji a dostatkem kvalifikovaných pracovníků. Klíčovým orgánem rozhodovací sféry je vládní kabinet. Udržení disciplíny v rozpočtovém systému spočívá z velké míry na těsné spolupráci a spojenectví mezi ministerstvem financí a předsedou vlády. Výdajová ministerstva jsou odpovědná za definování a uskutečňování vládních politik ve svých sektorech za předpokladu, že setrvají v prostoru definovaném vládními politikami a budou respektovat vládou stanovená rozpočtová omezení.

Zákonodárná moc by měla být vybavena přiměřenými prostředky k vyhodnocování vládních politik, ke kontrole rozpočtu a efektivnosti jeho plnění. Vláda musí parlamentu předkládat rozpočtovou dokumentaci v základním minimu, v němž by měla specifikovat cíle své fiskální politiky, makroekonomický rámec, navrhovaná rozpočtová opatření a hlavní identifikovatelná rizika. Bylo by prospěšné, aby byly vytvořeny zvláštní parlamentní komise, které by se zabývaly rozborem rozpočtové a fiskální politiky, studiem závěrečného účtu a analyzováním zpráv od externích auditorů.

Pravomoci zákonodárců by však měly být regulovány (například požadavkem kompenzovat případné zvýšení výdajů ekvivalentním snížením jiných výdajů), aby mohla být zabezpečena fiskální disciplína a omezen tlak na zvyšování výdajů, který vzniká při parlamentních rozpravách.

Bez ohledu na stupeň rozdělení pravomocí v zemi by měl být rámec, který řídí fiskální vztahy v rozpočtovém procesu mezi centrální vládou a vládami místními u otázek, jako je systém rozpočtování, pravomoci v oblastech daní a jejich sdílení a přidělování výdajů, průhledný. K zabezpečení fiskální disciplíny musí být vytvořen kontrolní mechanismus, který bude regulovat výpůjčky místních vlád.

4. *Právní rámec a rozpočtová pravidla*

Právní rámec pro veřejné rozpočtování má několik úrovní. Patří do něj jmenovitě: ústava, zákon o rozpočtových pravidlech, další statutární zákony (jako – v závislosti podle země – zákony týkající se účetnictví, státní pokladny, řízení veřejného dluhu, místních financí atd.) a finanční pravidla a předpisy. Rozpočtová pravidla poskytují právní základnu pro všechny klíčové úlohy a vztahy mezi různými aktéry rozpočtového řízení a zakotvují hlavní principy řízení rozpočtu a auditu.

Součástí právního rámce by měly být, kromě dalšího, následující principy a pravidla:

- princip jednotnosti a univerzálnosti rozpočtu. Princip jednotnosti vyžaduje, aby byly příjmy a výdaje prezentovány v jednom dokumentu, zatímco princip univerzálnosti vychází z toho, že by v tomto dokumentu měly být uvedeny všechny příjmy a výdaje;
- analytické vymezení rozpočtového schodku a přebytku, které především vylučuje výpůjčky a použití bankovních úvěrů z příjmové strany rozpočtu a stejně tak vylučuje splátky jistiny ze strany výdajové;
- principy regulující rozdělení pravomocí mezi moc výkonnou a zákonodárnou, včetně určení hranic pravomocí parlamentu při úpravách zákona o ročním rozpočtu a včetně specifických požadavků na prezentaci rozpočtových dokumentů;

- pravidla pro prezentaci zákona o ročním rozpočtu zákonodárcům a pro schvalování ročního rozpočtu ve formě zákona (příp. ještě dalšího zákona o výdajích – *appropriation act*). Postupy pro předkládání a schvalování dodatečných výdajových zmocnění během roku, pokud taková potřeba nastane;
- pravidla pro rozpočtové provizorium, pokud není včas před zahájením běžného fiskálního roku schválen rozpočet (např. každoměsíční uvolňování jedné dvanáctiny výdajů schválených v předchozím roce);
- harmonogram předkládání finančních zpráv a výkazů o plnění rozpočtu parlamentu během roku a režim předkládání závěrečného účtu;
- zmocnění ministerstva financí k finančnímu řízení včetně vyjasnění: (1) odpovědnosti za dohled nad přípravou rozpočtu, (2) odpovědnosti za řízení výdajů, včetně odpovědnosti za překročení stropu schváleného schodku, (3) přístupu ke všem bankovním účtům vlády a (4) zmocnění k přijímání výpůjček a vydávání záruk za úvěry;
- pravidla, která omezují vznik mimorozpočtových fondů na zvláštní případy schválené zvláštním statutem;
- pravidla, která se týkají zmocnění k nakládání s vládními účty, na které jsou vkládány veřejné prostředky a z nichž jsou placeny veřejné výdaje pouze za předpokladu schválení parlamentem;
- pravidla pro auditování vládních účtů;
- právní základna pro kontrolu řízení a vnitřní audit;
- pravidla sankcí v případě porušení rozpočtové legislativy a zavedení povinnosti úředníků veřejného sektoru hlásit případné podezření z kriminálního chování;
- pravidla pro kontrolu výpůjček vlád nižších úrovní, která by znamenala, že si tyto vládní úrovně mohou vypůjčovat pouze od centrální vlády nebo jen po předchozím souhlasu ministerstva financí.

Právní rámec musí také vytvořit právní základnu pro řízení a kontrolu finančních toků do rozpočtu EU a z něj a pro fungování Národního fondu, který je zaveden pro řízení technické pomoci poskytované z předvstupních fondů EU.

5. Příprava na členství v EU

Snaha o přistoupení k Evropské unii a zvláště účast v procedurách fiskálního dohledu a procedurách rozpočtové disciplíny nacházejí svůj odraz v zesílení potřeby zmíněných zemí posílit a modernizovat řízení veřejných financí.

Komise navrhla, aby kandidátské země v období mezi roky 2000 a 2002 procházely každoročně tzv. předvstupní fiskální procedurou, která je založena na předvstupních hospodářských programech (PEP). Ty by měly být každoročně aktualizovány. Postup přípravy a předkládání těchto programů, který nahrazuje dříve existující společná hodnocení priorit hospodářské politiky kandidátských zemí a Komise (*Joint Assessments*), je považován za mechanismus pomáhající kandidátským zemím s přípravou jejich členství v HMU a později s přijetím jednotné měny.

Při přípravě na přistoupení by měly kandidátské země ve sféře veřejných financí věnovat zvláštní pozornost následujícím oblastem:

- Vzhledem k tomu, že Maastrichtská smlouva nepovoluje přímé měnové financování centrální bankou (v rámci nezávislosti centrální banky), musí vláda nést přímou odpovědnost za řízení dluhu a řízení hotovosti státní pokladny. Tyto funkce by za normálních okolností mělo vykonávat ministerstvo financí.
- Podle široké definice veřejných financí použité v Paktu stability a růstu musejí mít členské státy pod přísnou kontrolou nejen výdajové a výpůjční aktivity centrálních vlád, ale také fondy sociálního zabezpečení, další mimorozpočtové fondy, výdaje jdoucí mimo rozpočet (*off-budget expenditures*) a financování jednotek nižších vládních úrovní. V mnoha zemích to vyžaduje nově vymezit rozsah a záběr rozpočtů národní a nižší úrovně, aby se zabezpečila jejich komplexnost.
- Členské státy musejí každý rok předkládat Radě konvergenční/stabilizační programy (obdoba předvstupních hospodářských programů). Požadované informace vycházejí v souladu s pravidly ES ze standardů ESA95 platných pro národní účty a statistiky veřejných financí. Od zemí se také požaduje, aby vypracovaly své střednědobé hospodářské a fiskální projekce.
- Podobně je pro otevření přístupu k předvstupním fondům žádoucí, aby kandidátské země vytvořily víceletý rámec předkládání projektů a programů pro financování a aby posílily své informační systémy a postupy pro monitorování, kontrolu a hlášení výdajů v souladu s relevantními směrnici EU. Země také musejí rozvinout techniky měření efektivnosti výdajových programů (jejich účelnosti a hospodárného vynakládání prostředků) a projektů financovaných ze zdrojů EU.

B. SMĚRY REFORM

Prioritou se musí stát položení základů pro vytvoření zdravého systému rozpočtování a pro formulace dobrých hospodářských politik při respektování specifických požadavků EU, včetně:

- komplexního záběru rozpočtu;
- procedur hodnocení, zveřejňování a revizí. Tyto postupy by neměly zahrnovat jen rozhodování spojená s rozpočtovými výdaji, ale všechna politická rozhodnutí, která mají bezprostřední nebo budoucí fiskální dopad, jako jsou podmíněné závazky, půjčky, daňové výdaje a kvazifiskální výdaje;
- prezentace rozpočtu zákonodárné složce včas, aby ho mohla řádně zkontrolovat a dokončit parlamentní diskuzi o rozpočtu před začátkem rozpočtového roku. Agregátní příjmy, výdaje a fiskální cíle by měly být hodnoceny zároveň;
- přiměřeného právního rámce a zvláště zákona o rozpočtových pravidlech, který zastřešuje rozpočtovou proceduru a jasně definuje odpovědnosti za fiskální řízení, jak to zde bylo rozebráno výše;

Tyto činnosti by měly být vykonány společně s prioritními činnostmi a měly by směřovat ke zlepšení přípravy rozpočtu a jeho plnění, stejně jako ke zlepšení účetních postupů (viz část II a IV). Jsou předpokladem pro další zlepšování rozpočtového systému.

Navíc by k základním činnostem vztahujícím se k přípravě ročního rozpočtu měly být rozvinuty metody, které by umožnily lepší hodnocení vládních střednědobých a podmíněných závazků, výpůjček a záruk

a kvazifiskálních transakcí a fiskálních rizik. To se týká možného zlepšení účetních standardů, řízení víceletých závazků a postupů pro předvídaní dopadu vládních politik během středního období.

Jakmile bude vymezeno rozdělení odpovědností v rozpočtovém procesu a jakmile bude jasně stanovena úloha ministerstva financí, je možné začít s dalším zdokonalováním zaměřeným na zvýšení odpovědností výdajových ministerstev a na rozvíjení kapacit zákonodárců pro kontrolu rozpočtu. Pro některé výdajové programy v určitých oblastech může být zvažováno flexibilní řídicí uspořádání (např. delegování managementu určitým agenturám, které poskytují veřejné služby). Tyto systémy by však neměly znamenat menší komplexnost rozpočtu nebo narušovat legislativní odpovědnost a agregátní kontrolu výdajů.

Otázky vztahující se k rozdělení odpovědnosti za řízení výdajů mezi různé úrovně vlády by měly být řešeny transparentním způsobem bezprostředně poté, co budou vytvořeny základní principy pro fiskální vztahy uvnitř celé vlády.

ČÁST II
ALOKACE ZDROJŮ

KAPITOLA 4

KLASIFIKACE, PREZENTACE A PROGRAMOVÁNÍ ROZPOČTU

Tato kapitola se zabývá základními požadavky na klasifikaci výdajů a jejich prezentaci v rozpočtu; jde o stěžejní nástroje formulace rozpočtu a výdajové politiky. Kromě těchto základních požadavků jsou předmětem kapitoly různé „programové“ přístupy k rozpočtování a to, do jaké míry reformy známé jako *New Public Management*, jež proběhly v nedávné době v některých zemích OECD a jež zpochybňují obecný organizační model řízení vládního sektoru, zapadají do kontextu reforem v tranzitivních reformních zemích.

A. Klasifikace výdajů

1. Význam systému klasifikace

Klasifikace výdajů je důležitá pro formulaci výdajové politiky a pro hodnocení alokace zdrojů mezi sektory; dále pro zajištění shody s legislativními pravomocemi a pro hodnocení výdajových politik a analýzu jejich výsledků, jakož i pro každodenní řízení rozpočtu. Systém klasifikace výdajů vytváří určitý normativní rámec, a to jak pro rozhodování v oblasti výdajové politiky, tak pro odpovědné skládání účtů parlamentu a veřejnosti.

Organizaci systému klasifikace výdajů často určují přístupy k rozpočtování. Rozpočtování založené na kontrole plnění schváleného rozpočtu se proto soustřeďuje na využití zdrojů, a tím na klasifikaci vstupů a organizačních jednotek. Příprava výdajových politik a úsilí o efektivní alokaci prostředků zase vycházejí z klasifikace výdajů podle funkcí a programů. V případě, že se pozornost soustřeďuje na provozní výsledky, je vhodná klasifikace výdajových programů podle činnosti či výstupu. Agregátní fiskální řízení vyžaduje ekonomickou klasifikaci, která vychází z jasné koncepce (např. oddělení výpůjček od příjmů), jako je tomu ve standardní klasifikaci vládní finanční statistiky (*Government Finance Statistics – GFS*), která byla zavedena Mezinárodním měnovým fondem.¹

Může se také ukázat, že výdaje je třeba klasifikovat pro různé účely různě; například v materiálech týkajících se přípravy rozpočtu bude třeba výdaje klasifikovat tak, aby odpovídaly potřebám jejich uživatelů (osobám rozhodujícím o výdajové politice, široké veřejnosti, rozpočtovým manažerům); jinak tomu bude při řízení rozpočtu a rozpočtového účetnictví a jinak při předkládání rozpočtu parlamentu. Výdaje by rovněž měly být uváděny v členění podle mezinárodních klasifikačních standardů definovaných v GFS. Je však nutné poznamenat, že z hlediska zaměření klasifikace může standard GFS sloužit pouze pro účely zpracování souhrnných rozpočtových zpráv; nebyl zamýšlen jako rozpočtová či účetní klasifikace. GFS se navíc soustřeďuje pouze na ekonomické a organizační aspekty rozpočtu, zatímco rozpočtová klasifikace musí být nástrojem formulace politiky, rozpočtového řízení a účetnictví.²

Vzhledem k různým potřebám formulace výdajové politiky, vypracovávání zpráv a řízení rozpočtu se veřejně výdaje obecně klasifikují podle následujících hledisek, a to podle:

- *funkce* – pro analýzu vývoje minulosti a analýzu výdajové politiky,
- *organizace* – pro stanovení odpovědnosti a řízení rozpočtu,
- *fondů* – pro správu rozpočtu,
- *ekonomických kategorií* – pro účely makroekonomických statistik a agregátního fiskálního řízení,
- *rozpočtových položek* – pro kontrolu shody a vnitřní řízení,
- *programů* – pro formulaci politiky a stanovení odpovědnosti za výsledky.

2. Klasifikace funkcí vlády zavedená Organizací spojených národů (Classification of the Functions of Government – COFOG)

„Funkční“ klasifikace organizuje vládní činnosti podle jejich účelu (např. vzdělání, sociální zabezpečení, bydlení aj.). Tato klasifikace je nezávislá na organizační struktuře vlády. Klasifikace podle funkcí je důležitá pro analýzy alokace zdrojů mezi jednotlivé sektory. Stálá funkční klasifikace je žádoucí rovněž pro zpracování historických přehledů a pro analýzu vládních výdajů a srovnávání údajů za různá fiskální období.

Klasifikace funkcí vlády (COFOG) zavedená Organizací spojených národů je prezentována v manuálu GFS. Hlavním cílem COFOG je poskytnout standardní klasifikaci pro účely mezinárodního srovnání. COFOG je rovněž používána pro přípravu národních účtů podle metodologie Systému národních účtů (*System of National Accounts – SNA*) zavedeného v roce 1993; ten identifikuje vládní výdaje sloužící domácnostem. Aby bylo možné stanovit skutečnou konečnou spotřebu domácností, jsou o tyto výdaje snižovány výdaje na konečnou spotřebu vlády a tyto výdaje jsou zahrnuty do skutečné konečné spotřeby domácností.

COFOG lze aplikovat na vládní výdaje, stejně jako na vládní spotřebu fixního kapitálu³ a na finanční transakce prováděné za účelem realizace výdajových politik vlády (např. na půjčky poskytnuté veřejně prospěšným podnikům). V roce 1999 byla metodologie COFOG zrevidována tak, aby bylo možné přihlídnout k takovým oblastem, jako je environmentální účetnictví, a k metodologii SNA93 a ESA95. Co se týče podrobnosti sledování, rozlišuje COFOG tři úrovně: divize (1 až 10), skupiny a třídy. Výčet těchto divizí a skupin obsahuje box 4.1 (podle *Klasifikace výdajů podle účelu* zavedené Organizací spojených národů (2000)).

Pro země, které dosud vlastní funkční klasifikaci nevypracovaly, znamená přijetí COFOG místo vlastní specifické národní klasifikace určité výhody. Tento přístup je již zavedený a dobře zdokumentovaný v příručce GFS a usnadňuje mezinárodní srovnání. Země se však mohou rozhodnout a modifikovat systém COFOG takovým způsobem, aby vyhovoval skutečné struktuře jejich programů a aby řešil specifickou problematiku jejich výdajových politik. GFS to umožňuje.⁴ V každém případě by mezi COFOG a funkční (a programovou) klasifikací používanou v té které zemi anebo mezi organizační klasifikací dané země a COFOG měl existovat převodní můstek, resp. jakási převodní tabulka, která by umožňovala přípravu zpráv, jež mohou být požadovány podle COFOG.

Měly by být zpracovávány a zveřejňovány zprávy zahrnující výdaje podle funkcí. Nemusejí být příliš podrobné, měly by v nich však být uvedeny alespoň vládní výdaje rozčleněné do deseti oborů doporučených COFOG a skupiny, které jsou nejdůležitější co do cílů vládních výdajových politik (např. rozlišení různých divizí skupiny „vzdělání“).

Box 4.1 COFOG: ČLENĚNÍ PODLE OBORŮ A SKUPIN

01.	SLUŽBY VEŘEJNÉHO SEKTORU	06.	BYDLENÍ A KOMUNÁLNÍ ZAŘÍZENÍ
01.1	Výkonné a legislativní orgány, finanční a fiskální problematika, vnější problematika	06.1	Rozvoj bydlení
01.2	Zahraničně ekonomická pomoc	06.2	Rozvoj komunální sféry
01.3	Všeobecné služby	06.3	Dodávky vody
01.4	Základní výzkum	06.4	Pouliční osvětlení
01.5	Výzkum a vývoj služeb veřejného sektoru	06.5	Výzkum a vývoj sféry bydlení a komunálních zařízení
01.6	Další služby veřejného sektoru	06.6	Další
01.7	Transakce týkající se veřejného dluhu		
01.8	Transfery obecného charakteru mezi různými úrovněmi vlády	07.	ZDRAVOTNICTVÍ
02.	OBRANA	07.1	Zdravotnické produkty, přístroje a zařízení
02.1	Vojenská obrana	07.2	Ambulantní služby
02.2	Civilní obrana	07.3	Nemocniční služby
02.3	Zahraniční vojenská pomoc	07.4	Služby veřejného zdravotnictví
02.4	Výzkum a vývoj sféry obrany	07.5	Výzkum a vývoj zdravotnictví
02.5	Další	07.6	Další
03.	VEŘEJNÝ POŘÁDEK A BEZPEČNOST	08.	REKREACE, KULTURA A NÁBOŽENSTVÍ
03.1	Policejní služby	08.1	Služby v oblasti rekreace a sportu
03.2	Služby hasičů	08.2	Služby v oblasti kultury
03.3	Soudy	08.3	Služby rozhlasového a televizního vysílání a média
03.4	Vězeňská a nápravná zařízení	08.4	Náboženské a další služby pro komunity
03.5	Výzkum a vývoj sféry veřejného pořádku a bezpečnosti	08.5	Výzkum a vývoj sféry rekreace, kultury a náboženství
03.6	Další	08.6	Další
04.	EKONOMIKA	09.	VZDĚLÁNÍ
04.1	Všeobecné záležitosti ekonomiky, obchodu a pracovních sil	09.1	Předškolní a základní vzdělání
04.2	Zemědělství, lesnictví, rybolov a lov	09.2	Středoškolské vzdělání
04.3	Paliva a energie	09.3	Vyšší střední a jiné než vysokoškolské vzdělání
04.4	Těžba, zpracovatelský průmysl, stavebnictví	09.4	Vysokoškolské vzdělání
04.5	Doprava	09.5	Vzdělání nedefinovatelné podle úrovně
04.6	Spoje	09.6	Pomocné služby pro vzdělávání
04.7	Další průmyslová odvětví	09.7	Výzkum a vývoj sféry vzdělání
04.8	Výzkum a vývoj sféry ekonomiky	09.8	Další
04.9	Další	10.	SOCIÁLNÍ OCHRANA
05.	OCHRANA ŽIVOTNÍHO PROSTŘEDÍ	10.1	Nemoc a invalidita
05.1	Odpadové hospodářství	10.2	Stáří
05.2	Hospodářství odpadních vod	10.3	Pozůstalí
05.3	Snižování znečištění	10.4	Rodina a děti
05.4	Ochrana biologické rozmanitosti a krajiny	10.5	Nezaměstnanost
05.5	Výzkum a vývoj sféry životního prostředí	10.6	Bydlení
05.6	Další	10.7	Vyřazení ze společnosti
		10.8	Výzkum a vývoj sféry sociální ochrany
		10.9	Další

Zdroj: Organizace spojených národů (2000).

3. Ekonomická klasifikace podle GFS

Ekonomická klasifikace výdajů je potřebná pro analýzy rozpočtu a pro definování makroekonomické pozice fiskální politiky. Důležitými ukazateli dopadů fiskální politiky jsou například podíl mezd na vládních výdajích a velikost transferů do státních podniků. Pro účely fiskálních a ekonomických analýz je důležité rozlišovat a) úrokové platby jako výdajové transakce od splátek výpůjček jako transakcí finančních a b) běžné výdaje⁵ od výdajů kapitálových. Minimálním požadavkem kladeným na ekonomickou klasifikaci je to, aby byla konzistentní s ekonomickou klasifikací vládních výdajů podle GFS.

Verze GFS z roku 1986 vycházela ze zachycování výdajových operací na bázi plateb, zatímco standardy národních účtů (SNA93 a ESA95) jsou založeny na zachycování operací na bázi akruální.^{1*} Revize GFS z roku 2000 je založena na akruální bázi, a to z důvodu vytvoření větší statistické srovnatelnosti mezi fiskálními zprávami a národními účty. S výjimkou spotřeby fixního kapitálu se však odvětvové položky v ekonomické klasifikaci vládních operací – jak jsou uvedeny v GFS 2000 – vztahují stejně na operace na bázi plateb jako na operace na bázi akruální (viz tabulka 4.1).

V řadě případů zahrnují standardní tabulky podle GFS čisté položky. Ty mohou vyhovovat pro účely makroekonomické analýzy, ne však pro formulaci a řízení rozpočtu. Ve vládních účtech musejí být zaznamenány hrubé obraty. Z hlediska formulace výdajové politiky by tedy akvizice finančních aktiv pro účely nové výdajové politiky (např. půjčka státnímu podniku) měla být oddělena od očekávaných splátek půjček, které byly poskytnuty v rámci dřívějších rozpočtových rozhodnutí.

Dvourozměrná klasifikace výdajů jak podle ekonomického hlediska, tak podle funkcí je pro analýzu rozpočtu velice užitečným nástrojem. Takto získaná analytická data ukazují, jakými ekonomickými nástroji vláda vykonává své funkce. Příklad takové křížové klasifikace výdajů a nákladů ukazuje tabulka 4.1.

Tabulka 4.1 FUNKČNÍ A EKONOMICKÁ KLASIFIKACE NÁKLADŮ A VÝDAJŮ

Funkční klasifikace	Ekonomická klasifikace	Odměny zaměstnancům	Spotřeba zboží a služeb	Spotřeba fixního kapitálu (1)	Úroky	Další majetkové výdaje	Dotace	Transfery	Sociální dávky	Kapitálové transfery a další výdaje	Pořízení fixního kapitálu	Čistý přírůstek finančního kapitálu pro účely rozpočtové politiky
Služby veřejného sektoru Obrana Veřejný pořádek a bezpečnost Ekonomika Ochrana životního prostředí Bydlení a komunální zařízení Zdravotnictví Volný čas, kultura, náboženství Vzdělání Sociální ochrana CELKEM												

(1) pouze v případě akruálního účetnictví

4. *Rozpočtové položky (ukazatele)*

Pro účely řízení rozpočtu jsou tradiční rozpočty postaveny na klasifikaci podle položek rozpočtu. Podle tohoto hlediska se seskupují výdaje stejným způsobem, jako je způsob používaný pro kontrolu a monitorování rozpočtu; tj. mzdové a ostatní osobní výdaje, cestovné, výdaje na tisk, pronájem majetku atd. V případě nákupu zboží a služeb slouží toto hledisko i jako klasifikace podle druhů vstupů.

Hledisko rozpočtovaných položek by mělo být v podstatě shodné s klasifikací podle ekonomických druhů; v řadě zemí však potřebuje tato klasifikace revizi či přepracování, aby byla v souladu s ekonomickou klasifikací GFS. Toho lze u rozpočtování výdajů na zboží a služby často dosáhnout přepracováním položkové klasifikace takovým způsobem, že se ze skupin položek vytvoří subkategorie podle ekonomických kategorií GFS. U transferů a dalších položek může být žádoucí poskytovat jemnější rozdělení do homogenních subkategorií podle GFS. Kapitálové výdaje by měly být definovány přesně podle standardů SNA93 a ESA95.

Toto hledisko je (anebo bylo) často spojováno s takovým přístupem k formulaci rozpočtu, který se soustřeďoval zejména na vstupy a rigidní pravidla plánování výdajů při přípravě rozpočtu. Každý efektivní vnitřní systém řízení nezbytně potřebuje podrobně monitorovat vstupy. Ministerstvo financí nepotřebuje hodnotit alokaci zdrojů v rozpočtu mezi jednotlivé podrobné výdajové položky (podle rozpočtové skladby) na – řekněme – dodávky papíru a dalších kancelářských potřeb, musí to však dělat vedoucí jednotlivých výdajových jednotek. Je žádoucí přesně monitorovat ty výdajové položky, u nichž existuje riziko vzniku nedoplatků (jako je například spotřeba plynu, elektřiny a služeb ostatních dodávek z veřejných sítí); to vyžaduje vhodně navrženou klasifikaci podle vstupů. V některých případech může být užitečné zavést pravidla nebo nepřekročitelné limity, nebo naopak minimální ukazatele pro vybrané rozpočtované položky. To však nemusí nutně vyžadovat příliš podrobnou klasifikaci podle vstupů.

5. *Organizační hledisko rozpočtové klasifikace*

Organizační hledisko klasifikace výdajů (podle vládních organizací) slouží ke stanovení odpovědnosti za hlavní skupiny veřejných výdajů a pro každodenní řízení plnění rozpočtu. Výdaje by měly být rozděleny do samostatných sekcí pro každé ministerstvo, odbor či subjekt. Organizační klasifikace by měla reflektovat různé úrovně odpovědností a povinností skládat účty veřejnosti za realizaci rozpočtu (např. organizační jednotky na ministerstvech, které jednají s ministerstvem financí při přípravě rozpočtu, a jednotky, které předkládají finanční zprávy parlamentu). Je rovněž třeba, aby tato klasifikace byla „šita na míru“ organizačnímu uspořádání řízení rozpočtu (např. hierarchickým úrovním v rámci určitého ministerstva, které jsou při realizaci plateb přímo ve styku se státní pokladnou).

V některých zemích jsou sice statistické informace o výdajích uváděny podle organizace, ale ne vždy ve stejné agregaci a konzistentním způsobem. Například výdaje na zaměstnance mohou být uváděny na úrovni ministerstva, zatímco jiné běžné výdaje jsou uváděny za nižší vládní jednotky (např. za odbory či za podřízené jednotky). To může být žádoucí z hlediska správy a kontroly rozpočtových položek, ale komplikuje to vyhodnocení provozních nákladů různých ministerstev a organizačních jednotek.

Projekt představuje jednu dále nedělitelnou činnost s pevně stanoveným časovým harmonogramem a pevně určeným rozpočtem. Některé projekty jsou řízeny prostřednictvím zvláštního organizačního uspořádání a mají například své vlastní účty. V takových případech lze projekt vnímat jako výdajovou subjednotku zodpovědnou za jeho řízení, a tudíž jako nejnižší úroveň dané organizační klasifikace. Projekty lze rovněž považovat za jednu úroveň v rámci klasifikace podle programů nebo činností.

6. Klasifikace podle programů

Program je souborem činností zaměřeným na splnění jednoho souboru specifických cílů (např. na rozvoj produkce obilnin). Na rozdíl od COFOG zohledňuje klasifikace podle programů vládní výdajové politiky a způsob, jakým budou tyto politiky realizovány.

Program se obecně skládá z několika činností a/nebo projektů. V rámci rozpočtového systému může být výraz „program“ používán buď pro určité zvláštní činnosti, nebo pro prvek systému klasifikace výdajů. Jestliže je program kategorií rozpočtové klasifikace a veškeré výdaje jsou rozklasifikovány do programů, pak mohou – ale nemusejí – mít přesně stanovený časový harmonogram.

Program má jasně stanovený rozpočet a měl by být odlišen od výdajové politiky, která představuje soubor činností, jež se od sebe mohou odlišovat typem a mohou přinášet prospěch různým skupinám příjemců. Politiky se zaměřují na společné všeobecné cíle. Jednotlivá politika také obecně nebývá omezena ani z hlediska rozpočtu, ani z hlediska časového harmonogramu. Často ji tvoří směsice již uskutečňovaných, či teprve zamýšlených výdajových programů a daňových opatření a předpisů. Pokud jde o výdajovou klasifikaci, zde činnost představuje dílčí členění určitého programu podle homogenních kategorií (např. očkování v rámci programu prevence onemocnění, který zahrnuje několik činností).

Hierarchie „široké funkce“ či „strategické oblasti“, „programu“ a „činnosti“ je srovnatelná s hierarchickou strukturou vlády („ministerstvo“, „odborníky“ a „oddělení“). Teoreticky neexistuje žádný systémový vztah mezi funkční a programovou strukturou a organizační strukturou vlády, ale je důležité jak z hlediska odpovědnosti, tak pro účely řízení vytvořit programovou strukturu podle organizační odpovědnosti. Schéma 4.1 ilustruje vztah mezi kategoriemi program/činnost a dalšími klasifikačními hledisky. V tomto schématu činnosti realizované určitou organizací zajišťují nezbytnou vazbu mezi programovým a organizačním hlediskem výdajové klasifikace.

Klasifikace výdajů podle programu může sloužit dvěma účelům: (1) identifikaci a objasnění cílů a politik a (2) monitorování provozních výsledků prostřednictvím výkonových ukazatelů, které se mohou vztahovat ke vstupům, k výstupům či k výsledkům určitého programu. Klasifikace podle programu může přispět ke zlepšení transparentnosti a odpovědnosti za výdaje. Sama o sobě však není cílem a neměla by odvádět pozornost od důležitějších záležitostí, např. od řádné analýzy zaměření výdajových politik.

7. Další klasifikace

Někdy je žádoucí zavést pro klasifikace další hlediska: například pro řízení předvstupních fondů EU. Výdaje by měly být klasifikovány podle zdrojů financování a spolufinancování, jak tomu je v případě evidence zahraničních výpůjček a grantů. Rovněž je nutné identifikovat mimorozpočtové účty nebo zvláštní účty státní pokladny. Pro řízení rozpočtu mohou být potřebná i další zvláštní hlediska klasifikace. Například parlamenty často vyžadují od vlády informace o výdajích podle regionů. Informační systém pro řízení rozpočtu by měl být dostatečně pružný na to, aby do něj bylo možné integrovat i takové klasifikační požadavky, které v době jeho návržení ještě nebyly známé.

8. Plnění rozpočtu

a) Klasifikace výdajů a řízení rozpočtu

Z hlediska potřeb řízení rozpočtu jsou nejdůležitějšími oblastmi v klasifikaci výdajů následující vazby:

- *Pro sledování plnění schválených výdajů („rozpočtové účetnictví“)* k provádění účetních zápisů, kódování transakcí atd. je nutné definovat takovou klasifikaci výdajů, která umožní sledovat přinejmenším organizační, resp. výdajové jednotky, případně další dílčí členění výdajové jednotky podle činností, zdroje financování a ekonomické klasifikace.
- *Pro předkládání rozpočtu parlamentu* je nezbytné definovat „výdaj“, tj. co je závazné pro exekutivu (rozpočet ministerstva, program v rámci daného ministerstva, individuální předměty atd.).
- *Pro řízení rozpočtu* je třeba určit, na které úrovni lze provádět změny mezi schválenými výdajovými položkami, kontroly aj. (na úrovni odvětvových položek, ekonomických kategorií, programů atd.). Někdy vede „racionalizace“ položkového „kódu“ ke zvýšeným kontrolám ex ante, protože jsou zaváděny další rozpočtované položky. Na změnu v rozpočtové klasifikaci by měla navázat revize pravidel pro řízení schválených výdajů a pravidel pro hodnocení vlivu jakýchkoli navrhovaných změn na realizaci rozpočtu.

b) Správní a institucionální aspekty

Měníme-li klasifikaci výdajů, je nejprve nezbytné identifikovat všechna dosavadní technická a institucionální omezení, kterým bude muset reforma systému vyhovět. Je nutné věnovat pozornost účetnictví a organizaci informačních systémů. Jestliže jsou, například, směřovány platby úroků se splácením dluhu, je evidentní, že bude nutné je od sebe oddělit. Ještě důležitější však je přezkoumat, jakým způsobem vede odbor řízení dluhu své účetnictví. Kromě toho špatně navržené či špatně zdokumentované informační systémy mohou být překážkou pro reformování systémů klasifikace výdajů. Proto bývá dobré před takovou reformou zkontrolovat současné aplikace a software. Ty by měly nejen být kompatibilní s existujícími klasifikacemi, ale také umožňovat další rozvoj systému.

Reforma systémů klasifikace výdajů nemůže vyřešit nedostatky ve výkaznictví a v úrovni zpracování rozpočtových zpráv, které jsou způsobeny nedostatky v institucionálním uspořádání. Například silný mimorozpočtový fond může odmítnout zavedení „transparentnějšího“ systému klasifikace. V takových případech musejí být pečlivě zváženy institucionální otázky. Nelze očekávat, že by reforma rozpočtové klasifikace mohla nahradit reformu rozpočtového systému.

c) Informační povinnosti a kódy

V souvislosti s reformou klasifikace výdajů by se měla změnit i organizace účetních systémů, přičemž sledována by byla správná identifikace transakcí. Reforma systému rozpočtové klasifikace si často klade za cíl zahrnout do hierarchické struktury této klasifikace kódy používané při každodenním řízení rozpočtů včetně dalších kódů, jež jsou nezbytné pro plnění informačních povinností (podle funkcí, programů atd.). V důsledku toho se systém kódů užívaný k zaznamenávání transakcí stává těžkopádným a těžko zvládnutelným, zejména v těch případech, kdy rozpočtové operace nejsou zpracovávány v plném rozsahu počítačově. To také bylo v několika zemích jedním z důvodů zpomalení anebo opoždění reformy systému klasifikace výdajů.

Takovým těžkopádným strukturám se lze vyhnout. Například země, které mají podrobnou organizační klasifikaci, nepotřebují měnit formát účtů a systémy kódů proto, aby mohly připravovat zprávy a výkazy podle COFOG. Manuály SNA93 a GFS nabízejí podobná řešení.⁶ Například jestliže se pro zprávy o platěbních operacích používají klasifikace podle „divize/projektu“ a jestliže jsou tyto „divize/projekty“ rozčleněny do kategorií podle systému COFOG, je možné uvádět platby způsobem konzistentním s COFOG jednoduše tak, že provázeme uvedené informace o platbách s tabulkou, která klasifikuje orga-

nizace podle COFOG. To lze snadno provést pomocí osobního počítače a tabulkového procesoru. Ani v těch nemnoha případech, kdy je výdajové jednotce přiděleno více funkcí a je třeba klasifikovat činnosti této organizace podle COFOG, to ještě nemusí vyžadovat zásadní změnu ve struktuře klasifikace. Postačí malý doplněk k organizačnímu kódu, aby bylo možné identifikovat příslušnou činnost. Podobný přístup lze přijmout i v případě klasifikace podle programů.

Schéma 4.1 ILUSTRATIVNÍ VZTAHY MEZI KLASIFIKACEMI VÝDAJŮ

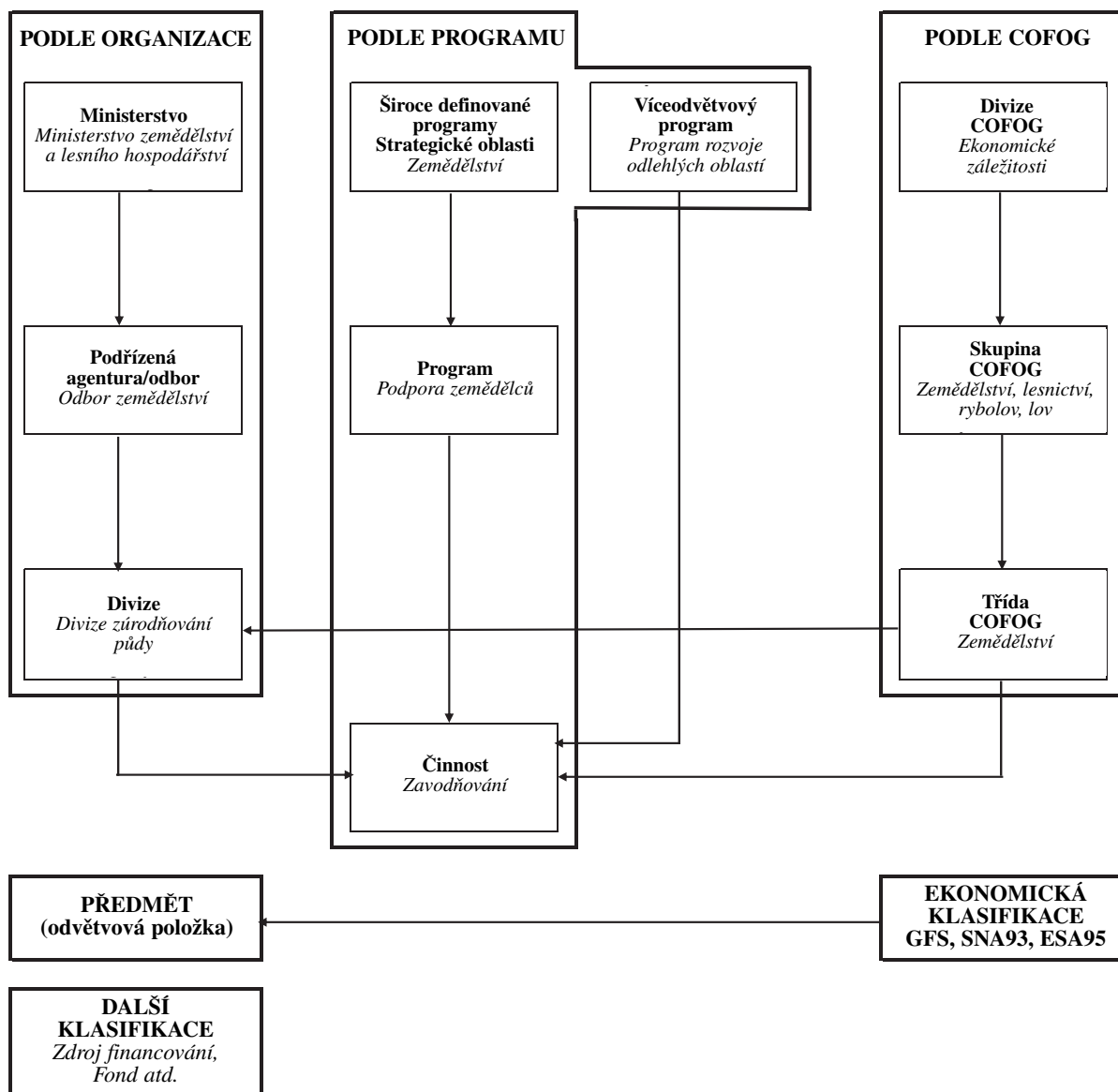


Schéma 4.1 ukazuje různé dílčí systémy klasifikace výdajů a vztahy mezi nimi. Kombinace divize (anebo v některých případech činnosti), položek rozpočtu a zdrojů financování obecně tvoří „společný jmenovatel“ pro dílčí systém klasifikace výdajů. Systém kódů používaný při každodenním řízení rozpočtu musí umožnit tento společný jmenovatel identifikovat, nemusí však popisovat veškeré další atributy dané výdajové operace.

Obecně je v rámci jedné kategorie klasifikačního systému (např. kategorie organizace) nutné desetinné anebo hierarchické kódování (např. aby byla zřejmá hierarchie ministerstva, sekce/odboru, oddělení/referátu). V řadě zemí se tento hierarchický přístup uplatňuje rovněž v rozpočtové klasifikaci používané pro každodenní řízení. Uvedená klasifikace je např. organizována takto: výdajové ministerstvo → sekce/odbor → referát → schválený výdaj na úrovni rozpočtu/položka rozpočtové klasifikace → rozpočtový kód (včetně organizace apod.).

Zavedení takovéto hierarchické struktury kódů je důležité pro správné definování výdajů ve vazbě na schválený rozpočet anebo ke stanovení pravidel pro řízení výdajového rozpočtu. Hierarchické či desetinné systémy kódů jsou rovněž užitečné pro finanční řízení, které je ve velké míře založeno na ručním (jako opak počítačového) zpracování, mělo by však být co nejjednodušší. V případě počítačového zpracování a v případě zpracování rozpočtových transakcí v „relační databázi“ je hierarchický systém kódů méně vhodný. Relační rozpočtová databáze se skládá z tabulek spojených navzájem určitými pravidly a definicemi. Každá tabulka by měla korespondovat právě s jednou kategorií rozpočtové klasifikace a kódy jsou definovány tabulka za tabulkou a kategorie po kategorii (organizace, funkce, schválené položka rozpočtu/položka rozpočtové skladby atd.). Pro zpracovávání zpráv či pro automatizované kontroly je možné sestavovat různé kombinace těchto základních kategorií a kódů.

B. Prezentace výdajů v rozpočtu

1. Hlavní požadavky

Rozpočet předkládaný parlamentu ke schválení by měl obsahovat všechny části nezbytné pro analýzu a vyhodnocení rozpočtové a fiskální politiky. Měly by v něm být rovněž uvedeny schvalované výdaje takovým způsobem, aby parlament byl schopen vykonávat svou kontrolní funkci. Informace o příjmech, výdajích, vládních výpůjčkách a dalších fiskálních údajích by měly být uváděny současně.

Vhodný počet položek schvalovaných výdajů závisí na různých okolnostech, jako jsou například pravidla upravující možnosti změn schválených výdajů, organizační struktura vlády a dělba pravomocí mezi zákonodárny a výkonnými orgány. Velký počet schvalovaných výdajů vede k tendenci zakonzervovat realizaci rozpočtu; na druhé straně je však dostatečně podrobná struktura schvalovaných výdajů potřebná k tomu, aby bylo možné získat představu o zásadních záměrech vlády a aby je parlament mohl projednat.

V některých mimoevropských zemích je počet schvalovaných výdajů omezen na zhruba 20 či ještě méně. Je vypracován podrobný roční plán výdajů podle organizace, programu a ekonomické kategorie, který je však v zásadě interním dokumentem řízení určeným k tomu, aby byl využit výkonnou mocí. V takových případech jsou pravomoci parlamentu při rozpočtování velice omezené a – je-li tomu tak – nenaplnují základní kritéria dobré správy a řízení.

Schvalované výdaje mohou, ale nemusejí obsahovat informativní subpoložky. V některých zemích je schvalovaný rozpočet rozdělen na tisíce schvalovaných položek, v jiných to je počet mnohem nižší. Tisíce schvalovaných výdajových položek mohou ztěžovat analýzu rozpočtu, takže je nutné provést agregace tak, aby materiál bylo vůbec možné přečíst.

Je velice důležité jasně v rozpočtu identifikovat, která organizace v rámci vlády zodpovídá za řízení každé hlavní položky či programu schvalovaných výdajů. Výdaje předkládané ke schválení by proto měly být v rozpočtu prezentovány tak, jak je znázorněno v boxu 4.2.

Jestliže je zavedena klasifikace podle programu, mohou být programy buď integrovány v rámci výdajů organizace, která za ně zodpovídá, anebo klasifikovány samostatně. Samostatná klasifikace nabízí větší pružnost ve vytváření struktury programů a jejich vztahů se strukturou správy. Například jestliže jsou v rámci jednoho výdajového ministerstva některé programy v gesci sekce a jiné v gesci odborů, je obtížné tuto informaci znázornit jediným zápisem. Relační databáze systému řízení umožňují provádět v rozpočtu různé prezentace výdajů – podrobné, sumarizované aj.

Prezentované výdaje by měly být porovnávány s výdaji za předešlý rok.

Box 4.2 ROZPOČTOVÉ VÝDAJE KLASIFIKOVANÉ PODLE ODPOVĚDNOSTI

Ministerstvo (nebo agentura)

Ředitelství (anebo jiná hlavní správní dílčí divize)

Program a projekt (*pokud je vhodné uvádět*)

Běžné výdaje

Domácí zdroje (Rozpočet)

Položka rozpočtu

Ostatní fondy (*existují-li*)

Položka rozpočtu

Vnější zdroje

Položka rozpočtu

Kapitálové výdaje (domácí / vnější zdroje)

Domácí zdroje (Rozpočet)

Položka rozpočtu

Ostatní fondy (*existují-li*)

Položka rozpočtu

Vnější zdroje

Položka rozpočtu

2. Samostatné rozpočty

V řadě zemí je rozpočet předkládán v několika samostatných částech nebo dokumentech, takzvaných „samostatných rozpočtech“, jako je „běžný rozpočet“, „rozvojový rozpočet“, „rozpočet na vybavení správy“ a „rozpočet na sociální zabezpečení“. Připojené rozpočty mohou být požadovány z důvodů právního či správního uspořádání. V některých zemích jsou považovány za nezbytné k zajištění autonomie určitých orgánů (univerzit, soudů aj.). Aby se však omezily problémy, které s takovým fragmentovitým předkládáním rozpočtu souvisejí, je žádoucí explicitním způsobem prezentovat celý rozpočet každého výdajového ministerstva (včetně poznámek pod čarou pro relevantní připojené rozpočty). Výdaje připojených rozpočtů by měly být klasifikovány podle principů diskutovaných výše.

3. Další formy prezentace rozpočtu

a) Prezentace podle funkce a programu

Prezentace rozpočtu podle funkce by měla ukazovat vývoj výdajů za několik předešlých let. Srovnání podle funkce jsou relevantnější než srovnání podle organizace nebo například programu, protože správní a programové struktury se obvykle vyznačují menší stabilitou než struktura funkční. Tato prezentace by měla rovněž zahrnovat výklad na odpovídajícím stupni podrobnosti, včetně vysvětlení cílů a očekávaných výsledků prezentovaných podle hlavního cíle a funkce (a podle programu a činnosti, pokud je používána podrobná klasifikace) odvětvové výdajové politiky. Jak již bylo uvedeno výše, programy – existují-li nějaké – mohou být buď integrovány do prezentace podle organizace, anebo uváděny samostatně.

K rozpočtu mohou být připojeny také víceleté odhady, pokud jsou připraveny konzistentním způsobem.

b) Prezentace kapitálových výdajů

Řada zemí uvádí kapitálové výdaje a běžné výdaje spíše v samostatných dokumentech či ve dvou různých částech rozpočtu než jako jedinou integrovanou strukturu. Tato praxe ztěžuje analýzu rozpočtů výdajových ministerstev a měla by být rezolutně potírána. Nicméně pro účely analýzy a efektivního rozhodování o výdajové politice je nezbytné mezi běžnými a kapitálovými výdaji zřetelně rozlišovat.⁷ Samostatné uvádění (v příloze k rozpočtu anebo v souhrnech) kapitálové části rozpočtu včetně všech budoucích výdajů spojených s projekty zahrnutými do rozpočtu usnadňuje analýzu rozpočtu. Jsou-li k dispozici příslušné informace, měly by být v rozpočtu prezentovány také pravomoci týkající se budoucích závazků, pokud možno s indikativním harmonogramem záloh. V zemích, v nichž se připravuje program veřejných investic, který se liší od rozpočtu, je žádoucí porovnat v rozpočtových dokumentech rozpočet a program investic (například v přílohách k rozpočtu či v poznámkách pod čarou).

c) Projekty financované z technické pomoci

Projekty financované z vnější technické pomoci často zahrnují jak kapitálové, tak běžné výdaje. V řadě reformních zemí je obtížné projekty financované z vnějších zdrojů v rozpočtu identifikovat, protože jejich kapitálová složka a běžná složka jsou uváděny v samostatných částech rozpočtu příslušného výdajového ministerstva. Na tuto problematiku se vztahují výše uvedená doporučení ohledně klasifikace výdajů podle jejich ekonomické kategorie. Pro dobré řízení i pro transparentnost by měly být projekty financované z vnější technické pomoci v rozpočtu jasně identifikovány, zejména tehdy, jestliže jsou významného rozsahu. Proto u zemí, které přijímají technickou pomoc,⁸ může být vhodné uvádět v příloze rozpočtu seznam projektů financovaných z vnějších zdrojů včetně spolufinancování z domácích zdrojů. V takových případech by do rozpočtových dokumentů měl být zahrnut seznam půjček na projekty a granty. Uvedená prezentace projektů financovaných z vnější technické pomoci by však neměla nahrazovat uvádění těchto projektů v rozpočtech jednotlivých ministerstev.

C. Programové přístupy

1. Výkonové a programové rozpočtování: zkušenosti z minulosti

V některých centrálně plánovaných ekonomikách (např. v zemích bývalého Sovětského svazu) byl rozpočet tradičně sestavován podle programů. To bylo v souladu s centrálně plánovacím přístupem a normativním způsobem rozpočtování výdajů; tato tradice se v mnoha z těchto zemí udržela dodnes. V mno-

ha dalších zemích lze za „tradiční“ rozpočet považovat „rozpočet podle rozpočtových položek“ prezentovaný podle organizační a ekonomické kategorie. Pokud je rozpočet podle rozpočtových položek komplexní a zahrnuje odpovídající systém klasifikace, splňuje velice dobře požadavky kladené na kontrolu výdajů, a to jak na nejnižší organizační úrovni, tak na úrovni agregátní. Umožňuje, aby byly v řízení rozpočtu jasně identifikovány odpovědnosti. Jeho síla spočívá v jednoduchosti a jednoznačnosti kontroly využití zdrojů. Rozpočty založené na systému rozpočtových položek byly (a v řadě zemí dosud jsou) spojeny s přípravou rozpočtu „orientovaného na vstupy“ a s rigidními a podrobnými kontrolami „ex ante“. Přístupy jsou však v každé zemi odlišné. V řadě zemí je hlavním cílem kontrolního systému zabránit převodům mezi osobními výdaji a dalšími položkami a podrobné odvětvové položky mohou být v rozpočtu zahrnuty pouze pro informační účely.

Nicméně hlavní kritika rozpočtu založeného na rozpočtových položkách spočívá v tom, že se nezačíná klíčovými záměry vládní politiky, jejich napojením na rozpočet a hledáním nejefektivnější kombinace vstupů k zajištění služeb poskytovaných vládou. Vedeno snahou o řešení tohoto problému se mnoho průmyslově vyspělých i rozvojových zemí v posledních 50 letech pokouší zavádět rozpočtové systémy založené na výkonovém či programovém rozpočtování. Tyto rozpočtové systémy jsou připravovány s cílem zvýšit efektivnosti a účelnost vládních činností. V rámci rozpočtu založeného na výkonu či programech jsou výdaje klasifikovány podle programu a činnosti, jsou identifikovány provozní cíle každého programu a pro každý program a činnost jsou stanoveny výkonové ukazatele. Z historického hlediska měly rozpočty založené na výkonu a programech nahradit rozpočtování založené na položkách a stát se hlavním nástrojem alokace zdrojů.

První rozsáhlou zkušenost s tvorbou rozpočtu založeného na výkonu učinili v roce 1949 ve Spojených státech, když uposlechli doporučení Hooverovy komise. Důraz byl kladen na měření úplných nákladů, vyhodnocení pracovního zatížení a snížení jednotkových nákladů. Pozornost se místo na užitečnost výsledku soustředila na objem práce, která měla být vykonána. Rozpočtování založené na výkonu se zaměřilo spíše na zvýšení provozní účinnosti než na efektivnost alokace. Od roku 1951 obsahoval rozpočet Spojených států seznamy programů anebo činností podle rozpočtového účtu vč. komentářů popisujících programy a výkon; některé z nich uváděly pracovní zatížení a informace o nákladech vypočtené na akruální bázi. Přestože experiment přinesl velké množství informací o výkonu a analytických údajů, nebyl považován za úspěšný. Kromě toho, že s sebou přinášel technické obtíže v oblastech, jako je měření nákladů, se v souvislosti s ním ozývaly obavy z toho, že rozpočet odpovídajícím způsobem nepropojuje strategii s programy.

Hledání metody rozpočtování, která by brala v úvahu rovněž účelnost vynakládání výdajů, vedlo k rozpočtování orientovanému na výkon. (V literatuře o rozpočtových reformách je programové rozpočtování považováno buď za určitou formu výkonového rozpočtování, anebo za zvláštní přístup.⁹⁾ V roce 1965 byl na všech úrovních vlády Spojených států zaveden Systém plánování, programování a rozpočtování (*Planning Programming Budgeting System – PPBS*). Byl navržen jako nástroj alokace zdrojů mezi programy. Jeho postupy se skládaly v zásadě ze tří fází. V plánovací fázi byla použita systémová analýza ke stanovení cílů a k identifikaci odpovídajících řešení. V programové fázi byly posuzovány prostředky a porovnávány s řešeními, která byla identifikována v plánovací fázi. Soubory činností byly seskupeny do víceletých programů, které byly vyhodnoceny a porovnány. Pak byly k srovnání různých programů jako konkurenčních prostředků k dosažení daného cíle použity analýzy porovnávací náklady a přínosy a efektivnost vynaložených nákladů. A konečně ve fázi rozpočtování byly tyto programy začleněny do ročního rozpočtu.

Po šestiletém úsilí a nepřilíh povzbudivých výsledcích bylo od Systému plánování, programování a rozpočtování upuštěno. Skutečně se zdá, že záměr dosáhnout dokonalé a neoddiskutovatelně logické organizace cílů a činností vlády je iluzí. Základním problémem byla skutečnost, že tento systém ignoroval poli-

tické aspekty rozhodovacího procesu. Dostatečným způsobem nebyla vzata v úvahu skutečnost, že cíle a činnosti vlády jsou politickou volbou a odrážejí kompromis mezi různými hodnotovými soudy. Systém plánování, programování a rozpočtování se pokoušel překonat administrativní rozškrtání a učinit tvorbu programů nezávislou na organizačním uspořádání. Takový technokratický přístup přerušil důležité propojení mezi strukturou programů a strukturou administrativy a setkal se tudíž s odporem manažerů. Navíc užitečnost a aplikovatelnost ekonomické analýzy na tomto poli byly přeceňovány. Systém plánování, programování a rozpočtování znamenal významné zvýšení pracovního zatížení, protože úředníci měli na starosti přípravu jak pravidelného ročního rozpočtu, tak programového rozpočtu. Tento systém vyžadoval vysoce vyškolené správce, kteří by prováděli různé analýzy a studie; a těch nebyl k dispozici dostatečný počet. Navíc už samo o sobě zavedení tohoto systému shora snižovalo jeho naděje na úspěch.

Koncem sedmdesátých let byl ve Spojených státech zkoušen další experiment – rozpočtování od nuly (*Zero Based Budgeting – ZBB*). Doslova vzato by tento přístup znamenal každoroční vyhodnocování všech programů a jejich přípravu úplně od začátku, nikoli soustředění se na rozpočtové změny v určitém daném rozmezí. V praxi se systém tak daleko nedostal. Agentury byly požádány, aby stanovily pořadí programů v rámci předem stanovených finančních limitů. Hlavními rysy tohoto systému byly: (1) formulace cílů pro každou agenturu, (2) identifikování alternativních přístupů k dosažení cílů dané agentury, (3) identifikování alternativních finančních úrovní, včetně určité „minimální“ úrovně, která byla obvykle pod úrovní běžného financování, (4) příprava „balíčků rozhodnutí“, včetně rozpočtu a informací o výkonu a (5) porovnání jednotlivých balíčků rozhodnutí. V praxi se ukázalo, že některé agentury neidentifikovaly minimální úroveň pod úrovní současného financování a mnoho z nich identifikovalo tuto úroveň jako náhodně zvolené procento současného stavu, obvykle v rozmezí 75–90 % (GAO, 1997a). Navíc byl postup rozpočtování od nuly velmi náročný na čas a fungoval jen krátce. Tento přístup se ukazuje jako užitečný pro příležitostné přezkoumávání výdajů (a jako takový byl uplatněn ve Velké Británii a dalších zemích), avšak postupovat podle tohoto systému každý rok při přípravě ročního rozpočtu je v praxi nemožné.

Kromě Spojených států bylo rozpočtování podle programů zkoušeno v mnoha dalších zemích,¹⁰ ve většině případů však tyto experimenty neměly dlouhého trvání. V žádném z těchto experimentů se tento systém neosvědčil natolik, aby se stal účinným nástrojem pro centrální alokaci zdrojů. Například Petrei (1998) v souvislosti s Latinskou Amerikou poznamenává: „Teoreticky má několik zemí v tomto regionu rozpočet podle programů a v některých případech tyto rozpočty zahrnují kvantitativní cíle. Ty však nehrají v diskuzích o rozpočtu žádnou úlohu ani nejsou používány k monitorování využití programových fondů.“

Přes tyto nepřilíš povzbudivé výsledky přinesly minulé experimenty s rozpočtováním podle programů určitý trvalý prospěch. Například Systém plánování, programování a rozpočtování přispěl k rozvoji ekonomické analýzy v rámci vlády a k rozvoji klasifikací výdajů podle funkcí jako nástroje pro stanovení a posuzování strategických priorit výdajové politiky. Analytické metody, které jsou základem Systému plánování, programování a rozpočtování, jsou používány dodnes, spíše však případ od případu než jako zobecněné nástroje pro alokaci zdrojů mezi jednotlivá odvětví. Jak uvádí Lacasse (1996), „potřeba komplexnosti rozpočtu; zaměření se při formulaci a vyhodnocování výdajové politiky na specifikaci vztahů mezi cíli a prostředky; pozornost křížovým horizontálním dopadům a zaměnitelností jednotlivých programů; nutnost prognóz a komparativního hodnocení nových výdajových politik – to vše se nezrodilo až se zmiňovaným systémem, ale bylo v té době zásadním způsobem zformulováno a tato formulace se ve velké míře používá dodnes“.

2. Soudobé přístupy k rozpočtovému programování v zemích OECD

Některé země OECD v současné době rozvíjejí programový přístup, jenž zahrnuje objasňování cílů každé agentury a programu, přípravu strategických plánů a plánů výkonu, vyhodnocení programů. Konkrétní rysy těchto přístupů k rozpočtování se v jednotlivých zemích liší.

Uvedené reformy řeší mnoho problémů, které byly v mnoha dřívějších experimentech příčinou nespokojivých výsledků při výkonově orientovaném či programovém rozpočtování. Znovu se začíná upírat pozornost na takové nástroje, jako je měření výkonu a nákladů. V důsledku rozvoje systémů informačních technologií jsou tyto postupy v dnešní době snáze použitelné než v padesátých letech dvacátého století, přestože stále ještě přetrvává řada obtíží. V porovnání se zkušenostmi získanými se Systémem plánování, programování a rozpočtování se novější přístupy nepokoušejí nahradit normální správní uspořádání výkonovým rozpočtováním či rozpočtováním orientovaným na programy, naopak důraz kladou na klíčovou úlohu výdajových subjektů. V několika zemích může být v rámci „dohod o zdrojích“ mezi centrem (např. ministerstvem financí) a výdajovými subjekty určita část výdajů zahrnuta přímo smluvně v podobě dohody o výkonu (například lze poskytnout fondy pro investice za podmínky, že výsledkem budou úspory zaměstnanců). Ve většině případů však neexistuje žádné přímé propojení mezi výkonem a alokací zdrojů mezi jednotlivé programy.

3. Možné přístupy k rozpočtovému programování v tranzitivních zemích

a) Alokace zdrojů mezi sektory

Vždy je požadováno, aby vláda na všech úrovních jasně stanovila cíle a tyto cíle byly prostřednictvím výdajové politiky zohledněny v sektorových rozpočtech. To vyžaduje vytvoření koordinačních mechanismů a zabudování pevných omezení do rozpočtového procesu. Definování cílů či příprava sektorových programů bez účinné kontroly fiskálních agregátů vedou často k tomu, že cíle jsou formulovány pouze obecně, a tím jsou i špatně definovány cíle výdajových politik; rezortní ministři místo toho sestavují seznam veškerých programů, které by si přáli uskutečnit. Konkrétně u většiny reformních zemí jsou nutnými (i když ne postačujícími) podmínkami pro rozvíjení programového přístupu zvýšení kapacity ministerstva financí, aby mohlo koordinovat přípravu rozpočtu, a objasnění úlohy každého účastníka v rozpočtovém procesu.

Programový přístup lze rozvíjet různými způsoby, například přípravou sektorových strategických a výkonových plánů, strategických dokumentů a sektorových přehledů. Některé reformní země v nedávné době zahájily – anebo jsou ve stadiu přípravy – tvorbu rozpočtů orientovaných na programy. Uvádění výdajů podle programu může pomoci zaměřit úvahy o veřejných výdajích na jejich cíle a výsledky za předpokladu, že proces formulace rozpočtu podnítl výdajové subjekty k tomu, aby ve svých programech odpovídajícím způsobem stanovily priority.

Programy jsou obecně popisovány ve formulářích profilu programu. Tyto formuláře obsahují specifikaci, ukazatele minulého a očekávaného výkonu a prognózu nákladů. Box 4.3 ukazuje příklad takového formuláře profilu programu.

Jestliže je hlavním účelem rozvíjení programového přístupu posílení rozpočtových analýz a pomoc při mezisektorové alokaci zdrojů, může mít program relativně široký záběr a může odpovídat velmi širokému cíli či funkci ministerstva nebo oblasti strategie (např. primární vzdělání). Za předpokladu, že jsou k dispozici výdajové klasifikace odpovídající z hlediska funkcí a z hlediska organizačního, bude „program“ definován jako seskupení již existujících položek rozpočtu. Může korespondovat například se seskupením výdajových kategorií podle COFOG. Přesto však se může ukázat jako nezbytné systém COFOG přizpůsobit tak, aby vyhovoval specifickým potřebám dané země. V jiném případě může být program definován pro ředitelství/odbor v rámci výdajového ministerstva nebo skupiny organizačních jednotek plnících podobné funkce.

Přístupy k definování „programů“ jsou většinou empirické, zatímco logika systémového přístupu k programovému rozpočtování by vyžadovala začít ještě před definováním programů s definicí cílů výdajové

Box 4.3 PŘÍKLAD PROGRAMOVÉHO PROFILU

Základní náležitosti žádosti výdajového ministerstva o rozpočtové prostředky

- Strategické cíle a záměry ministerstva v oblasti výdajové politiky
- Priority ministerstva v oblasti výdajové politiky (v návaznosti na relevantní legislativu)

Profil programu

- Název programu
- Cíle programu
- Projekty a činnosti zahrnuté v programu
- Ukazatele výkonu (vstupy, výstupy a výsledky):
 - Zpráva o výkonu za minulý rok (roky) a cíle pro běžný rok
 - Cíle pro příští rok
 - Cíle pro následující 2 až 3 roky (jedná-li se o přípravu víceletých programů)
- Odhad nákladů (podle zdroje financování):
 - Skutečné údaje za předcházející rok
 - Rozpočet pro běžný rok
 - Žádost o rozpočet, který je ve stadiu přípravy
 - Odhady nákladů příštích období pro následující 2 až 3 roky (jedná-li se o přípravu víceletých programů)
- Nejistoty a rizika: klíčové předpoklady a vnější faktory, které mohou ovlivnit úspěch daného programu

politiky. Empirický přístup je však nákladově efektivnější. Bylo by obtížné a poněkud iluzorní definovat cíle organizace nezávisle na její struktuře a dříve vymezených funkcích.

Ukazatele a specifikace by měly být uváděny spolu s programy. Na této úrovni agregace však ukazatele slouží v zásadě spíše k ilustraci věcného zaměření výdajové politiky a k zajištění zpětné vazby pro ty, kteří činí rozhodnutí, než k monitorování provozního výkonu. Nicméně v několika málo zemích, jako je například Velká Británie, byl v některých oblastech vytvořen systém jak obecných ukazatelů, tak ukazatelů specifických, které jsou zaměřeny na monitorování provozního výkonu vládních agentur. Je samo-

zřejmé, že by bylo nerozumné rozhodovat o alokaci rozpočtových prostředků pouze na základě programového výkonu. Špatný výkon v prioritních sektorech často nevyžaduje snížení, ale naopak zvýšení zdrojů. Někdy mohou programy a činnosti, které jsou v rozpočtu podrobně uváděny, obsahovat stovky stran specifikací a ukazatelů. Takové rozpočty může být velice obtížné analyzovat, a proto jim někdy není věnována dostatečná pozornost. Prezentace rozpočtu podle programů by se měla soustředit nejprve na strategické oblasti (či hlavní programy/funkce) a na strategické cíle vlády.

Zklamání plynoucí z dřívějších experimentů s rozpočtováním orientovaným na program naznačují, že je lepší vyhybat se složité reklasifikaci výdajů a ponechat klasifikaci podle programu jednoduchou. Při rozvíjení programového přístupu by mělo být věnováno úsilí popisu cílů vlády, a ne složité reklasifikaci výdajů. Předkládání výdajů podle programu může skutečně usnadnit analýzu rozpočtu, ale pouze tehdy, jestliže jsou programy definovány jasným a jednoduchým způsobem.

b) Programování výdajů jednotlivých subjektů (agentur)

Na úrovni subjektů by měly být programy definovány způsobem, který vyhovuje potřebám vnitřního řízení těchto subjektů. Struktura programů by měla být dostatečně podrobná a programy by – v obecné rovině – měly být rozděleny na činnosti. Určitá činnost odpovídá v zásadě určitému omezenému počtu výstupů. Ukazatele výkonu se stanovují podle činností a monitorovací postupy by měly programovým manažerům zajistit zpětnou vazbu nezbytnou pro alokaci zdrojů mezi jednotlivé činnosti. Například skutečnost, že program prevence AIDS vedl k neuspokojivým výsledkům, by měla ministerstvo zdravotnictví podnítit k tomu, aby nově definovalo činnosti realizované v rámci tohoto programu. Kromě zpětné vazby pro provozní manažery lze monitorování výkonu využít i v systémech zaměřených na dosažené výsledky (např. tak, že na dosaženém výkonu závisí část platu manažerů). Jak však bude rozebráno v kapitole 15, je v této oblasti zapotřebí jisté opatrnosti.

Standardní klasifikace podle funkce, jako je COFOG, nemusí nutně korespondovat s požadavky na monitorování výkonu podrobných programů. Výdajová ministerstva zodpovídají za provozní výkon ve svých sektorech, a tudíž i za definování a navrhování odpovídajících monitorovacích nástrojů. Podobně také klasifikace výdajů podle programu anebo činností by měla být připravena ministerstvy nebo agenturami podle určitého metodologického rámce stanoveného ministerstvem financí.

Využití systému výkonnostních ukazatelů nevyžaduje, aby se z programového rozpočtování udělalo složité detailní „cvičení“. Například jestliže jsou hlavními výstupy zdravotního střediska návštěvy u lékařů a očkování, měření výkonu této organizace nevyžaduje pro tyto činnosti přípravu rozpočtů podle programu. Ukazatele mohou být stanoveny přímo pro rozpočet daného zdravotního střediska. Navíc programy a činnosti zaměřené na řízení provozu si mohou zavést agentury samy, programové rozpočtování není třeba zavádět centrálně. Například k dosažení cíle zvýšení znalostí studentů z angličtiny se může ministerstvo školství rozhodnout zavést do vnitřního řízení „program studia angličtiny“ a plánovat a monitorovat různé činnosti, jako je např. nákup knih, vyškolení učitelů a příprava nových školních osnov. To však nevyžaduje rozdělení rozpočtu do takových kategorií, jako je „rozpočet programu studia angličtiny“ a „rozpočet programu studia matematiky“ a tak dále.

c) Odpovědnost a problematika řízení

Klasifikace výdajů podle programů by neměla být vnímána jako náhražka klasifikace organizační – která je základem efektivního systému veřejné správy a skládání účtů veřejnosti. Reformní země ve značné míře opustily své předešlé metody rozpočtování založené na programech a normování; řada z nich však ještě nedosáhla efektivního a transparentního rozpočtování podle vstupů a přidělování prostředků

spíše pro programy. Reformní země by se však dopustily omylu, kdyby považovaly rozvíjení klasifikace rozpočtu podle programů za důvod pro opětovné zavádění uvedených starých praktik. V této knize se, například, doporučuje, aby ministerstvo financí po projednání ve vládě stanovilo v počáteční fázi rozpočtového procesu výdajové stropy a uvědomilo o nich jednotlivá ministerstva. Ve většině případů budou tyto stropy vycházet spíše z rozpočtu určitého organizačního subjektu (tj. ministerstva anebo hlavní výdajové agentury) než z rozpočtu podle programů, a to i tehdy, jestliže rozpočet ministerstva vychází z klasifikace podle programů.

Rozpočtování podle programů může způsobit opoždění přípravy rozpočtu, a to zejména v případě, že struktura programů je výrazně odlišná od organizační struktury vlády. „Mapování“ programů a organizací zodpovídajících za jejich realizaci může být sice vypracováno pomocí počítače, ale projednávání rozpočtů jak programů, tak organizací vyžaduje čas. Výdaje klasifikované podle programu musejí být snadno porovnatelné s výdaji klasifikovanými podle organizační klasifikace využívané při řízení rozpočtu. Jestliže je rozpočet řízen či monitorován podle programu, musí programová struktura odpovídat organizaci vládního účetnictví. Jestliže proces přípravy rozpočtu není jasně ohraničen, ministerstva mohou někdy navrhovat nejrůznější zvyšování počtu svých činností, aby zdůvodnila zvýšené rozpočtové požadavky. Je samozřejmé, že ministerstvo financí musí být vůči těmto taktikám obezřetné.

Pro výdaje, které mají vliv na více než jednu oblast politiky a týkají se více než jednoho ministerstva (např. program jaderné energetiky může vyvolat zvýšení nákladů na životní prostředí; program regionálního rozvoje se často bude vztahovat k činnostem i několika ministerstev), se může ukázat jako žádoucí zavést mezirezortní programy. Jejich zavedení by však nemělo bránit tomu, aby jednotlivé složky programu byly prezentovány v rozpočtu ministerstva či agentury, která je za řízení daného programu primárně zodpovědná. Pro účely rozhodování, monitorování a kontroly realizace programu by měla postačovat tabulka připojená k rozpočtu, která by ukazovala, jaké činnosti jsou mezirezortními programy pokryty.

d) Závěrečné poznámky

Teoreticky je programové a výkonové rozpočtování zaměřeno jak na zlepšení rozhodování v oblasti výdajových politik, tak na zlepšení provozního výkonu. Přístup účelně vynaložených nákladů může zahrnovat:

- pro *dokumentování alokace zdrojů a sektorových politik*: přípravu popisů široce zaměřených programů či funkcí, včetně specifikací podporovaných relevantními ukazateli výkonu. Takovýto popis hlavních programů může dokumentovat rozpočtové požadavky jednotlivých ministerstev a může být uváděn spolu s rozpočtem, aby usnadnil procedury parlamentního přezkoumání výdajových návrhů připravených vládou;
- pro *řízení programu*: zavedení odpovídajících nástrojů „šitých na míru“ specifickým charakteristikám určitého sektoru a zásadním otázkám výdajové politiky, za které jsou ministerstvo či agentura zodpovědné. Příprava vnitřních víceletých programových rozpočtů pro programování a monitorování specifických činností je vysoce žádoucí v sektorech, které jsou přímo zapojeny do poskytování veřejných služeb. Tyto činnosti však nevyžadují reklasifikaci veškerých vládních výdajů;
- progresivní rozvíjení *mechanizmů zpětné vazby*, jako je hodnocení daného programu (viz kapitola 15).

Ministerstvo financí může povzbudit agentury k tomu, aby rozvíjely interní programový přístup, tím, že bude v každoročním rozpočtovém dopise specifikovat požadavky na předkládání návrhů rozpočtů výdajových ministerstev. Nelze však očekávat, že takové technokratické postupy přispějí nějakým výraz-

ným způsobem ke zlepšení procesů rozhodování o alokaci centrálních zdrojů. „Jestliže jsou rozpočtový systém i postupy orientovány na výkon, je tomu tak spíše proto, že institucionální rámec jednak podporuje a jednak vyžaduje výkon, než proto, že jsou používány specifické techniky a nástroje.“ (Světová banka, 1998) Navíc, jak poznamenává studie OECD (1997e), „vstupy jsou stále důležité jako rozpočtová směrnice; propojení mezi výkonem a rozpočtem je nepřímé a často spíše deduktivní než přímé a automatické a tlak vyvíjený rozpočtem posunuje využití výkonových ukazatelů spíše do fáze vyhodnocení ex post“.

D. Manažerismus

1. Co je „*manažerismus*“?

Při rozvíjení výkonově orientovaného rozpočtování kladou některé země OECD zvláštní důraz na úlohu agentury a na rozvíjení mechanismů tržního typu. Tyto přístupy konkurují těm modelům veřejné správy, které jsou používány obecně. Veřejná správa již tradičně vychází z hierarchického modelu a řetězce příkazů, ve kterém se přísně dodržují příkazy a pokyny z vyšších úrovní na nižší a pro který je charakteristická vysoká jistota zaměstnání a silná vnitřní disciplína založená na souladu s předem stanovenými pravidly a ustanoveními.

Zájem o posílení výkonu veřejné správy v období, kdy se zdroje věnované do veřejného sektoru ztenčují, vyústilo v hledání systémových přístupů vedoucích ke zlepšování provozní efektivity. Dosažení tohoto cíle mohou napomoci dva široce koncipované přístupy.

První přístup je zaměřen na posílení pravomocí manažerů zvýšením stupně jejich volnosti v rozhodování o provozních záležitostech, přičemž se současně zvyšuje i jejich odpovědnost. Soubor nástrojů řízení, které jsou navrhovány k dosažení tohoto cíle, zahrnuje plánování a hodnocení, decentralizaci a pružnost při využívání zdrojů, zaměření se na výkon a jeho měření, firemní plánování a pravidelné hodnocení pomocí stanovených signálních ukazatelů. Tento přístup vychází z existujících systémů řízení a organizačních struktur.

Druhý, obecně radikálnější přístup často popisovaný jako „*manažerismus*“, spočívá v aplikaci či simulování tržního chování ve vládních agenturách a je jedním z klíčových prvků toho, co je označováno jako model Nového řízení veřejné správy (*New Public Management – NPM*).¹¹ Obecným cílem zavádění manažerismu do vlády je docílit toho, aby manažeři veřejné správy řídili tuto oblast za podmínek podobných jako v soukromém sektoru. Součástí tohoto systému jsou současné prvky teorie firmy, které využívají vztahu mezi osobou (vedoucím), která zaměstnává jinou osobu (zaměstnance) proto, aby vykonávala konkrétní úkoly. Funkce zaměstnance a vedoucího jsou zřetelně odděleny. Vztah mezi zaměstnancem a vedoucím má podobu explicitních či implicitních smluv, které zaměstnance stimulují k tomu, aby plnil úkoly v požadované linii, a které mají zabránit tomu, aby docházelo k byrokratickým průtahům a deformacím cílů vedoucího.

Důležitým rysem paradigmatu Nového řízení veřejné správy je úloha agentury. V zemích, jako je Velká Británie a Nový Zéland, byl vytvořen velký počet oddělených subjektů či agentur, které vykonávají provozní činnosti. Předpokládá se, že ohraničení provozních funkcí a zadání konkrétního úkolu konkrétní jednotce umožní zřetelně specifikovat odpovědnost pracovníků a manažerů, vypracovat ukazatele výkonu a učinit pracovníky a manažery přímo odpovědnými za jejich výkon. Navíc tradiční finanční odpovědnost se takto rozšíří na odpovědnost za efektivnost a úspornost jednotlivých operací a – v některých případech – i za výsledky. Agentury mají své vlastní účetnictví s kvazipodnikatelskou podobou, jsou jim stanoveny finanční cíle a vypracovávají roční finanční rozvahy, ze kterých je patrný jejich finanční výkon,

aktiva a pasiva. Dalším aspektem tohoto zvýšeného zájmu o výstupy a výsledky je pak rozvíjení systémů akruálního účetnictví a rozpočtování.

„Rozpočtování orientované na výstupy“, které bylo zavedeno na Novém Zélandu, představuje nejkomplexnější aplikaci principů a doktrín Nového řízení veřejné správy. Ministři jsou vnímáni jako „šéfové“ a „výkonní ředitelé“ exekutivních agentur jako jejich „zaměstnanci“. Smlouvy mezi ministry a výkonnými řediteli nejsou založeny na výsledcích, ale na výstupech, protože výsledky jsou ovlivňovány mnoha proměnnými veličinami, které zaměstnanci nemohou ovlivnit. „Například smlouvy policejních komisařů s ministrem, pod kterého spadá policie, obsahují ustanovení a zajištění určité úrovně policejních služeb, hlídek, programů pro bezpečnost komunit, propagaci bezpečnosti na silnicích aj. Komisař nemá ve smlouvě snížení kriminality. Kriminalita je ovlivněna mnoha proměnnými veličinami, které komisař nemůže ovlivnit.“ (Bale a Dale, 1998). Přidělené rozpočtové prostředky na zajištění výstupů jsou stanoveny na akruální bázi a vztaženy ke třídě výstupů.¹² V současné době jsou náklady na výstupy stanoveny na bázi nákladů na vstupy. To je v podstatě důvodem toho, proč postupy rozpočtování dosud nejsou plně orientovány na výstupy.¹³

2. Vhodnost modelu manažerizmu pro tranzitivní země¹⁴

Měly by reformní země uvažovat o přijetí manažeristického přístupu? K tomu, aby bylo možné vyhodnotit vlivy některých experimentů Nového řízení veřejné správy na chování úředníků státní správy a efektivnost a účelnost poskytování veřejných služeb, je nutné použít vědecké metody. K dnešnímu dni nebyl shromážděn dostatek podkladů svědčících o tom, že byl uvedený experiment úplně anebo alespoň částečně úspěšný. Zatím ale také uplynulo pro jednoznačné závěry příliš málo času. Avšak už samotné tyto skutečnosti by měly být pro reformní země určitým varováním, aby se touto cestou nevydávaly bez patřičné opatrnosti. Schick (1998) uvádí několik zásadních argumentů vypovídajících o nebezpečí přenášení novozélandského přístupu do zemí, které zatím nemají vybudované základy rozpočtového systému a další základní předpoklady.

Mnohé z těchto smluv, do kterých vlády v rámci reformovaného novozélandského modelu vstupují, nejsou skutečně smlouvy v ryze komerčním smyslu, tj. neexistuje nezávislost smluvních stran v tom smyslu, že by umožňovaly „kupci“ služeb ukončit smlouvu a sjednávat nápravu prostřednictvím soudů v případě, že „prodávající“ službu neposkytuje. Smlouvy, kde je „kupujícím“ služeb ministr a „prodávajícím“ úředník daného ministerstva či agentury, jsou v tomto smyslu obzvláště nereálné. V každém případě ne všechny činnosti lze snadno zajistit smluvně. Dobře specifikovat lze v rámci smluv pouze takové činnosti, které jsou snadno kvantifikovatelné a předvídatelné, vyznačují se nízkým stupněm politické citlivosti a potřeby mít volnost v rozhodování.

Možnost sepsat kompletní dohody mezi kupujícím a poskytovatelem, které by jasně a zcela jednoznačně definovaly stimuly a výkonové standardy pro většinu vlády, je třeba brát s velkou rezervou. V západních zemích může široké využívání těchto smluv oslabovat tradiční hodnoty, jimiž se služby veřejnosti vyznačují, osobní zodpovědnost a profesionalitu a dále mechanismy informačních toků a zpětné vazby mezi strategií a poskytováním služeb. Prvek neformálnosti je zásadním faktorem, jenž usnadňuje fungování veřejné správy, v níž se všechny významné vládní činnosti řídí formálními postupy a pravidly. Zredukování neformální komunikace a vzájemné výměny informací může obě strany ochudit. To v plné míře zakusilo novozélandské ministerstvo práce, které po několik let odolávalo oddělení „politik“ od poskytování služeb.

V reformních zemích může takovéto využití smluv zkomplikovat budování moderního systému veřejné správy, která v sobě zahrnuje základní kvality a etické standardy vytvářené tradičními hodnotami veřej-

ných služeb v západních demokraciích. Tam, kde chybí pravidla pro řízení veřejné správy, budou náklady na neformálnost vysoké. Do systému budou investovány čas a zdroje, aniž by byla věnována pozornost skutečným výsledkům programů. Je pravděpodobné, že ve finančně a politicky nejistém prostředí budou prostředky přidělené pro určitého kontrahenta záviset na intenzitě působení daného pracovníka na kontraktujícího vedoucího a na míře nevědomosti uvedeného vedoucího o tom, kolik daná služba stojí.

Standardy procesu – konkurenční nábor zaměstnanců a pracovní postupy, národnostní spravedlnost, rovnoprávnost z hlediska pohlaví, čestnost a transparentnost, nestrannost při využívání práv kontroly propůjčených regulatorní mocí, výkon státního monopolu s ukázněností a slušností – jsou důležité prvky toho, co by vlády měly vykonávat. Zredukováním takového složitého komplexu pouze na jednu položku – a to jak ve smyslu rozpočtu, tak smyslu poskytovaných služeb – by se mohl otevřít prostor pro zneužívání moci a korupci se všemi negativní následky pro veřejnost.

Jednání o smlouvách a jejich prosazení si vyžádá podstatné transakční náklady. Důležitá budou pravděpodobně i omezení kapacit. Sestavení smluv vyžaduje definování výkonu ex ante, jeho měření ex post a stanovení odpovídajících odměn způsobem, který je považován za spravedlivý. Je obtížné a potenciálně riskantní aplikovat přístup manažerských smluv v zemích, v nichž veřejná správa v minulosti fungovala spíše na bázi příkazů než formou spolupráce a konzultací.

Vytváření samostatných subjektů pro poskytování veřejných služeb může zlepšit provozní efektivnost a pro určité funkce může být v reformních zemích žádoucí. Je však třeba postupovat opatrně. V řadě reformních zemí může „samostatný subjekt“ v praxi snadno degradovat na „mimorozpočtový fond“ s následky, které již byly v této knize diskutovány. Je rovněž sporné, zda je skutečně nutná organizační reforma k objasnění mandátů (např. ve srovnání s příslušným delegováním pravomoci). V mnoha zemích má navíc oddělení sféry odpovědné za formulaci a hodnocení politik ve výdajové oblasti od poskytování služeb za situace, kdy nejsou vyčleněny zvýšené zdroje pro ministerstva zodpovídající za přípravu politik, tendenci vyústit ve fragmentaci a nekonzistentnost formulace sektorových strategií; tyto strategie jsou ve skutečnosti nakonec zformulovány subjekty odpovídajícími za poskytování služeb. Typickým výsledkem je různý stupeň „vazalství“. Ministerstvo financí při přípravě rozpočtu jedná přímo se subjekty poskytujícími služby, zatímco ostatní ministerstva jsou do tohoto procesu zapojena jen v malé míře. Například v reformních zemích bývá často rozpočet dopravy projednáván mezi ministerstvem financí a relevantními agenturami a pouze se slabou koordinací na sektorové úrovni.

Převzetí odpovědnosti vyžaduje vytvoření odpovídajících systémů účetnictví a vypracovávání finančních zpráv. Je však třeba zdůraznit, že pro účely formulace a realizace výdajové politiky představuje centrum operací výdajové ministerstvo. Reformní ekonomiky by neměly nahrazovat účinnou realizaci rozpočtu finančními zprávami a štěpit politickou odpovědnost – což by se mohlo snadno stát, kdyby se podřízené agentury staly subjekty, které připravují zprávy pro parlament a širokou veřejnost. Jak poznamenává Premchand (1998), přílišný důraz kladený na agentury či subjekty vypracovávající zprávy by mohl přispět k nežádoucí fragmentaci.

Ve skutečnosti bylo dřívější nadšení pro model Nového řízení veřejné správy – jímž se oddělila výdajová politika od poskytování služeb, zavedla kategorie kupujících a poskytovatelů služeb a uzavírání smluv mezi nimi – do určité míry zchlazeno zkušenostmi. Ty odhalily, že voliči nejsou ochotni vládu zprostit odpovědnosti za výsledky jejího působení jen proto, že sepsala smlouvu a určité činnosti se tak zbavila. Ve skutečnosti by na vlády mohly dopadnout negativní stránky obou systémů v tom smyslu, že by ztratily bezprostřední kontrolu nad výsledky a přitom by v očích veřejnosti byly za veškeré neúspěchy při plnění slibů týkajících se výdajové politiky a za ztrátu fiskální kontroly neustále odpovědné. Vláda Velké Británie nedávno správnost svého rozhodnutí přesunout značnou část vládních činností smluvně na agentury zpochybnila.

Zdá se, že země, které se pokoušejí aplikovat novozélandský typ reformy v prostředí, které nemá podobný právní a kulturní charakter, se potýkají s potížemi. Některé země kontinentální Evropy čelily při pokusech importovat systém Nového řízení veřejné správy vážným obtížím a částečně právě z tohoto důvodu byly tyto reformy plně zavedeny jen zřídka. Obecně by reformní země měly být při svých snahách o zavádění systému Nového řízení veřejné správy obezřetné a nejprve zajistit, aby existovaly určité předpoklady, např. silné centrální řízení pokladních operací a adekvátní kontrolní mechanismy.

POZNÁMKY

1. Oddělení statistiky Mezinárodního měnového fondu v současné době reviduje verzi GFS, která byla zpracována v *Manuálu k vládní finanční statistice* z roku 1986. Nová verze bude popisovat integrovaný systém vládní finanční statistiky, jenž bude v maximálně možné míře harmonizován se *Systémem národních účtů verze SNA1993*. Není-li uvedeno jinak, týkají se poznámky v této knize návrhu verze GFS z ledna roku 2000, která je zkráceně nazývána „GFS 2000“. Revidovaná verze GFS bude vydána koncem roku 2000 anebo v roce 2001. Pro další informace viz <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual>.
2. Viz podrobná vysvětlení rozdílů mezi požadavky na rozpočtovou/účetní klasifikaci a klasifikaci GFS v Allanovi (1998).
3. Jak termín „odpisování“ používaný v podnikovém účetnictví, tak „spotřeba fixního kapitálu“ v pojetí SNA se týkají alokace nákladů na pořízení hmotného majetku v průběhu účtovacího období. Hodnota spotřeby hmotných aktiv odhadovaných v národních účtech se však může značně lišit od odpisů, jak jsou zaznamenány v podnikovém účetnictví či jak je lze uvádět pro daňové účely, zejména při inflaci. Podle metodologie SNA se spotřeba investic vypočítává z cen převažujících v době, kdy se realizuje daná výroba, nikoli v době, kdy byly tyto investice pořízeny.
4. Při projednávání GFS Mezinárodní měnový fond (1986) poznamenává: „Existuje veliký prostor pro rozhodování o tom, zda budou funkce izolovány a jakým způsobem by měly být seskupeny. Učinná rozhodnutí nikdy nejsou konečná; je třeba je pravidelně přezkoumávat, aby bylo možné určit, zda by se veřejná poptávka a vládní priority neměly odrážet ve změněné klasifikaci. Například současné problémy (na počátku osmdesátých let) s dodávkami energie a ochranou životního prostředí byly hlavní motivací pro vytvoření samostatné kategorie pro palivo a energii. Klasifikace ale dosud neobsahuje kategorii, která by se vztahovala k ochraně životního prostředí, protože se v současné době zdá nemožné takovou skupinu definovat a měřit.“
5. Kromě termínu „běžné výdaje“, jak je definován ve slovníčku (tj. veškeré jiné výdaje než výdaje na kapitálové projekty a kapitálové transfery), jsou v této knize používána ještě dvě další podobná pojetí. „Opakující se náklady“ jsou budoucí náklady (kapitálové a běžné) vyvolané investičními projekty, „provozní výdaje“ či „běžné náklady“ jsou výdaje na správu vzniklé řízením provozu ministerstev a agentur, tj. mzdy a nemzdové náklady na pracovníky, nábytek a vybavení, otop a osvětlení, pronájem kanceláří, běžnou údržbu aj.
6. „Pro většinu dalších výdajů (kromě transferů a půjček bez splátek) nebude obecně možné využívat jako jednotek klasifikace transakcí. Namísto toho budou muset být agenturám, programovým jednotkám, úřadům a podobným jednotkám při vládních úřadech/ministerstvech přiděleny kódy COFOG.“ (Mezinárodní měnový fond, 1986, s. 143). Podobné doporučení je uvedeno v kapitole 2 Organizace spojených národů (2000).
7. Některé země, v jejichž rozpočtu v minulosti kapitálové výdaje od běžných výdajů zřetelně odděleny nebyly, uvažují o možnosti vytvořit samostatný „kapitálový účet“. Ohledně Spojených států viz GAO (1993), ohledně Kanady viz Auld (1985).
8. V rámci Evropské unie sem spadají kandidátské země, které získávají prostředky z předvstupní pomoci Evropské unie pro zemědělství, regionální rozvoj aj.

9. *Příručka pro rozpočtování orientované na programy a výkon* (1965) Organizace spojených národů uvádí definici rozpočtování orientovaného na výkon, která dala podobu formulaci programu i měření výkonu při plnění programových cílů.
10. Viz „Použití moderních technik rozpočtování: variace na dané téma“ v Premchand (1983), tabulka 23.
11. Čtenář může najít popisy modelu Nového řízení veřejného sektoru a diskuzi o jeho relevanci v publikacích Christophera Hooda (1991), Savoie (1995) a Borinse (1995).
12. V rozpočtu Nového Zélandu jsou rozlišovány tyto kategorie přidělů: „(1) třídy výstupů, např. poradenství v oblasti politiky, správa smluv, služby ochranného dozoru, (2) dávky, např. v nezaměstnanosti, pro domácí účely, stipendia, (3) výdaje na výpůjčky, např. výdaje na úroky, prémie, výpůjčky, další finanční náklady, (4) jiné výdaje, např. náklady na restrukturalizaci, náklady na vedení soudních sporů, ztráta při prodeji investic, zahraniční rozvojová pomoc, (5) kapitálové příspěvky, zvýšení investic v určitém oddělení či podniku ve státním vlastnictví pro zvýšení kapacity výstupu či zlepšení efektivnosti, (6) koupě a rozvoj, například státní dálnice, národní parky, parlamentní budovy jako investice a (7) splácení dluhu, např. splácení dluhu v zahraniční měně“. Příspěvky a kapitálové výdaje jsou ministerstvům rozpočtovány na pokladním principu. (Nový Zéland, Ministerstvo financí, 1996)
13. „Položkám rozpočtu se při přípravě a revidování rozpočtů věnuje větší pozornost, než se obecně předpokládá. Určité výstupy, jako je např. poradenství v oblasti politiky, jsou rozpočtovány podle vstupů a manažeři v rozhovorech uváděli, že rozpočty jejich ministerstev jsou v tomto ohledu rozpočtovými analytiky ministerstva financí často přezkoumávány. Přesun od cen vstupů k cenám výstupů by vyžadoval výrazná zlepšení nákladového účetnictví, alokace a analýz nákladů.“ (Schick, 1996)
14. Částečně převzato od Allena (1999) a Sutche (1999).

POZNÁMKY ČESKÉ REDAKCE

- 1* tj. v okamžiku, kdy vznikne účetně závazek, k němuž se platba vztahuje

KAPITOLA 5

FORMULACE ROZPOČTOVÉ POLITIKY A PŘÍPRAVA ROZPOČTU

Tato kapitola pojednává o klíčových procesech, které jsou nutné k zajištění celkové fiskální disciplíny a efektivní alokace zdrojů v souladu se záměry vládní rozpočtové politiky a fiskálními cíli. Mezi ně patří:

1. stanovení fiskálních cílů a úrovně výdajů, která by s nimi byla slučitelná,
2. příprava střednědobého makroekonomického a fiskálního rámce,
3. koordinační mechanismy pro rozhodování o rozpočtové politice,
4. příprava samotného rozpočtu.

A. Makroekonomický a rozpočtový kontext

1. Význam střednědobého výhledu pro rozpočtování

a) Všeobecné otázky

Ačkoliv téměř ve všech zemích jsou státní rozpočty sestavovány na základě ročního cyklu, musí se při jejich sestavování přihlížet k událostem, které rok přesahují; jde zejména o projektované příjmy, dlouhodobější náklady na programy a vládní politiky a udržitelnost vládních fiskálních politik a jejich dopad na státní dluh. Střednědobý výhled je nutný i proto, že časové rozpětí ročního rozpočtu je příliš krátké na prosazení změn výdajových priorit. V době, kdy je rozpočet sestavován, je většina výdajů rozpočtového roku již dána platnými závazky. Např. platy stálých státních zaměstnanců, výplata penzí a náklady na dluhovou službu se z krátkodobého hlediska nemění. Ostatní náklady je možné upravovat, ale často jen v nepatrné míře. Prostor k manévrování obvykle poskytuje jen 5 až 10 % z celkových výdajů. To znamená, že jakákoliv skutečná změna výdajových priorit, má-li být úspěšná, musí probíhat v časovém rozpětí několika let. Vláda například může chtít přejít od plošného poskytování sociálních služeb na jejich adresné zaměření na nejpotřebnější občany. Výdajové důsledky takovéto změny politiky trvají několik let, a proto ji lze stěží provádět, zaměříme-li se pouze na roční rozpočet. Aby bylo možné veřejné správě a veřejnosti ukázat žádoucí směr změn, jsou potřebné i střednědobé fiskální projekce. Při jejich absenci bude mít rychlé přizpůsobování výdajů měnícím se podmínkám tendenci nabývat paušálního ad hoc charakteru a výdaje budou směřovat především do oblastí, v nichž lze měnit vstupy a aktivity v krátkém časovém horizontu.

Pro stanovení rámce pro sestavování ročního rozpočtu, pro zhodnocení toho, zda jsou rozpočtové politiky udržitelné, a pro identifikaci žádoucích změn v politikách má rozhodující význam příprava střednědobého makroekonomického rámce. Makroekonomické projekce nejsou pouhou předpovědí trendů mak-

roekonomických proměnných. Projekce jsou založeny na definování cílů a nástrojů v oblastech, jako je měnová politika, fiskální politika, kurzová a zahraničněobchodní politika, řízení zahraničního dluhu, regulace a podporování aktivit soukromého sektoru a reforma veřejných podniků. Například cíl hospodářské politiky snížit inflaci běžně koresponduje s cílem snížit podíl deficitu a dluhu na HDP, přičemž mezi konkrétní nástroje mohou patřit změny v proporcii přímých a nepřímých daní nebo opatření v úvěrové politice.¹ Makroekonomický rámec by měl zahrnovat i fiskální projekce, které tvoří střednědobý fiskální (nebo finanční) rámec (SFR). Projekce by měly pokrývat probíhající rok a nadcházející období 3–4 let. Střednědobý fiskální rámec by měl podrobně specifikovat široké ekonomické kategorie příjmů a výdajů. Navíc je žádoucí – jak se uvádí dále –, aby byl doplněn odhady výdajů podle funkčního nebo sektorového členění.

Východiskem pro přípravu ročního rozpočtu je jasné definování fiskálních cílů a strategického rámce tvořeného komplexním souborem cílů a priorit. Nakolik bude možné transformovat priority fiskální politiky do rozpočtu a zajistit plnění rozpočtových výdajů v souladu se schváleným rozpočtem, závisí do značné míry na fundovanosti střednědobých makroekonomických a fiskálních projekcí a predikcí příjmů.

Kromě toho by se při přípravě rozpočtu mělo přihlížet k těmto důležitým víceletým faktorům:

- k dlouhodobým nákladům probíhajících investičních projektů/programů včetně jimi vyvolaných opakujících se běžných nákladů,
- k budoucím potřebám finančních prostředků u nárokových programů, u nichž se úroveň výdajů může měnit, i když základní pravidla a postupy určující oprávněnost jednotlivce a výši dávek zůstávají stejné,
- k nepřímým závazkům a dalším implicitním nebo explicitním závazkům rozpočtové politiky, které mohou vést k budoucím požadavkům na výdaje,
- k dopadu fiskálního schodku na náklady na obsluhu veřejného dluhu.

b) Stabilizační a konvergenční programy v EU

Příprava střednědobého makroekonomického rámce a střednědobého fiskálního rámce je všeobecnou podmínkou správného rozpočtování. Navíc jde o specifický požadavek pro členské země EU (viz kapitola 3). Podle Paktu stability a růstu musejí členské země EU od července 1997 sestavovat a předkládat stabilizační programy, jestliže jsou členy eurozóny, a konvergenční programy, jestliže členy měnové unie nejsou.

Programy stability a konvergence musejí poskytovat informace o:

- střednědobých rozpočtových cílech, které by se měly blížit zajištění vyrovnaného rozpočtu nebo přebytku, a o cestě k pozvolnému přizpůsobení těmto cílům snižováním podílu vládního deficitu a dluhu na HDP. Rozpočtové programy musejí být důvěryhodné a udržitelné a břemeno spojené se změnami by mělo být rozloženo spravedlivým způsobem;
- hlavních předpokladech očekávaného vývoje ekonomických proměnných, které jsou podstatné pro konvergenční programy (tj. veřejných investicích, reálném růstu HDP, zaměstnanosti a inflaci);
- opatřeních rozpočtové a hospodářské politiky přijatých a/nebo navržených k dosažení rozpočtových cílů, včetně vyhodnocení jejich kvantitativního dopadu na rozpočet;

- analýze citlivosti se stanovením toho, jak změny hlavních ekonomických předpokladů ovlivní rozpočtové a dluhové pozice.

Střednědobé fiskální cíle musejí být náročné, aby zajistily konvergenci, ale současně realistické a připravené na základě zdravé metodologie. Je nutné provést důkladnou analýzu explicitních nebo implicitních závazků současné politiky, identifikaci a hodnocení změn v politice a v souvisejících opatřeních.

Kromě těchto programů stability nebo konvergence několik zemí EU připravuje indikativní víceleté rozpočty. O těchto postupech, které se v různých zemích liší co do rozsahu a obsahu, podává přehled kapitola 6. Tato kapitola se zaměřuje na základní požadavky týkající se zasazení rozpočtu do víceletého rámce a formulování takovéto rozpočtové politiky.

2. Formulování rozpočtové politiky

a) Vazba mezi rozpočtem a rozpočtovou politikou

Rozpočtový proces je mocným nástrojem dosažení vnitřní soudržnosti rozpočtové politiky. Rozpočet je jak nástrojem hospodářského a finančního řízení, tak implicitním vyjádřením rozpočtově politického programu, který stanovuje relativní úroveň výdajů pro různé programy a činnosti. Rozhodování o politice je však složité a týká se různých aktérů uvnitř vlády i mimo vládu. Je chybou pokoušet se sloučit všechny postupy formulace rozpočtové politiky a samotného rozpočtového procesu (jak bylo do určité míry snahou systému programování-plánování-rozpočtování). Mezi programem tvorby rozpočtové politiky (která by měla přihlížet k hospodářské a fiskální realitě) a rozpočtem (který by měl přesně vyjadřovat priority vládní politiky) by však měl být vytvořen koherentní vztah.

Rozpočtový proces by měl jednak přihlížet k již formulovaným politikám a jednak být hlavním nástrojem toho, aby tyto politiky byly explicitní a „akceschopné“. Návrhy rozpočtové politiky by však měly být zpracovávány a analyzovány mimo prostředí samotného rozpočtového procesu, které je vystaveno různým tlakům. Tvorba politiky prostřednictvím ročního rozpočtu by vedla ke kladení nepatřičného důrazu spíše na krátkodobé než na dlouhodobé strategické otázky, protože diskuzi o politice by neustále dominovaly bezprostřední úvahy o finančních otázkách.

Formulování sektorových politik by měl podpořit celkový strategický rámec – za předpokladu, že jde o skutečnou a konkrétní strategii založenou na důkladné analýze. Na základě tohoto rámce by výdajová ministerstva a agentury měly připravit své vlastní strategické plány, které by zahrnovaly: (1) jejich mandát odpovídající zákonným požadavkům, (2) řadu žádoucích cílů politik (výsledků a záměrů), (3) rámcové postupy k dosažení těchto cílů, (4) popis konkrétních opatření v rámci příslušné politiky k dosažení těchto cílů a (5) rámcové odhady nákladů. Jakmile je rozhodnuto o alokaci zdrojů mezi jednotlivé sektory, mohou být pro tyto strategické plány odvozeny výdajové programy a plány výkonů. Takové strategické plánování není statickou nebo příležitostnou událostí, ale dynamickým a komplexním procesem. Je-li dobře zpracováno, je strategické plánování kontinuální a představuje základ pro každodenní operace organizací, které spravují různé výdajové programy. Bohužel v mnoha případech tento postup degeneruje na byrokratický formalismus, v němž jsou nerealistické předpoklady dlouhodobého výhledu a logické rámce využívány jako náhražka rozumných úvah o možnostech a nástrojích realistické politiky. Dobré praktické pravidlo pro přípravu (a hodnocení) strategického rámce zní: rámec by měl být jednoduchý.

Aby příslušná politika byla životaschopná a nezůstala deklarováním přáním, má zásadní význam vazba mezi procesem tvorby politiky a rozpočtovým procesem. Pro tento účel by měla být ustanovena alespoň dvě jasná pravidla (Allen, 1996):

- Dříve než bude přijato rozhodnutí, by měly být identifikovány důsledky změny politiky pro zdroje. Subjekt navrhuující nové politiky by měl kvantifikovat jejich dopad na veřejné výdaje, a to včetně dopadu na jeho vlastní výdaje a na výdaje jiných vládních orgánů.
- S ministerstvem financí by měly být zavčas projednány všechny návrhy týkající se výdajů před tím, než je přezkoumá vládní kabinet (nebo nějaký jiný ministerský výbor), a určitě před tím, než je učiněno jakékoliv veřejné prohlášení.

V rámci procesu sestavování rozpočtu je nutná úzká spolupráce mezi ministerstvem financí a centrální vládou, a to po politické i technické stránce. Úlohou centra je zajistit, aby rozpočet byl připraven v souladu s dříve definovanými principy, rozsoudit nebo urovnat konflikty mezi ministerstvem financí a výdajovými ministerstvy a zajistit, aby do rozpočtového procesu byli odpovídajícím způsobem zapojeni relevantní zainteresovaní účastníci. Při řešení sporných otázek a zkoumání zvláště citlivých otázek může být užitečný mezirezortní výbor. A co je nejdůležitější: každý subjekt zapojený do rozpočtového procesu musí plnit svou vlastní úlohu neformálním a odpovědným způsobem a k tomu mu musejí být poskytnuty odpovídající prostředky a kapacita.

b) Otevřenost k podnětům z vnějšku: význam naslouchání

Konzultace mohou posílit proces dohledu zákonodárců nad vládní strategií a rozpočtem. Legislativní projednávání ve výborech a podvýborech, zejména mimo prostředí projednávání ročního rozpočtu, které je vystaveno tlakům, mohou představovat efektivní mechanismus k obsáhlému konzultování přiměřenosti politik.

Vláda by měla u svých politik a u plnění rozpočtu usilovat o zpětnou vazbu s organizacemi zvenčí, včetně orgánů zastupujících zaměstnavatele a zaměstnance, odborné ústavy a akademiky a nevládní organizace. Užitečným mechanismem pro projednávání vládní výdajové politiky mohou být poradní komise složené ze zástupců různých částí společnosti. K zásadním otázkám své politiky může vláda sestavovat skupiny ad hoc. Zpracování a rozšiřování studií, které hodnotí dopady návrhů vládních politik, a provádění průzkumů a podobné postupy poskytují informace zainteresovaným účastníkům i občanské společnosti a pomáhají vládě získat spolehlivou zpětnou vazbu. Průzkumy názorů uživatelů a/nebo schůzky se zainteresovanými účastníky a uživateli při přípravě strategických plánů agentur mohou zvýšit jejich efektivnost. A konečně v zemích se slabým plněním rozpočtu i slabými monitorovacími postupy mohou jenom rozsáhlé mechanismy zpětné vazby na občany být účinné při odhalování případů zanedbání povinností, např. odhalení skutečnosti, že infrastrukturní projekty nebyly dokončeny podle určených materiálových norem, v souladu s nákladovými restrikcemi nebo ve stanovené lhůtě, a také při odhalování podvodů a plýtvání. Tyto mechanismy jsou výkonnou složkou často odmítány, ale vláda by je měla považovat za prostředky sledování nákladové efektivnosti a jako takové je podněcovat a podporovat.

Tyto konzultace by však neměly mít přímý vliv na samotný rozpočtový proces; ten musí být organizován podle přísných pravidel tak, aby rozpočet byl připraven včas a aby nebyl vystaven nadměrnému tlaku od určitých zájmových a lobbistických skupin. Participace je stejně jako odpovědnost relativním, nikoli absolutním pojmem.

3. Konsolidace fiskálních závazků

Makroekonomické projekce a cíle politiky vlády musejí být sdělovány veřejnosti. Zákonodárci a obyvatelstvo jako celek mají právo přesně znát cíle a záměry vládní politiky, a to nejenom proto, aby se zvýšila transparentnost a odpovědnost, ale také proto, aby se dosáhlo konsenzu v rámci občanské společnos-

ti. I když budování takového konsenzu může nějakou dobu trvat a i když bude nutné absolvovat obtížná jednání, půjde o velmi cenný základ pro silné a efektivní uskutečňování vládních politik a výdajových programů.

V některých zemích jsou makroekonomické projekce vlády předkládány skupině nezávislých expertů, kteří mají zhodnotit jejich přesnost a spolehlivost. V jiných zemích jsou projekce hodnoceny nejvyšším kontrolním úřadem (např. v Británii a v kanadské provincii Nové Skotsko²). Nezávislost nejvyššího kontrolního úřadu dodává projekcím na důvěryhodnosti. Avšak každá jiná forma účasti kontrolních úřadů na procesu sestavování rozpočtu je problematická.

Některé země mají zákony a pravidla, které omezují fiskální politiku vlády („pravidla fiskální politiky“³). Například tzv. „zlaté pravidlo“ stanoví, že veřejné výpůjčky nesmějí překročit výdaje na kapitálové investice (a nařizuje tak vyrovnanost nebo přebytek běžného rozpočtu)⁴. V některých případech musí být celkový rozpočet ze zákona vyrovnaný. V mnoha zemích musejí být rozpočty nižších úrovní vlády vyrovnané. Všeobecně platí, že v zemích s křehkou koaliční vládou, roztržštěným rozhodováním a legislativními výbory fungujícími jako střediska pravidelného vyjednávání může být vhodné stanovit právně závazné cíle. Tato pravidla jsou však často kritizována v tom smyslu, že upřednostňují „kreativní účetnictví“ a podporují netransparentní fiskální praktiky. Aby se takovéto příležitosti omezily, bylo by třeba zveřejnit účetní metody a standardy. Dále se kritizuje, že tato pravidla, pokud jsou skutečně prosazována, omezují volnost rozhodování vlády a mohou bránit vládám v přizpůsobování rozpočtů průběhu hospodářského cyklu.⁵

V Evropské unii Maastrichtská smlouva stanoví specifická pravidla fiskální konvergence, jež se týkají poměru vládního deficitu (potřeby financování vlády) k HDP a poměru dluhu k HDP (viz kapitola 3). Tato kritéria jsou v kontextu evropské integrace velmi důležitá pro kandidátské země a mnoho z nich již programy fiskální konvergence zavedlo.

V roce 1992 studie vypracovaná pro Evropskou unii zjistila, že výsledky fiskální politiky závisejí více na institucionálních otázkách, jako je rozdělení pravomocí v rozpočtování, než na uplatňování dlouhodobých fiskálních limitů.⁶ Proto má zásadní význam zajištění institucionálního uspořádání, jak bylo diskutováno dříve.

Některé země (například Nový Zéland se „zákonem o fiskální odpovědnosti“) nenařizují konkrétní fiskální cíle, ale odkazují na kritéria jako „obezřetná úroveň“ a „přiměřená míra“ vládních půjček, dluhu atd. V případě Nového Zélandu je ponecháno na vládě, aby specifikovala cíle v prohlášení k rozpočtové politice, které představuje celkové příjmy a výdaje a projekce na několik let. Toto prohlášení je zveřejňováno nejméně tři měsíce před tím, než je rozpočet předložen parlamentu, a je zkoumáno parlamentním výborem, ale parlament o něm formálně nehlasuje (viz OECD, 1997b). Podobně britská vláda přijala v roce 1998 Kodex fiskální stability, který měl „posílit otevřenost, transparentnost a odpovědnost fiskální politiky“. Podrobnosti jsou uvedeny níže v boxu 5.1.

B. Příprava makroekonomického rámce

1. Fiskální cíle a ukazatele

Stanovení fiskálních cílů na několik let dopředu vytváří rámec pro formulování rozpočtu, umožňuje vládě jasně formulovat její fiskální politiku, legislativě a veřejnosti umožňuje sledovat realizaci vládní politiky a činit vládu politicky a finančně odpovědnou. Fiskální cíle a ukazatele by měly zahrnovat tři oblasti: současnou fiskální pozici (např. fiskální přebytek nebo schodek), fiskální udržitelnost (např. poměr

Box 5.1 KODEX FISKÁLNÍ STABILITY VELKÉ BRITÁNIE

V souladu s Kodexem se vláda zavazuje k následujícímu. Bude:

- provádět fiskální politiku a řízení dluhu v souladu se specifickým souborem zásad,
- stanovovat explicitně cíle své fiskální politiky a provozní pravidla a objasňovat všechny změny v nich provedené,
- provádět politiku řízení dluhu tak, aby bylo dosaženo konkrétního primárního cíle,
- tam, kde je to možné, bude zveřejňovat a kvantifikovat všechna rozhodnutí a okolnosti, které mohou mít věcný dopad na hospodářský a fiskální výhled,
- zajišťovat, aby k sestavování veřejných účtů byly využívány účetní metody nejlépe ověřené v praxi,
- zveřejňovat předběžnou zprávu k rozpočtu, která umožní diskusi o zvažovaných návrzích rozpočtu,
- zveřejňovat finanční prohlášení a zprávu k rozpočtu, aby bylo možné projednat klíčová rozpočtová rozhodnutí a krátkodobý hospodářský a fiskální výhled,
- zveřejňovat zprávu o hospodářské a fiskální strategii naznačující dlouhodobé záměry vlády a strategii do budoucna,
- zveřejňovat přesně stanovenou řadu informací ze svých ekonomických a fiskálních projekcí včetně odhadů fiskální pozice očištěné o cyklické vlivy,
- zvát Národní kontrolní úřad (*National Audit Office – NAO*), aby provedl audit změn v klíčových předpokladech a postupech podporujících fiskální projekce,
- sestavovat zprávu o řízení dluhu naznačující plány vlády s řízením dluhu,
- postupovat všechny zprávy vydané na základě Kodexu výboru pro státní pokladnu Dolní sněmovny,
- zajišťovat, aby veřejnost měla plný přístup ke zprávám vydaným na základě Kodexu.

Zdroj: United Kingdom, HM Treasury (1998a).

dluhu, daní nebo výdajů k HDP) a zranitelnost (např. analýza složení vnějšího dluhu, někdy označovaného jako zahraniční dluh).

Fiskální projekce a definování fiskálních cílů by měly vycházet z konceptu „celkové vlády“ (*general government*) definovaného podle standardů GFS a ESA95; tyto cíle by dále měly být rozloženy mezi cent-

rální vládu a vlády místní. Fiskální projekce by měly pokrývat konsolidovaný účet vládních operací a kvazifiskální operace bankovního sektoru. Měly by být vyhodnoceny budoucí výdaje spojené s nepřímými závazky vyplývajícími z vládních záruk a dalších zdrojů. Někdy se do fiskálních projekcí zahrnuje jen centrální vláda, ale to má za následek zkreslující fiskální obraz a vede k pokušení přenést fiskální deficit na subjekty místní samosprávy. Často je žádoucí zjišťovat rovněž potřebu financování (deficit) veřejného sektoru a sestavovat „konsolidované účty“ za veřejný sektor jako celek.

Klíčovým nástrojem k hodnocení fiskální pozice vlády je tabulka vládních operací připravená podle metodiky GFS, protože shrnuje všechny příjmy, výdaje nebo výlohy a financující transakce a obsahuje všechny klíčové indikátory fiskálních sald (deficitů/přebytků). Vládní střednědobé projekce tvoří střednědobý fiskální rámec, který je hlavní složkou makroekonomického rámce. GFS 2000 je založena na akruálním principu, ale s výjimkou spotřeby fixního kapitálu platí všechny položky této tabulky stejně pro pokladní bázi jako pro akruální bázi účetnictví. Schéma 5.1 srovnává tabulku vládních operací na pokladní bázi s tabulkou operací na bázi akruální.

Nejběžněji používaným ukazatelem fiskální pozice je rozpočtový schodek/přebytek. Hlavním cílem politiky je zajistit, aby rozpočet byl financován neinflačním způsobem a bez vytlačování soukromých investic, a přitom držet růst veřejného dluhu pod kontrolou.

Evropská unie v kontextu Maastrichtské/Amsterdamské smlouvy využívá pro potřeby definování schodku, resp. přebytku vládních financí definice ESA95, tj. čisté výpůjčky/půjčky vládního sektoru. Tento ukazatel deficitu se rovná celkovým výdajovým transakcím plus čistému pořízení dlouhodobého majetku minus celkové příjmové transakce. Podle metodiky SNA93 a ESA95 nejsou finanční transakce jako prodej (nebo pořízení) majetkových podílů a akcií zahrnovány při výpočtu schodku do příjmů (a ani symetricky do výdajů). Úrok musí být vypočten na akruální bázi a pasiva musejí být náležitě evidována.

Rozpočtový schodek/přebytek na pokladní bázi (tj. výsledek pokladních operací) je ve verzi GFS z roku 1986 definován jako souhrn výdajových operací plus čisté půjčky poskytnuté v rámci hospodářské politiky („poskytnuté půjčky minus přijaté splátky“) minus vybrané příjmy (na pokladní bázi). Na rozdíl od maastrichtské/amsterdamské definice obsahuje tato definice salda pouze pokladní transakce a finanční transakce zahrnuje „nad čarou“ pouze tehdy, jsou-li realizovány v rámci realizace politik vlády, jako je např. prodej podílů a akcií v souvislosti s privatizačními programy. Protože tato definice nebere v úvahu změny neuhrazených závazků, řada zemí rovněž vypočítává schodek na bázi závazků. Ten by měl být definován jako rozdíl mezi výdaji ve stadiu ověřování a vybranými příjmy (na pokladní bázi). Závazky, pokud jsou řádně evidovány, zahrnují objednané, ale zatím neuhrazené dodávky a dodávky nasmlouvané v rámci víceletých projektů. K přesnému odhadu neuhrazených závazků musejí být nevyřízené objednávky odlišeny od uskutečněných výdajů. K výpočtu rozpočtového salda na bázi závazků zavedla řada zemí zvláštní systémy pro sledování neuhrazených závazků. Tyto systémy ale nemohou nahradit správné účtování o pasivech.

V metodice GFS 2000 zahrnuje tabulka vládních operací tři klíčová salda:

- *Čistý provozní přebytek/schodek*: Jde o příjmy minus výdaje, tj. změnu čistého jmění vyplývající z transakcí. Toto saldo poskytuje měřítko udržitelnosti fiskálních politik. Protože se však spotřeba fixního kapitálu obtížně měří, bude v praxi častěji vykazován *hrubý provozní přebytek/schodek*.
- *Čisté půjčky/výpůjčky* měří *potřebu financování vládního sektoru*. Jak bylo uvedeno výše, odpovídají čisté výpůjčky deficitu vypočtenému podle požadavků Maastrichtské/Amsterdamské smlouvy.

- *Saldo operací vládních politik* se rovná rozdílu mezi příjmy a výdaji kromě odpisů plus čisté pořízení nefinančních aktiv (dlouhodobých hmotných aktiv) v rámci vládních politik. Jedná se o akruální ekvivalent schodku/přebytku na pokladní bázi.

Různé definice sald vyhovují různým účelům. Schodek na bázi pokladních operací umožňuje sledovat přímou vazbu na vývoj peněžní zásoby, a tím na cíle a záměry měnové politiky. Saldo definované podle metodiky ESA95 umožňuje smysluplnější hodnocení fiskální pozice vlády, protože zahrnuje všechny nefinanční transakce, které zvyšují dluhové závazky vlády; náležitým způsobem definuje financující transakce vlády. Oddělení finančních transakcí realizovaných politik tak, aby bylo možné vypočítat saldo operací vládních politik podle verze GFS z r. 2000, je užitečné také pro analýzu dopadu rozhodnutí fiskální politiky. Země tak možná bude muset sledovat několik schodků podle různých definic; to by však nemělo činit potíže za předpokladu, že klasifikace výdajů, příjmů a finančních operací jsou náležitým způsobem definovány a dostatečně podrobně rozvedeny. Země, které jsou kandidáty členství v Evropské unii, by však měly do svých finančních předpisů zavést spíše definici schodku/přebytku podle ESA95, aby jejich systém finančního výkaznictví odpovídal požadavkům EU.

Metodiky ESA95 a GFS 2000 jsou založeny na akruálním principu. Odpisy dlouhodobého majetku však neovlivňují deficit vypočtený na akruální bázi (odpisy, resp. spotřeba fixního kapitálu jsou zahrnuty jako výdaj), ale to je kompenzováno tím, že jsou snížena dlouhodobá aktiva (příjem). Ke stanovení salda vládních operací podle definic ESA95 a GFS 2000 tak není nezbytné sledovat spotřebu fixního kapitálu.

Schéma 5.1 ukazuje hlavní prvky zahrnuté do různých definic sald a fiskální bilance jak na bázi pokladní, tak bázi akruální.

V závislosti na cílech analýzy a kontextu dané země je pro fiskální analýzu užitečná řada dalších bilancí. *Primární bilance* – na rozdíl od salda operací prováděných za účelem realizace politik – zachycuje rozdíl mezi neúrokovými výdaji na jedné straně a příjmy a granty na straně druhé. Jako cíl pro rozpočtovou politiku nezávisí na výkyvech úrokových sazeb a měnových kurzů, a proto je za určitých okolností lepším měřítkem vládní snahy po narovnání fiskální politiky.

Vládní *čisté (hrubé) úspory* se rovnají čistému (hrubému) provoznímu přebytku upravenému o saldo pohledávek a závazků vyplývajících z kapitálových transferů. Teoreticky měří příspěvek vlády ke tvorbě zdrojů financování investic a hospodářskému růstu. Protože však běžné výdaje vlády mohou být stejně důležité pro růst jako výdaje kapitálové, měl by být makroekonomický význam tohoto ukazatele vykládán opatrně.

V zemích s vysokou inflací, v nichž je vhodné sledovat dopad inflace na výši dluhu, se často používá tzv. *operativní deficit*; jde o deficit na pokladní bázi snížený o tu část úrokových plateb, kterou lze připsat inflaci.⁷ Někdy může být vhodné sledovat jednorázové fiskální efekty některých operací, například prodeje veřejného majetku nebo mimořádného snížení daňových nedoplatků.

Ukazatele fiskální udržitelnosti vládních politik zahrnují ukazatele, jako jsou podíly *dluhu k HDP*, *celkových daňových příjmů k HDP*, *čistých závazků průběžně financovaných systémů sociálního zabezpečení* atd.

Podíly *daňových příjmů k HDP* a *veřejných výdajů k HDP* jsou důležitými ukazateli postavení vládního sektoru v ekonomice. Mnoho zemí si stanovilo za cíl fiskální politiky zmenšení těchto podílů, aby podpořilo rozšiřování aktivit soukromého sektoru.

Akruální účetnictví umožňuje, aby vláda lépe ocenila hodnotu svých aktiv, pasiv a čistého jmění a jejich dopady na udržitelnost fiskální politiky. Výše definovaný čistý provozní přebytek zahrnuje změny v akti-

vech a pasivech týkající se pouze transakcí. Tyto změny závisejí přímo na vládní politice. *Změny v čistém jmění* však jsou vyvolány i jinými ekonomickými faktory. Velké pohyby v čistém jmění mohou být způsobeny změnami v oceňování aktiv, např. půdy, se kterou vláda nehodlá bezprostředně nakládat. Proto se ukazatel čistého jmění jako ukazatel hodnocení fiskální politiky v krátkém období musí používat velmi opatrně.⁸

Schéma 5.1 BILANCE VLÁDNÍCH OPERACÍ: DEFINICE SALD OPERACÍ VLÁDNÍHO SEKTORU

Pokladní báze (GFS 1986)	Akruální báze (GFS 2000)
<p>Příjmy a granty</p> <p>Příjmy</p> <ul style="list-style-type: none"> Daňové příjmy (vč. pojistného na SZ) Nedaňové příjmy Kapitálové příjmy (vč. prodeje fixních aktiv) <p>Granty</p> <p>Výdaje a půjčky minus splátky</p> <p>Běžné výdaje</p> <ul style="list-style-type: none"> Zboží a služby Mzdy a platy Příspěvky zaměstnavatelů Ostatní zboží a služby <ul style="list-style-type: none"> Úroky placené Dotace Transfery Kapitálové výdaje a transfery Půjčky minus splátky 	<p>Běžné transakce a kapitálové transfery</p> <p>Příjmy</p> <ul style="list-style-type: none"> Daně Sociální pojistné Granty Ostatní příjmy <p>Výdaje</p> <ul style="list-style-type: none"> Mzdové výdaje Spotřeba zboží a služeb Úroky Dotace Granty Sociální dávky Transfery a ostatní výdaje
<p><i>Deficit (-) / přebytek (+) na pokladní bázi</i></p>	<p><i>Hrubý provozní přebytek (příjmy minus výdaje, bez zahrnutí odpisů dlouhodobých aktiv)</i></p>
<p>Financování</p> <ul style="list-style-type: none"> Domáci Bankovní sektor Ostatní Zahraniční <p>Memorandum: Změny stavu nedoplatků</p> <ul style="list-style-type: none"> Uhrazené nedoplatky Nové nedoplatky 	<p>Odpisy dlouhodobých aktiv</p>
	<p><i>Čistý provozní přebytek (příjmy minus výdaje, včetně odpisů fixního kapitálu)</i></p>
	<p>Transakce s dlouhodobými aktivy</p> <p>Čisté pořízení dlouhodobých aktiv</p> <ul style="list-style-type: none"> Pořízení dlouhodobých hmotných aktiv minus Prodaná dlouhodobá aktiva minus Odepsaná dlouhodobá aktiva <p>Změna stavu zásob</p> <p>Čisté pořízení ostatních nefinančních aktiv</p>
	<p><i>Čisté půjčky/výpůjčky (1) (čistý provozní přebytek minus čisté transakce s dlouhodobými hmotnými aktivy)</i></p>
	<p>Transakce s finančními aktivy a pasivy (financování)</p> <p>Čisté pořízení finančních aktiv v rámci realizace politik</p>
	<p><i>Saldo operací politik vlády (čisté půjčky/výpůjčky minus čisté pořízení finančních aktiv v rámci realizace politik)</i></p>
	<p>Čisté pořízení finančních aktiv pro účely řízení likvidity</p> <ul style="list-style-type: none"> Domáci Centrální banka a finanční korporace Ostatní Zahraniční <p>Čisté převzetí závazků</p> <ul style="list-style-type: none"> Domáci Centrální banka a finanční korporace Ostatní Zahraniční

(1) Rovná se hrubému provoznímu přebytku plus hrubé pořízení dlouhodobých hmotných aktiv. Čisté půjčky/výpůjčky jsou vládním deficitem podle definice v nařízení Evropské rady (EC 475/2000).

Zdroj: GFS (1986 a 2000).

Vhodné je i vyhodnocovat „fiskální zranitelnost“, a to zejména v zemích, které těží z krátkodobého přílivu kapitálu. Takové hodnocení by mohlo být založeno na analýze splatnosti vládního dluhu, objemu použitelných devizových rezerv ap.

2. Metodologické otázky

a) Analytický rámec

Fiskální cíle vlády by měly být definovány v mezích konzistentního a komplexního střednědobého makroekonomického rámce. Střednědobý makroekonomický rámec obvykle zahrnuje projekce platební bilance, reálného sektoru (nebo výrobního sektoru), fiskálních účtů a měnového sektoru. Je to nástroj kontroly konzistentnosti předpokladů nebo projekcí týkajících se hospodářského růstu, fiskálního přebytku nebo schodku, platební bilance, kurzového vývoje, inflace, růstu úvěru a jeho rozdělení mezi soukromý a veřejný sektor, politik v oblasti zahraničních půjček ap.

Makroekonomické projekce by měly vycházet z konzistentního popisu vztahů mezi ekonomickými jednotkami, resp. sektory. Pro tyto účely používají členské státy EU společný rámec a metodiku národních účtů (ESA95).

Projekce transakcí veřejného sektoru a jejich výsledků by na druhé straně měly být prezentovány na bázi, která je slučitelná s národním rozpočtem a vládní finanční statistikou, zatímco projekce týkající se vnějšího sektoru by měly být prezentovány v mezinárodně uznávaném standardu (MMF) platební bilance. Proto je při sestavování analytického rámce pro makroekonomické projekce nutné vzít v úvahu metodologické rozdíly mezi standardy SNA, vládní finanční statistikou země a manuálem MMF pro platební bilanci. To nepředstavuje velké problémy, pokud si jsou prognostici vědomi těchto metodologických rozdílů a úzce spolupracují se specialisty zabývajícími se národními účty, kteří jim mohou napomoci při vyladování projekcí podle národních účtů a projekcí fiskální a platební bilance.

Ve většině zemí se hlavní rozdíly mezi systémem vládního finančního výkaznictví a národními účty týkají báze účtování a definice vládního sektoru. SNA je založen na časovém rozlišování, zatímco systém vládního finančního výkaznictví, které obvykle vychází z metodologie GFS 1986, je založen na bázi pokladní. Navíc pokrytí vládního sektoru je často komplexnější v národních účtech než ve vládních finančních výkazech, které často vynechávají některé vládní subjekty (jako např. nižší orgány nemající celostátní působnost nebo některé autonomní fondy a agentury). Proto by při přípravě makroekonomického rámce v souladu se standardy SNA93 a ESA95 měl prognostik vědět, jak se v národních účtech odhaduje vládní spotřeba a hrubé investice. Skutečnost, že mnoho makroekonomických projekcí je připravováno bez znalostí těchto metodologických problémů, vede k nesrovnalostem mezi projektovanými a skutečnými daty, kterým by bylo možné se vyhnout.

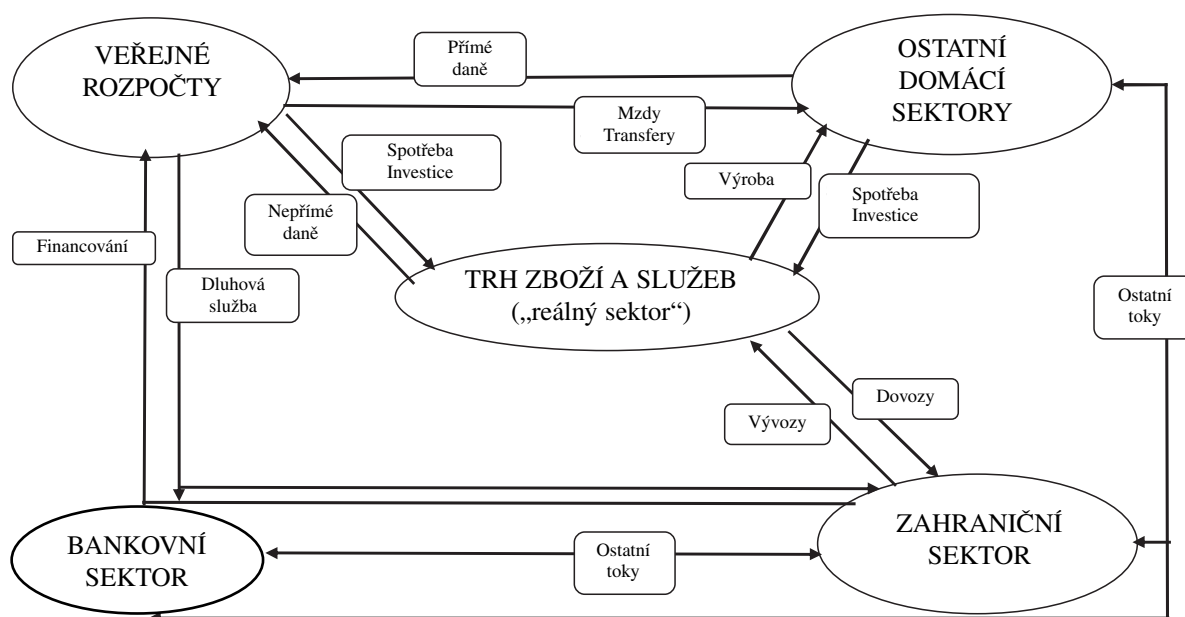
I tehdy, když makroekonomický rámec je založen na definici vládního sektoru v souladu s SNA93 a ESA95, jsou dalším významným zdrojem podkladů pro přípravu rozpočtu fiskální projekce. Proto musejí projekce rozlišovat mezi centrální vládou a dalšími vládními subjekty.

b) Modelování

Každá projekce musí být založena na formálním modelu ekonomiky, který tvoří jak sestavování analytického rámce založeného na národních účtech, tak popis chování ekonomických subjektů. Míra sofistikovanosti modelu závisí nejen na technických kapacitách země, dostupnosti přiměřených nástrojů a kvalitě národních účtů a dalších relevantních statistických dat, ale také na účelu a rozsahu projekcí.

Makroekonomické modely mohou být relativně jednoduché. Hlavním cílem vlády při přípravě makroekonomických projekcí je stanovit všeobecný rámec pro formulování makroekonomických cílů a kontrolu jejich shody. Sofistikované ekonometrické modely a podrobné popisy analytického rámce jsou užitečné, ale pro přípravu makroekonomických projekcí nejsou nezbytně nutné. V těchto souvislostech tyto modely skutečně mají určité nevýhody. Práce se složitými modely chce svůj čas a je k ní nezbytný silný technický tým, zatímco rozpočet je obvykle připravován k pevně stanovenému termínu. Pokročilé ekonometrické postupy mohou vyvolat pocit ztráty konkrétnosti a „iluzi prognózy“, která může snížit jejich praktickou hodnotu. Jednodušší modely se také dají snadněji použít v diskuzích o fiskální politice, zatímco výstupy sofistikovaného ekonometrického modelu závisejí na postupu, který použil tvůrce modelu, a proces je často méně průhledný.

Schéma 5.2 VZTAHY MEZI HLAVNÍMI MAKROEKONOMICKÝMI ÚČTY



Poznámka: Šipky ukazují směry finančních toků.

Nejjednodušší makroekonomické modely obvykle obsahují čtyři hlavní ekonomické sektory: vládu (veřejné rozpočty), bankovní sektor, zahraničí a „zbytkový“ sektor (často nazývaný „soukromý“ sektor): viz schéma 5.2. Tyto sektory obchodují jak s finančními aktivy, tak se zbožím a službami. Trh se zbožím a službami je „reálný sektor“ (neboli „produkční sektor“) odvozený z národních účtů. Nejjednoduššími modely jsou obvykle „kvaziúčetní“ modely. Tyto modely zahrnují zejména bilanční rovnice, které vyrovnávají účty jednotlivých sektorů, analýzu toků fondů a pouze omezený počet behaviorálních vztahů, které jsou často definovány pomocí jednoduchých podílových ukazatelů a nevyužívají ekonometrické techniky.⁹ Příkladem bilančního vztahu je známá identita HDP (HDP minus čisté vývozy se rovná spotřeba plus hrubé domácí investice). Příkladem behaviorálního vztahu je vztah mezi změnou fiskálního deficitu země či peněžní zásobou (která může být definována různými způsoby) a změnou HDP nebo národního důchodu.

Model obsahuje jak exogenní proměnné (tj. předpoklady a vztahy určené mimo model), tak endogenní proměnné, které jsou vypočítávány modelem. Je známo mnoho postupů dosažení řešení. Např. může být

model navržen tak, aby vypočítal požadavky vlády na výpůjčky při dané množině exogenních předpokladů o HDP a vládních výdajích; nebo může být alternativně odhadován dopad exogenních předpokladů financování a měnové politiky na HDP. Teoreticky je řešení determinováno výchozím makroekonomickým přístupem (např. monetaristickým, keynesiánským atd.). V praxi je však více než samotný způsob dosažení řešení důležitý způsob práce s modelem. Aby model přinesl uspokojivé výsledky, je nezbytné postupovat v iteracích, musejí být testovány různé hodnoty exogenních proměnných a v každé iteraci se musí provádět vyhodnocení výsledků. To, co je v modelu exogenní, je ve skutečnosti často v iterativním procesu endogenní. Ve skutečnosti by dosažení řešení mělo být definováno způsobem, který je nejvhodnější pro práci s modelem a pro vytváření efektivního dialogu s vyššími úředníky a ministry. Z tohoto hlediska je často vhodné pro přípravu různých scénářů vývoje vládních deficitů, které vycházejí z projekcí HDP a z fiskálních projekcí, pracovat s jednoduchým střednědobým makroekonomickým modelem (zatímco pro potřeby měnové politiky se často používají modely krátkodobé).

Kromě makroekonomického modelu jsou často k přípravě střednědobého fiskálního rámce nezbytné specifické analýzy. Například prognóza příjmů by měla být založena spíše na podrobných analýzách a prognózách jednotlivých daní než se spoléhat na agregátní výstupy makroekonomického modelu, ať je míra jeho sofistikovanosti jakákoliv.

c) Význam dat

Makroekonomické projekce musejí být založeny na přesných a včasných datech národních účtů a na dalších podobně kvalitních statistických údajích pro sektor veřejných rozpočtů a platební bilance. Kromě toho by se měly shromažďovat údaje z ekonomických průzkumů provedených státním statistickým úřadem, soukromým sektorem nebo centrální bankou. V počátečním stadiu přípravy makroekonomického rámce by se měly shromáždit projekce od vládních orgánů nebo organizací soukromého sektoru. Ty by se měly využít jak ke konstatování hlavních předpokladů, tak k hodnocení závažnosti předběžných výsledků. Při přípravě fiskálních projekcí je třeba zvážit ty změny v zákonech a předpisech, jež ovlivňují příjmy, výdaje, financování a další finanční operace vlády.

3. Potřeba vyhodnocení fiskálních rizik

Vlády jsou vystaveny – implicitně či explicitně – mnoha fiskálním rizikům spojeným např. s přírodními katastrofami či zárukami a změnám ve vnějším ekonomickém prostředí a událostem nebo „šokům“, které jsou mimo jejich kontrolu. Velké hospodářské vnější šoky, jako byl např. dopad ruské a asijské krize v letech 1998–99 na sousední země a jako jsou přírodní katastrofy, se dají jen obtížně předvídat předem (pokud vůbec). Takové situace pak vyžadují výjimečná opatření, jako je detailní přehodnocení všech schválených výdajů a možností jejich vázání. Řada fiskálních rizik se však dá vyhodnotit snadněji a měla by být ošetřena v rámci normálního rozpočtového procesu. Za takových okolností je možné použít standardní nástroje hodnocení a řízení rizika.

Při rozhodování o přiměřenosti fiskálních cílů a rozpočtových agregátů si tvůrci fiskální politiky musejí být vědomi fiskálních i ekonomických rizik a jejich případného fiskálního dopadu. Navíc je nutné odhadnout, v jakém rozsahu má být do rozpočtu zahrnuta zvláštní rezerva na mimořádné události. Taková rezerva by měla pokrývat fiskální rizika, jako jsou např. rizika související s vládními zárukami a dopadem změn kurzů na náklady dluhové služby. Výše zvláštní rezervy by však neměla překročit 1–3 % celkového rozpočtu; jinak bude ve fázi plnění rozpočtu dominovat politické vyjednávání ohledně rozdělení rezervy.

Makroekonomické projekce, z nichž rozpočet vychází, by měly zahrnovat varianty vypočtené na základech různých předpokladů, jako jsou změny světových cen ropy a změny ve vývoji světové ekonomiky. Sys-

tematicky vyhodnocován by měl být také střednědobý dopad změn kurzů a úrokových sazeb na náklady dluhové služby. Pečlivě revidovány s přihlédnutím k případným změnám ve vnějším prostředí musejí být předpoklady přílivu a odlivu kapitálu. Je třeba také hodnotit fiskální rizika týkající se nepřímých závazků a závazků fiskální politiky. Kromě toho by při přípravě svých programů a rozpočtů měly výdajové agentury provádět hodnocení ekonomických a finančních rizik odvíjejících se z uskutečňování různých politik a projektů, za něž jsou odpovědné.

4. Odhady agregátních výdajů a střednědobý rozpočtový rámec

Střednědobý fiskální rámec obvykle prezentuje vysoce agregované údaje na výdajové straně. Ukazuje pouze celkové mzdy ve veřejném sektoru, výdaje na jiné zboží a služby, placené úroky, vládní transfery a kapitálové výdaje. K definování střednědobých cílů je však nezbytná podrobnější analýza a projednání v rámci vlády. Například k přípravě agregovaných projekcí ve střednědobém fiskálním rámci je třeba dostatečně podrobně přezkoumat transfery nebo nároky a porovnat předpoklady budoucího vývoje s pokračujícími závazky.

V praxi by se měl při přípravě střednědobého fiskálního rámce na základě celkového makroekonomického rámce odhadovat dopad předpokladů a agregátních fiskálních cílů na skladbu výdajů podle sektorů nebo strategických oblastí, aby bylo možné vyhodnotit, zda jsou fiskální cíle realistické a udržitelné a jaké podmínky jsou nutné k jejich splnění. Stanovení agregátních fiskálních cílů nelze provádět izolovaně od formulování změn rozpočtové politiky.

Příprava agregátních víceletých odhadů výdajů podle široce pojatého funkčního členění nebo strategických oblastí pomůže jak při formulování agregátních fiskálních cílů, tak při volbě strategické politiky. V těchto odhadech by se také měly specifikovat projekce výdajů u programů, které mají nejvýznamnější fiskální dopad do budoucích období (např. investiční programy značného rozsahu a nárokové programy). Stanovení agregátních odhadů je složkou střednědobého rozpočtového rámce; pokrývá jak příjmové, tak výdajové projekce centrální vlády (včetně mimorozpočtových fondů) a tam, kde je to možné, i projekce příjmů a výdajů ostatních úrovní vlády. Schéma 6.1 v kapitole 6 popisuje možnou strukturu střednědobého rozpočtového rámce, formát agregátních víceletých výdajových odhadů (nebo výdajového rámce) a to, jak spolu navzájem souvisejí různé rámce potřebné k přípravě rozpočtu a formulování střednědobých rozpočtových politik. Střednědobý rozpočtový rámec sám o sobě je potenciálně efektivním nástrojem rozpočtového procesu. Může se například využívat k přípravě výchozích výdajových stropů v počáteční fázi ročního rozpočtového cyklu (ten je rozebírán dále) a k podpoře formulování rozpočtové politiky.

5. Příprava makroekonomického rámce

a) Kroky při přípravě střednědobého makroekonomického rámce

Příprava střednědobého makroekonomického rámce je iterativním procesem. Příprava předběžného scénáře připraveného za předpokladu nezměněných politik vyžaduje definovat soubor "primárních" cílů; ke konečnému rámci je ale zapotřebí postupné sladění a sblížení všech záměrů a cílů. Pokud by byl v průběhu tohoto procesu posuzován pouze jediný cíl (např. fiskální deficit), existovalo by riziko, že ostatním důležitým cílům bude vymezena pouze úloha cílů de facto „zbytkových“.

Problémy identifikované při přípravě projekcí (např. nekonzistence mezi cíli hospodářského růstu a měnovou politikou) musejí být projednány mezi orgány odpovědnými za stabilizační makroekonomickou politiku. Výchozí scénář připravený za předpokladu nezměněných politik poskytuje podstatné makroekonomické informace potřebné pro přípravu detailních projekcí a tyto projekce zase obvykle vedou

k revizím výchozího scénáře. Tato iterace by se měla opakovat tak dlouho, dokud není dosaženo konzistence v celkovém makroekonomickém rámci.

Příprava střednědobého makroekonomického rámce by měla být i činností kontinuální. Rámec musí být připraven na počátku každého rozpočtového cyklu, aby naznačil výdajovým ministerstvům odpovídající hlavní směr. V průběhu dalších stadií přípravy rozpočtu by pak měl být aktualizován s přihlédnutím k nenadálým změnám v ekonomickém a fiskálním prostředí. Ve fázi plnění rozpočtu je třeba, aby makroekonomické projekce byly aktualizovány tak často, aby bylo možné vyhodnotit dopad exogenních změn nebo možných skluzů v plnění rozpočtu.

Kromě přípravy rámce „za nezměněných politik“ je důležité formulovat varianty postavené na různých ekonomických předpokladech, jako jsou např. změny ve světové ekonomice a změny mezinárodních cen surovin. Vyhodnotit je třeba rizika spojená s nečekanými změnami makroekonomických parametrů; a již předem by měly být připraveny reakce politiky.

b) Dělbá odpovědností za střednědobé predikce

Všeobecně by se příprava makroekonomických predikcí měla týkat přímo orgánů odpovědných za formulování politik a za technické otázky, tedy většinou ministerstva financí, centrální banky, státní pokladny, ministerstva hospodářství, státního statistického úřadu a podle potřeby rezortních ministerstev.

V mnoha zemích nese za přípravu makroekonomického rámce a projekcí celkovou odpovědnost jedno ministerstvo nebo agentura, často ministerstvo financí. V jiných zemích je odpovědnost za přípravu makroekonomických projekcí rozdrobena. Např. ministerstvo financí může být odpovědné za fiskální projekce, ministerstvo hospodářství za projekce „reálného“ sektoru, centrální banka za měnové predikce a platební bilanci. V takových případech jsou makroekonomické projekce jednoduše konsolidovaným souborem prognóz různých agentur. Tento postup však obvykle vede k malé konzistentnosti projekcí a k nedostatečnému dialogu o otázkách dalšího postupu vlády. Jestliže je odpovědnost rozdrobena, je nutné vytvořit odpovídající koordinační výbory a postupy, aby bylo možné prozkoumat různé soubory projekcí, vyhodnotit jejich reálnost a konzistentnost a provést potřebné změny. Protože k práci na přípravě makroekonomických projekcí je nutná koordinace statistických dat a specializované znalosti v několika oborech (národní účty, veřejné finance, měnová politika atd.), je fungování neformální sítě technických pracovníků zabývajících se makroekonomickými a statistickými otázkami stejně důležité jako formální struktura oficiálních koordinačních výborů.

Další problémy mohou vzniknout tehdy, když je agentura odpovědná za přípravu makroekonomického rámce oddělena od subjektu odpovědného za celkové řízení rozpočtu. Argumentem ve prospěch takového uspořádání je snaha omezit tlaky, jež vyplývají z potřeb každodenního rozpočtového managementu rozpočtu, na agenturu odpovědnou za přípravu makroekonomického rámce; tím se vytváří prostor pro lepší zohlednění střednědobých strategických otázek. V praxi se tím však často přerušuje spojení mezi přípravou makroekonomického rámce a probíhajícím dialogem o makroekonomické politice; tím se příprava rámce stává formálním mechanickým cvičením, zatímco reálné otázky se řeší někde jinde (například na setkáních zástupců ministerstva financí, výdajových ministerstev, centrální banky a mnohostranných poskytovatelů technické pomoci).

Ať je dělbá kompetencí za přípravu makroekonomických prognóz jakákoliv, za přípravu střednědobého fiskálního rámce, který je tou nejvýznamnější složkou makroekonomického rámce, musí být odpovědné ministerstvo financí. Musí mít vnitřní kapacity pro analýzu makroekonomických projekcí, pro hodnocení rizik spojených s různými makroekonomickými a fiskálními scénáři a pro přípravu svého vlastního scénáře, který by sloužil jako základ pro vyhodnocení vnitřní provázanosti a reálnosti oněch různých mak-

roekonomických a fiskálních scénářů. Proto by v rámci ministerstva financí měl být vytvořen odbor nebo oddělení makroekonomické a fiskální politiky, který by byl vybaven „technicky“ zaměřenými odborníky na makroekonomii a veřejné finance.

C. Podmínky pro přípravu zdravého rozpočtu

Příprava rozpočtu se neobejde bez kompromisů a stanovení priorit mezi sektory a programy s cílem zajistit, aby rozpočet odpovídal vládním politikám a prioritám. Dále by měly být vybrány varianty, které jsou nákladově nejefektivnější. A konečně výdajové agentury musejí při realizaci programů věnovat pozornost zvyšování své provozní efektivity; samotný rozpočtový proces by pak měl dávat podněty k tomu, aby výdajové agentury ve funkci správců programů zlepšovaly svou efektivnost. Žádný z těchto cílů nemůže být náležitě splněn, jestliže nebudou sjednoceny rozhodovací procesy; jestliže do procesu nebudou od počátku zabudována finanční omezení a ta vynucována ve všech stádiích rozpočtového procesu a jestliže se pozornost nezaměří na hlavní problémy rozpočtové politiky.

1. Potřeba sjednocení procesů

Programování výdajů a příprava rozhodnutí o alokaci zdrojů jsou kontinuální činnosti; rozpočet je přitom potenciálně mocným nástrojem jejich vnitřní soudržnosti. To vyžaduje odpovídající institucionální uspořádání (viz výše), které by zajistilo, aby rozpočet efektivně plnil své primární funkce a cíle. Kromě otázek rozebíraných v kapitole 1 je další příčinou rozdrobenosti rozpočtového procesu organizační uspořádání přípravy kapitálového rozpočtu. V řadě tranzitivních zemí je odpovědnost za přípravu kapitálového rozpočtu¹⁰ svěřena jinému subjektu (ministerstvu hospodářství), než který připravuje rozpočet pro běžné výdaje (ministerstvo financí). Dalším komplikujícím faktorem je v mnoha tranzitivních zemích vazba mezi kapitálovým rozpočtem a přípravou programu veřejných investic (*Public Investment Programme – PIP*) – viz kapitola 6.

Takové uspořádání vyhovovalo předchozímu modelu centrálního plánování; brání však integraci analýzy běžných a investičních výdajů, která je však pro každé dobré rozpočtování nezbytná. Takovéto uspořádání se vyskytuje také v rozvojových zemích a v nově se rozvíjejících ekonomikách; vyhovovalo sice rozvojovému přístupu šedesátých a sedmdesátých let, ale nevyhovuje ve většině zemí vyspělých. Statický a mechanický pohled na vztah mezi investicemi a růstem (obvykle ztotožňovaný s Harrodovým-Domarovým modelem¹¹) se již dávno projevil jako simplifikující a velmi často zavádějící. Kapitálové výdaje nejsou jediným faktorem, který přispívá k budoucí výrobě. Pro hospodářský rozvoj má význam nejenom objem investic, ale i efektivnost investic a odpovídající kombinace kapitálových a běžných výdajů (např. kvalifikovanost a mzdy učitelů mohou ovlivnit úroveň vzdělávání, lidský kapitál a budoucí hospodářský růst více než počet nových škol). Někdy se oddělení postupů pro přípravu kapitálového rozpočtu a provozního rozpočtu zdůvodňovalo tím, že investiční výdaje byly financovány z výpůjček. Vládní politika v oblasti výpůjček by se však neměla týkat jen žádoucí zásoby kapitálu. Komerční podnik připravuje svůj plán výpůjček podle toho, jaký tok příjmů a zisků očekává od nových kapitálových investic. Vláda však musí vzít v úvahu makroekonomické účinky svých politik; jak běžné, tak kapitálové výdaje ovlivňují agregátní poptávku a politika v oblasti výpůjček musí vycházet z makroekonomických a fiskálních cílů v jejich celistvosti, a nejenom z investičních úvah.

Když je rozpočet kapitálových investic připravován ministerstvem hospodářství, ministerstvo financí obvykle zřizuje pro investice globální finanční „obálku“, v jejímž rámci je připravován kapitálový rozpočet. V některých zemích to může vést jak k podinvestování, tak k nedostatku zdrojů na pravidelnou údržbu, a to navzdory významu těchto výdajů pro hospodářský rozvoj. Proto se zdroje přidělené na kapitálové výdaje někdy vypočítávají jako zůstatek odečtením potřeb provozních výdajů od očekávané celkové výše rozpočtových zdrojů, přičemž se upřednostňují nárokové programy a další běžné výdaje. Naopak

v ostatních případech tento dvojitý postup vytváří nadměrné tlaky na zvýšení výdajů. Např. ministerstvo školství předloží samostatné programy na výstavbu školy a na provozní výdaje ministerstva a bude se snažit získat maximální zdroje pro oba, přičemž nebude posuzovat varianty, kterými by mohla být výstavba menšího počtu škol a nábor většího počtu učitelů. Nebo bude přijato rozhodnutí o zahájení projektu podstatných kapitálových investic, aniž by se analyzoval jeho okamžitý a budoucí fiskální dopad.

K vybudování moderního rozpočtového systému by tranzitivní země měly sjednotit své rozpočtové procesy a pověřit úplnou kontrolou nad svým kapitálovým rozpočtem ministerstvo financí. Ministerstvo hospodářství může během přípravy rozpočtu poskytovat rady k hospodářským nebo sociálním otázkám, ale nemělo by se přímo zabývat přípravou kapitálového rozpočtu a programováním investic. Takové přenesení pravomocí je obvykle proveditelné na technické úrovni, ale někdy těžko uskutečnitelné z důvodů politických.¹² V každém případě musejí být ustanoveny přiměřené koordinační mechanismy k zajištění efektivního dohledu ministerstva financí nad přípravou rozpočtu (např. ministerstvo financí a ministerstvo hospodářství společně přezkoumají žádosti sektorových rozpočtů spadajících do kompetence ministerstva financí).

Kromě toho je třeba se vyhnout vytváření speciálních mechanismů pro přípravu víceletého investičního programu, které by rozdrobily procesy výdajového programování. V některých tranzitivních zemích byly učiněny pokusy vytvořit centrální jednotky programování investic nezávisle na ministerstvu financí, a to navzdory tomu, že ministerstvo financí je plně odpovědné za přípravu kapitálového rozpočtu.¹³ Tyto jednotky jsou často zřizovány z důvodu nějakého přání grantových agentur nebo proto, aby se vytvořil mechanismus pro správu získaných darů a grantů; to ale neospravedlňuje jejich zřízení mimo organizaci odpovědnou za přípravu kapitálového rozpočtu.

2. *Potřeba včasných rozhodnutí*

Součástí přípravy rozpočtu jsou i obtížná rozhodování. Tato rozhodování s sebou přinášejí náklady; těm je sice možné se vyhnout, ale zpravidla za cenu mnohem větších nákladů v budoucnosti. Je důležité, aby při formulování rozpočtu docházelo k potřebným kompromisům. Pak bude možné bezproblémově realizovat prioritní programy a vyhnout se tomu, aby při realizaci rozpočtu docházelo k jejich rozvratu. Politické úvahy, únikové mechanismy uvedené níže a nedostatek potřebných informací (zejména o dlouhodobých závazcích) často vedou k odkládání těžkého rozhodování až do fáze plnění rozpočtu. Odklad volbu neusnadňuje, ale naopak ji ztěžuje a důsledkem je méně efektivní rozpočtový proces.

Pokud jsou příjmy nadhodnoceny a dopad dlouhodobých závazků podhodnocen, musí ve fázi plnění rozpočtu zákonitě dojít k výraznému krácení výdajů. K nadhodnocení příjmů může docházet z technických důvodů (např. špatného ocenění dopadu změny daňové politiky nebo zvýšení daňových výdajů), ale častěji se tak děje v důsledku záměru ministerstev zahrnout do rozpočtu nebo v něm zachovat nadměrný počet programů, přičemž se bagatelizují potíže s jejich financováním. Podobně podhodnocení výdajů může pocházet z nerealistických odhadů nákladů na nepokryté závazky (například dávky poskytované mimo rozpočet) nebo z nerealistických odhadů dopadu trvalých závazků; někdy však může jít o úmysl-taktiku zahajování nových programů se záměrem prosadit zvýšení výdajů na program ve fázi plnění rozpočtu. Je důležité nepočítat s tím, že by institucionální problémy tohoto rázu mohla vyřešit „technická“ zlepšení sama o sobě.

Příliš optimistický rozpočet vede ke kumulaci nesplacených závazků a vnáší zmatek do pravidel dodržování schváleného rozpočtu. Na počátku přípravy rozpočtového procesu by výdajové agentury měly dostat jasné signály o tom, jaká výše výdajů je slučitelná s rozpočtovými omezeními. Je možné špatně plnit realistický rozpočet, ale je nemožné plnit dobře rozpočet nerealistický. Pro nápravu dopadů nerealistického rozpočtu nejsou v průběhu plnění rozpočtu k dispozici žádné uspokojivé mechanismy. Plošné škrtky schvá-

lených výdajů vedou k tomu, že omezené zdroje se neefektivně rozměňují mezi nepřiměřeně vysoký počet aktivit. Selektivní krácení výdajů vede k politizování plnění rozpočtu a často nahrazuje programové priority prioritami dodavatelskými. Selektivní krácení schválených výdajů společně s mechanismem regulace závazků umožňuje sice tyto problémy, částečně eliminovat, ale přesto způsobuje potíže; výdajovým agenturám chybí jistota a dostatek času na to, aby přizpůsobily své programy a své závazky.

Původně vyšší, ale realističtější cíl fiskálního schodku je mnohem vhodnější než optimistický cíl založený na nadhodnocených příjmech nebo podhodnocených existujících výdajových závazcích; to by totiž vedlo ke zpoždění plateb a nedoplatkům, a tedy k neefektivnosti, a snižovalo důvěryhodnost vlády.

Ke zmírnění problémů vyvolaných nadměrně optimistickými rozpočty se často navrhuje, aby byl v rámci rozpočtu vyčleněn „jádrový program“, kterému by při plnění rozpočtu byla dána vyšší priorita. V dobách značné nejistoty ohledně dostupnosti zdrojů (např. za vysoké inflace) by tento postup mohl být případně považován za druhou nejlepší reakci na danou situaci. Jako všeobecně platný postup se však dá jen sotva doporučit a je mnohem horší než jasná alternativa odstartování s realistickým rozpočtem. Když je „jádrový program“ uplatněn na běžné výdaje, obvykle zahrnuje mzdové výdaje, zatímco „nejádrový program“ zahrnuje procento nemzdových výdajů na zboží a služby. Škrty v „nejádrovém“ programu v průběhu plnění rozpočtu by vedly ke zvýšení neefektivnosti a ve většině tranzitivních zemí by dále snižovaly chudý rozpočet na provoz a údržbu. Metoda rozlišování „jádrových a nejádrových“ programů není efektivní při uplatnění na investiční výdaje, protože je obtížné zastavit již zahájený projekt, a to i když je „nejádrový“. A navíc v závislosti na síle politické podpory mohou být nejádrové projekty v praxi upřednostněny před jádrovými.

3. *Potřeba tvrdých omezení*

„Otevřený“ proces přípravy rozpočtu začíná požadavky výdajových agentur, které nejsou předem omezeny ze strany ministerstva financí rozpočtovým stropem. Protože požadavky těchto agentur vyjadřují spíše „přání“, v souhrnu vždy překračují horní limit dostupných zdrojů. Výdajové agentury nejsou nijak stimulovány k navrhování úspor, protože nemají žádnou záruku, že jim takové úspory poskytnou dodatečný finanční prostor k novým aktivitám. Nové programy jsou do požadavků sektorového rozpočtu zahrnovány bez rozmyslu, jako hrací žetony. Protože ministerstvu financí chybí informace o relativních přínosech navrhovaných výdajů, obvykle provádí v žádostech předložených výdajovými agenturami libovolné paušální škrty, a to často i na poslední chvíli při finalizaci rozpočtu. V nejlepším případě několik dní před termínem pro předložení návrhu rozpočtu vládě poskytne ministerstvo financí pevné směrnice výdajovým ministerstvům; ministerstva pak ve spěchu přeformulují své požadavky, čímž sama provedou paušální škrty v programech svých podřízených agentur. Tyto škrty jsou samozřejmě také libovolné, protože ministerstva neměla dostatek času na přehodnocení svých předchozích požadavků na rozpočet. K dalšímu vyjednávání pak dochází v průběhu zkoumání rozpočtu vládním kabinetem, nebo dokonce v průběhu plnění rozpočtu.

Vhodnost rozpočtového procesu s otevřeným koncem je někdy odůvodňována „decentralizovaným“ přístupem k rozpočtování. Ve skutečnosti jde o pravý opak. Protože celková poptávka výdajových ministerstev nevyhnutelně překračuje dostupné zdroje, má ministerstvo financí v praxi poslední slovo při rozhodování o tom, zda by měly být přiděleny vyšší prostředky a zda by mělo dojít k přerozdělení zdrojů. Čím méně je tento proces omezen, tím více překračují souhrnné požadavky ministerstev dostupné zdroje, tím silnější je úloha ministerstva financí při rozhodování o skladbě sektorových programů a tím iluzornější je „vlastnictví“ rozpočtu ze strany výdajových ministerstev.

V každém procesu přípravy rozpočtu se vždy vyskytuje prvek vyjednávání, protože mezi konfliktními zájmy musí být učiněno rozhodnutí. Rozpočtový proces nemůže být apolitický. Když se však rozpočtový proces řídí vyjednáváním, je jediným předpověditelným výsledkem neefektivnost přidělování zdro-

ju. Volba je pak více založena na politické moci jednotlivých aktérů než na věcné stránce, integritě procesu a výsledcích. Namísto transparentního alokačního rozhodování dochází k tajným ujednáním a falešným kompromisům, jako je zvyšování daňových výdajů, vytváření fondů s přiřazenými zdroji a poskytování záruk k půjčkám mimo rámec evidence rozpočtových operací. Rozpočtový proces ovládaný vyjednáváním může také preferovat vznik různých únikových mechanismů popsaných níže a převedení klíčových programů na zvláštní fondy nebo agentury mimo rozpočet.

V některých systémech je uplatňována řada nežádoucích politických kompromisů a únikových cest mimo řádné postupy s cílem minimalizovat vnitřní administrativní střety – uplatněno je pak rozdělování nedostatkových zdrojů mezi nadměrný počet programů ke spokojenosti všech, úmyslné nadhodnocení příjmů, podhodnocení pokračujících závazků, odkládání těžkých rozhodnutí až do fáze plnění rozpočtu, nafukování výdajů v druhém roce víceletého výdajového programu atd. Tyto únikové mechanismy umožňují vyhnout se konfliktům se často vyskytují v zemích se slabou vnitřní soudržností vlády. Zdokonalení procesů formulování rozpočtové politiky může tedy být přínosné i pro přípravu rozpočtu, a to vytvořením větší soudržnosti uvnitř vlády.

Snahou vyhnout se konfliktům se mohou vyznačovat nejen vztahy mezi ministerstvem financí a výdajovými ministerstvy, ale i mezi výdajovými ministerstvy a jejich podřízenými agenturami. Ministerstvo financí skutečně často využívá slabou soudržnost mezi výdajovými ministerstvy k ospravedlnění své vedoucí úlohy při určování skladby sektorových programů. Rozpočtový proces s otevřeným koncem podporuje špatné návyky a může oslabovat úsilí ministerstva financí o zlepšení systému.

To, že se výdajová ministerstva na počátku rozpočtového procesu seznámí s výchozími výdajovými stropy, je povzbuzuje ke změně chování od požadavků „podle potřeb“ k požadavkům „podle dostupnosti“. Ministerstvům pak takovýto přístup k rozpočtu pomáhá převést jejich strategické volby a politiky na rozhodnutí o alokaci zdrojů na programové úrovni. Navíc procedura tvrdého rozpočtového omezení tohoto typu zvyšuje skutečnou autoritu a autonomii výdajových ministerstev a oslabuje „nárok“ ministerstva financí na zasahování do určování vnitřní skladby rozpočtu výdajového ministerstva. (Podobný argument je možné uvést u vztahu mezi výdajovým ministerstvem a jeho podřízenými agenturami.)

Jak bylo uvedeno výše, hlavním východiskem pro přípravu rozpočtu by mělo být jasné definování fiskálních cílů a příprava makroekonomického rámce a střednědobého fiskálního rámce. Pak je příprava rozpočtu iterativním procesem mezi ministerstvem financí a výdajovými ministerstvy. Proto by měla představovat kombinaci tří následujících metod:

- *přístupu shora dolů*, který tvoří: (1) stanovení výchozích výdajových stropů pro sektory/kapitoly, které zapadají do vládních priorit (jakmile jsou stanoveny celkové příjmy, které jsou k dispozici při financování veřejných výdajů) a (2) sdělení těchto výdajových limitů a směrnic pro přípravu rozpočtů výdajovým ministerstvům. Úloha ministerstva financí je v této části procesu dominantní, klíčová rozhodnutí rozpočtové politiky by ale mělo konzultovat s vládou;
- *přístupu zdola nahoru*, který představuje formulování a propočtení nákladů výdajových programů odvětví a příprava sektorových rozpočtů v rámci sektorových výdajových limitů. Tato část rozpočtového procesu by měla být v kompetenci výdajových ministerstev;
- mechanismů iterace a narovnání.

Ačkoliv proces musí být přizpůsoben podmínkám každé země, je všeobecně žádoucí začít metodou shora dolů a poté přejít v rozpočtovém cyklu k metodě druhé a třetí.

4. Zaměření na změny rozpočtové politiky

„Přírůstkové rozpočtování“ chápané jako mechanický soubor změn v podrobném rozpočtu jednotlivých položek vede k jen velmi slabým výsledkům. Dialog mezi ministerstvem financí a výdajovými ministerstvy je omezen na analýzu jednotlivých položek a na dohadování se o snížení nebo zvýšení – položku po položce. Vyjednávání mezi ministerstvem financí, obvykle neinformovaném o realitě v sektorech, a výdajovým ministerstvem se zaměřují výhradně na vstupy bez jakékoliv zmínky o výsledcích programů. A co je ještě horší, jednání je považováno za hru s nulovým součtem a obvykle k němu ani jedna strana nepřistupuje v dobré víře. Navíc přírůstkové rozpočtování tohoto druhu není ani dobrým nástrojem pro řízení výdajů, ačkoli to byl jeho původní záměr. Rozpočtování založené na vyjednávání o přírůstcích jednotlivých položek se všeobecně zaměřuje na nemzdové výdaje na zboží a služby, zatímco největšími „bumblíčky“ jsou v rozpočtu obvykle mandatorní výdaje (nebo programy „tažené poptávkou“) – dotace a mzdové výdaje.

Ani v životě se nikdy nezačíná od nuly. A takový je částečně i rozpočtový proces, protože musí přihlížet k hospodářskému a finančnímu kontextu, pokračujícím politikám a probíhajícím programům. Rozpočty nejsou nikdy připravovány od čisté startovní čáry, od nuly. Dluhová služba; víceleté závazky týkající se investic; penze a jiné nároky; rigidity v předpisech upravujících státní službu i prostá skutečnost, že vláda nemůže najednou zastavit poskytování všech finančních prostředků pro školy, zdravotní střediska, vojenská zařízení atd. – to vše omezuje možné roční změny na možných 5–10 % celkových výdajů. Představa, že se každý rok všechny programy budou hodnotit jakoby od startovní čáry, by byla nákladnou iluzí. Předvídatelnost a efektivní uskutečňování programů zhoršují i rozmanitě velké výkyvy v přídělech rozpočtových prostředků podle změn v poměru politických sil. Jestliže vyloučíme mimořádné nebo krizové situace, měla by se vláda při přípravě rozpočtu soustředit na nové politiky, úspory u programů s nízkou prioritou a na opatření ke zvýšení efektivity ostatních probíhajících programů.

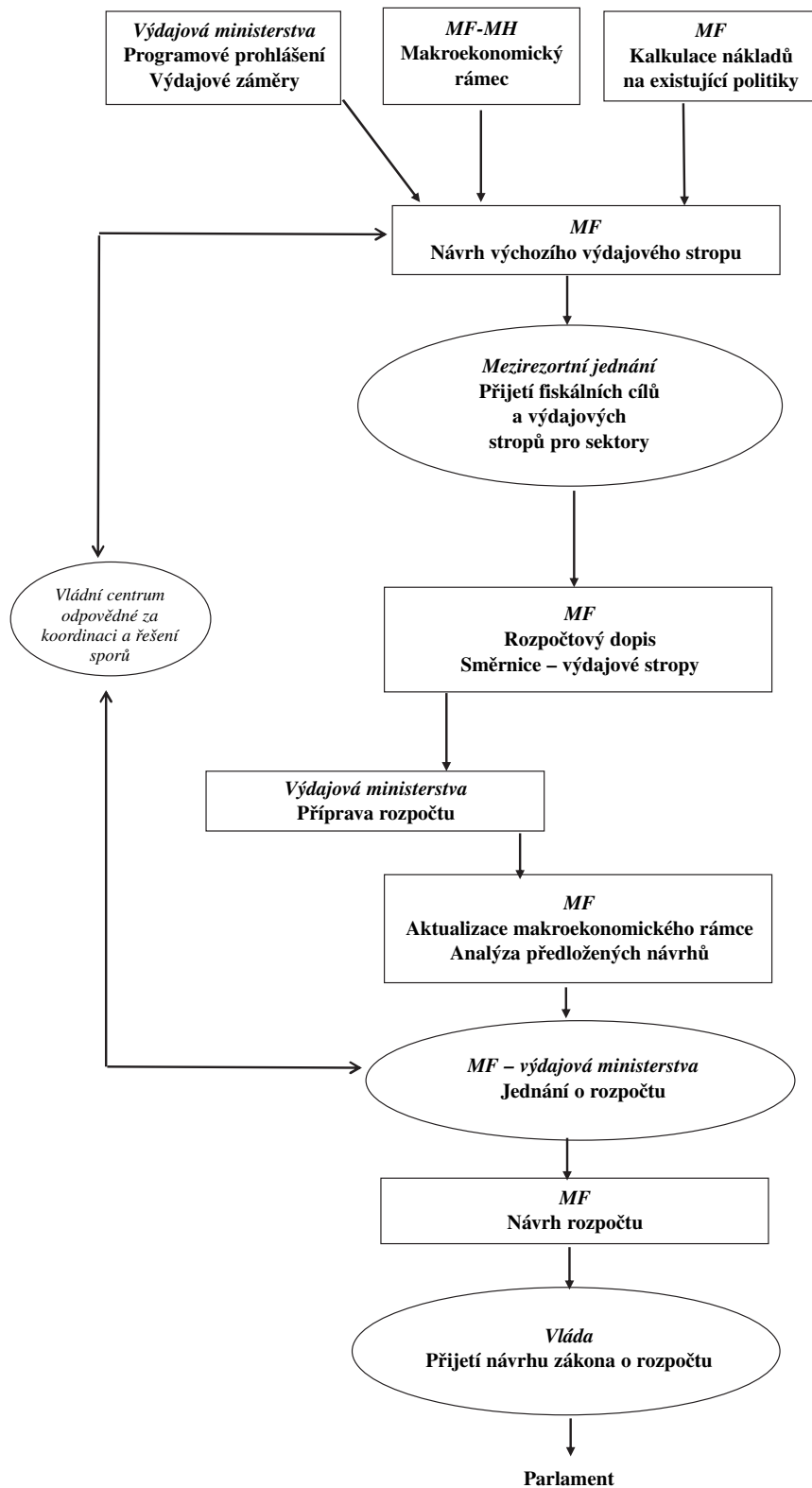
Řada forem prezentování rozpočtu se zaměřuje na změny v přidělených prostředcích, na nárůst i pokles oproti předem určené základně (současné výdaje, schválený rozpočet, běžné výdaje na služby, náklady na uplatňované politiky). Pokud však jsou výchozí analýza a formulace politiky vyčerpávající, neměl by být tento typ prezentace zaměřován s „přírůstkovým rozpočtováním“. Zaměřením se na změny rozpočtové politiky nebo na změny v úrovni poskytovaných služeb se při kontrole rozpočtu vyjasňují jednotlivé otázky rozpočtové politiky.

V zásadě se náklady na uplatňované politiky liší od nákladů na současnou úroveň činností, tedy od současných nákladů na vstupy nezbytné k zajištění současné úrovně výstupů. Například u dané školské politiky si zvýšení počtu studentů vyžádá zvýšení počtu učebních hodin, a tedy zvýšenou úroveň výstupů a výdajů. Odhadování budoucích nákladů na existující politiky však není snadné. Navíc v situaci fiskálních omezení, v níž se nachází většina tranzitivních zemí, musejí být náklady na uplatňované politiky stanovovány velmi konzervativně. Proto se při přípravě ročního rozpočtu pozornost většinou zaměřuje na očekávané změny v úrovni činnosti (tj. vstupy a výstupy) namísto na žádoucí změny politiky. U nárokových programů jsou však vždy požadovány odhady nákladů na probíhající politiky, protože úroveň těchto výdajů závisí na vnějších parametrech, které jsou mimo kontrolu vlády.

D. Proces přípravy rozpočtu

Příprava rozpočtu musí být postavena na strukturovaném přístupu popsaném v zákoně o rozpočtových pravidlech a v sekundární legislativě. Ty se budou v jednotlivých zemích lišit. Schéma 5.3 ilustruje hlavní kroky v typickém rozpočtovém procesu. Podrobněji jsou popsány níže.

Schéma 5.3 PROCES PŘÍPRAVY ROZPOČTU



Poznámka: MF = ministerstvo financí, MH = ministerstvo hospodářství

1. Metoda shora dolů

a) Potřeba výchozích výdajových stropů

Sklobení metody shora dolů a metody zdola nahoru, popsaných výše, má zásadní význam, protože určuje, jak se bude v průběhu rozpočtového cyklu přihlížet k prioritám rozpočtové politiky a k fiskálním cílům. K tomu je třeba výdajovým agenturám včas sdělit výchozí výdajové stropy. Tyto horní limity mohou být definovány buď na samotném počátku dialogu mezi ministerstvem financí a výdajovými ministerstvy, nebo po první iteraci, když výdajová ministerstva sdělí své předběžné požadavky. V praxi se v zemích, které mají dobrou finanční disciplínu, vyskytují dvě hlavní varianty: V některých zemích jsou výdajovým ministerstvům sdělovány sektorové stropy na počátku rozpočtového procesu. Jiné země, v nichž příprava rozpočtu může trvat déle než deset měsíců, zavádějí horní limity ve dvou krocích: v prvním kroku je ponechána výdajovým ministerstvům určitá volnost, aby si vyložily směrnice v intencích výdajových obálek; poté, po krátké analýze a projednání předběžných žádostí, sděluje ministerstvo financí výdajovým ministerstvům jejich závazné stropy.

V zemích se silnou soudržností vlády a dobře organizovanou a dobře uspořádanou přípravou rozpočtu jsou tyto obě varianty stejně funkční, protože výdajová ministerstva při přípravě svých předběžných požadavků víceméně berou v úvahu finanční omezení. Navíc pokud příprava rozpočtu trvá téměř celý rok, bylo by velmi obtížné stanovit definitivní stropy na počátku procesu.

Avšak v zemích, v nichž fiskální disciplína a soudržnost vlády pevně zakotveny nejsou, by postupné zavádění finančních omezení do rozpočtového procesu mohlo vést k návratu k rozpočtovému procesu s otevřeným koncem. Proto je v těchto zemích velmi žádoucí sdělení definitivních výdajových obálek již na počátku rozpočtového procesu.

Všeobecně by za stanovování výdajových stropů pro sektory mělo být odpovědné ministerstvo financí, samozřejmě v koordinaci s vládním centrem, které musí limity výdajů podrobně analyzovat a schválit. Ve snaze dosáhnout dohody v rámci vlády a učinit sektorové stropy efektivními, by stropy i střednědobý fiskální rámec měly být projednány vládou (nebo přinejmenším skupinou nejvýznamnějších ministrů). V několika zemích (např. Švédsku) hlasuje o těchto informacích parlament, a tím se stávají právně závaznými.

b) Příprava výchozích stropů

Příprava výchozích stropů je převážně založena na přírůstcích/úbytcích. To, jak by tento postup měl být realizován, závisí na rozsahu změn, které musejí být provedeny, a na kvalitě informací, které jsou k dispozici na centrální úrovni. Tento postup by však měl zahrnovat – explicitně nebo implicitně – následující kroky:

- za prvé, odhad celkových výdajových stropů, které jsou slučitelné s makroekonomickým a fiskálním výhledem;
- za druhé, odhad manévrovacího prostoru pro provedení žádoucích změn v rozpočtové politice. Tento krok spočívá v odhadu dopadu běžných politik na příští rozpočet – nebo jednodušeji: dosavadní úroveň aktivit (tj. výdajů na vládní politiky a programy). Může spočívat v přípravě určité formy výchozího rozpočtu. Předpovídaná úroveň celkových rozpočtových zdrojů minus náklady na současné činnosti pak vytvářejí „obálku“ pro změny úrovně činností;

- za třetí, identifikaci (podle sektorů) možných úspor a změn u programů s nízkou prioritou (s přihlédnutím v – tam, kde je to vhodné – k prostoru ke zvyšování efektivnosti). Náklady na současnou úroveň aktivity minus odhadované úspory vytvářejí čistou výchozí základnu za sektor. Očekávané rozpočtové příjmy minus tato čistá základna představují možný prostor pro zvýšení úrovně činnosti;
- za čtvrté, rozdělení celkové obálky na zvýšené aktivity mezi sektory podle vládních priorit.

Odhadnutý prostor pro zvýšení činností podle sektorů plus jejich čistá výchozí základna dávají dohromady sektorovou obálku; ta musí být projednána vládou a poté ministerstvem financí sdělena výdajovým ministerstvům. Vyčíslení jednotlivých složek výdajových stropů, jak byly popsány výše (současná úroveň výdajů, úspory získané zvýšením efektivnosti atd.), představuje hlavní kroky při odhadování výchozích stropů. To, zda by se tyto složky měly stát explicitními a zda by měly být projednávány ve vládě, závisí na mnoha faktorech, jako je kvalita dat či míra politické soudržnosti vlády.

Práce na přípravě výchozích výdajových stropů musí být patřičně koordinována s podkladovou makroekonomickou analýzou, protože agregátní fiskální cíl nemůže být definován izolovaně od omezení, která vyplývají z existujících závazků fiskální politiky. To ještě podtrhuje dříve uvedené doporučení, aby se v rámci ministerstva financí rozvíjely kapacity zaměřené na makroekonomické analýzy.

c) Výchozí rozpočet

Některé státy připravují výchozí rozpočet neboli „rozpočet sestavený za předpokladu poskytování současné úrovně služeb“, který představuje základnu, podle níž lze měřit změny v rozpočtové politice. Výchozí rozpočet je připravován ministerstvem financí a může být použit jak k přípravě výchozích stropů, tak jako jasně definovaná báze k projednávání výdajových rozpočtů sektorů s výdajovými ministerstvy.

V ideálním případě by výchozí rozpočet měl vyjadřovat spíše náklady na existující politiky než pouze náklady na současnou úroveň vstupů a výstupů. Avšak s výjimkou nárokových programů se zdá být realističtější a jednodušší zaměřit se na současnou úroveň výdajů. Proto se může výchozí rozpočet skládat z těchto prvků:

- u provozních výdajů: (1) z rozpočtu běžného fiskálního roku upraveného o očekávanou inflaci, (2) z vyvolaných provozních nákladů u dokončovaných investičních projektů a (3) z efektu opatření uskutečněných v průběhu běžného fiskálního roku, jejichž dopad musí být vyhodnocen za celý rok (např. nábor státních zaměstnanců v říjnu, když fiskální rok trvá od ledna do prosince),
- u nároků a transferů: z vývoje parametrů, jako je např. očekávaný počet příjemců dávek, měnový kurz (u transferů do zahraničí) atd.,
- u investičních projektů nad určitou velikost: z budoucích nákladů probíhajících projektů.

Aby ministerstvo financí mohlo připravovat výchozí rozpočet, musí uchovávat data o významnějších programech (zejména o nárocích a investičních projektech značného rozsahu).

Příprava takových informací poskytne ministerstvu financí přiměřený nástroj k přípravě výchozích výdajových stropů i k projednání sektorových rozpočtů s výdajovými ministerstvy.

Některé země však zavedly formálnější a systémovější metody užívání výchozího rozpočtu při přípravě návrhu rozpočtu. Například ve Francii je tento postup formálně zasazen do zákona o rozpočtových pravidlech. V několika dalších zemích OECD je výchozí rozpočet ve skutečnosti prvním rokem rolující-

ho víceletého rozpočtového procesu. Takovéto rolující procesy, když jsou správně navrženy, umožňují ministerstvu financí připravit výchozí rozpočet z víceletých odhadů připravených v předchozím roce, které jsou na počátku rozpočtového cyklu aktualizovány. Ve víceletém rámci by náklady na současné politiky neměly být zaměňovány s náklady na dosavadní úroveň činností, protože mezera mezi těmito dvěma prvky se každým rokem zvyšuje.

Takovéto systémové metody přípravy výchozího rozpočtu jsou podstatným administrativním zjednodušením a mohou být užitečné při zahájení principiální diskuze o rozpočtové politice, protože příprava rozpočtu a rozpočtová jednání se mohou zaměřit na žádoucí změny v politice. Mohou však také způsobit „zamrznutí“ přípravy rozpočtu. Jestliže výdajové agentury nebudou mít žádnou záruku, že úspory, kterých by mohly dosáhnout, jim poskytnou dodatečný manévrovací prostor k provádění dodatečných činností, budou jen málo stimulovány k tomu, aby se ve výchozím rozpočtu úspory najít snažily.¹⁴ Navíc tam, kde musejí být ve struktuře rozpočtu provedeny značné změny, může formální výchozí rozpočet, včetně nákladů na pokračující politiky nebo programy, které by měly být zrušeny, jednání o rozpočtu ztížit.

Řadě tranzitivních zemích by systémový přístup popsany výše mohl přinést řadu potíží. Nicméně při přípravě výchozích výdajových stropů a při jednání o rozpočtu by se vždy mělo usilovat o rozlišení „výchozích základů“ od změn rozpočtové politiky nebo přinejmenším od změn v úrovni činnosti.

d) Dílčí stropy pro některé kategorie výdajů?

V závislosti na okolnostech a problémech fiskální politiky mohou být u některých široce definovaných ekonomických kategorií nutné samostatné dílčí stropní limity (např. mzdové výdaje, dotace a programy kapitálových investic).

Pokud jde o kapitálové výdaje, jestliže je stanoven pouze globální strop, pak by výdajová ministerstva mohla provádět „výměnné obchody“ mezi svými běžnými a kapitálovými výdaji. Výdajová ministerstva pravděpodobně vědí lépe než ministerstvo financí, jak by se v rámci jejich sektoru daly prostředky rozdělit nejefektivněji. Např. v některých sektorech, jako je základní školství, je obecně vhodnější ponechat výběr mezi běžnými a kapitálovými výdaji na výdajových ministerstvech, protože oba typy výdajů jsou „vývojové“ a investiční projekty jsou obvykle malého rozsahu. Avšak v ostatních případech může ministerský rozpočet z velké části záviset na rozhodnutí, zda zahájit, či nezahájit nějaký velký investiční projekt. Např. rozpočtu ministerstva pro vysoké školství může dominovat rozhodnutí o postavení nové univerzity. Protože o takových velkých investičních projektech by měla rozhodovat vláda jako celek a protože nejde jen o otázku odvětvové politiky, je v těchto případech vhodné použít samostatné stropní limity.

e) Úspory z efektivnosti

V posledních letech Austrálie a Švédsko¹⁵ požadovaly od každé výdajové jednotky „úspory z efektivnosti“, tj. úspory dosažené v rámci probíhajících činností (kolem 1,5 % ročně). Na první pohled může tento postup vypadat jako příklad (nežádoucích) paušálních škrtů, které provádí ministerstvo financí při dokončování rozpočtu. Jsou zde však dva velké rozdíly: (1) úspory z efektivnosti jsou vyhlášovány na počátku procesu a v rámci promyšleného víceletého rozpočtového systému a (2) alokace úspor mezi činnosti a výdajové položky je zcela v kompetenci výdajových agentur, což zmírňuje charakter arbitrárnosti tohoto přístupu. „Lépe než centrálně se úsporná opatření dají prosadit v rámci ministerstva, zejména pokud samotné výdajové ministerstvo uvádí argumenty v jejich prospěch, protože agentury realizující programy disponují znalostmi a dovednostmi použitelnými ke kritizování návrhů a k jejich zatemňování.“ (Dixon, 1996) Ukazuje se, že tato metoda dosáhla v posledních letech efektivních výsledků.

V zemích OECD existuje potenciál pro podstatné fiskální úspory a zlepšování efektivnosti. Avšak předtím, než se začne posuzovat zavedení úspor z efektivnosti v tranzitivních zemích, musejí být pečlivě analyzovány podmínky příslušné země. V těch zemích, v nichž existující rozpočet nepostačuje k tomu, aby výdajová ministerstva mohla fungovat na přijatelné úrovni, nelze sledovat dosažení postupného nárůstu efektivnosti, ale restrukturalizaci veřejných výdajů naprostým vyloučením pochybných programů (a/nebo zvýšením výběru daní). Navíc se „úspory z efektivnosti“ liší od paušálních škrťů jen tehdy, když výdajová ministerstva prokážou ochotu přijímat vlastní tvrdá rozhodnutí. Z dlouhodobého hlediska lze určitě očekávat, že úspory z efektivnosti budou klesat. A tam, kde současný rozpočet nepostačuje ani k uspokojení zásadních potřeb, existuje velmi reálné riziko, že úspor z efektivnosti bude dosaženo na úkor zmenšujícího se rozsahu služby nebo kvality programu. Úspory z efektivnosti však mohou být užitečným nástrojem toho, aby do administrativního systému byla zavedena výraznější orientace na výkony; tím by se stimulovala strukturální zlepšení a zároveň se předešlo ustrnutí tohoto systému.

f) Směrnice ministerstva financí a rozpočtové dopisy

Ve většině států ministerstvo financí vydává na počátku rozpočtového cyklu „rozpočtový dopis“ pro výdajová ministerstva a agentury. K zajištění zdravého rozpočtového procesu by rozpočtový dopis měl jasně stanovit vládní fiskální cíle a navrhované politiky. Měl by také specifikovat směrnice pro přípravu sektorového rozpočtu, formální dokumenty, s nimiž výdajové agentury předkládají své rozpočtové požadavky ministerstvu financí, a termíny pro předložení těchto informací. Rozpočtový dopis by tedy měl zahrnovat tyto následující prvky – nebo aspoň jejich většinu:

- prohlášení k makroekonomické a finanční situaci;
- celkový cíl, pokud jde o deficit, a ostatní fiskální cíle/záměry a očekávané zdroje;
- rozpočtové priority;
- výdajové stropy pro sektorové rozpočty. V závislosti na kvalitě odhadů mohou být stropy sektorů rozděleny (pouze informativně) na část odpovídající současné úrovni činnosti/výstupů (nebo pokračujících politik), na část uvádějící očekávané úspory a část pro rozšíření činností (nebo nové politiky);
- formální aspekty předložení výdajových návrhů ze strany výdajových ministerstev;
- specifické směrnice pro prezentaci hlavních výdajových položek a programů, např. mzdových výdajů, investičních projektů a nárokových programů;
- specifická doporučení rozpočtové politiky k hlavním programům/projektům;
- klíčové hospodářské předpoklady, které výdajovým ministerstvům umožní připravit své požadavky na rozpočet, jako je očekávaná míra inflace, měnový kurz a výše nezaměstnanosti.

2. Metoda zdola nahoru

Výdajová ministerstva odpovídají za přípravu svých požadavků v rámci výdajových stropů upřesněných ministerstvem financí. V závislosti na tvrdosti fiskálních omezení a organizaci rozpočtového procesu by mohly být povoleny dodatečné požadavky výdajových ministerstev na nové programy. Hlavní požadavek by však měl odpovídat sděleným stropům nebo směrnicím a náklady na programy zařazené do

těchto předložených požadavků by měly postačovat k plné realizaci daných programů. Za předpokladu, že návrhy úspor těchto ministerstev jsou realistické, měla by mít tato ministerstva volnost při přerozdělování úspor na probíhající programy, a to v rámci limitů sektorových stropů.

Rozpočtové požadavky výdajových ministerstev by coby optimální řešení měly rozlišovat mezi: (1) částkou potřebnou k udržení dosavadní úrovně činnosti (nebo nákladů na probíhající politiky) a (2) návrhy a propočty nákladů změn v úrovni činnosti (nebo změn v politice). Jak bylo uvedeno výše, přinejmenším u nároků je rozlišení mezi pokračujícími politikami a změnou politiky podstatnější než rozlišení mezi existující úrovní činnosti a změnami v úrovni činnosti. V obou případech by však metodika měla být v rozpočtovém oběžníku definována.

Před rozhodnutím o zařazení nějakých nových výdajových politik nebo programů do rozpočtu je nutné vyhodnotit jejich rozpočtový dopad ze střednědobého hlediska. To je důležité zejména u investičních projektů a nárokových programů, které mohou v budoucnu generovat běžné náklady nebo zvyšovat výdaje. Takové hodnocení je nutné, ať už je formální postup víceletého programování výdajů zaveden, či nikoliv. Pro tento účel musejí požadavky výdajových ministerstev systematicky vykazovat budoucí roční náklady víceletých nebo nárokových programů a ministerstvo financí by mělo při zkoumání rozpočtových požadavků výdajových ministerstev vzít v úvahu budoucí fiskální dopad těchto programů.

Požadavky předložené výdajovými ministerstvy by měly zahrnovat:

- stručné prohlášení popisující sektorovou politiku a očekávané výstupy/výsledky včetně některých klíčových ukazatelů těchto výstupů a výsledků;
- je-li to možné, ukazatele výkonnosti podle programu a aktivity. Tyto ukazatele mohou být definovány podle organizační struktury výdajových ministerstev nebo podle specifické klasifikace programu/činnosti. Jestliže je rozpočet výdajového ministerstva prezentován podle programů, měl by být připraven formulář pro profil programu;
- prohlášení o tom, jak bude dosaženo cílů příslušné politiky a programu;
- odhady výdajů pro připravovaný rozpočet. Ty by měly zapadat do sektorových stropů oznámených ministerstvem financí (všechny dodatečné požadavky se předkládají na samostatném seznamu). Měly by být srovnány se skutečnými údaji za předchozí rok a s predikcemi výdajů současného rozpočtu;
- identifikaci úspor dosažených u probíhajících programů (například ve srovnání s náklady odhadovanými ministerstvem financí při přípravě stropních limitů) a jednoznačnou identifikaci opatření potřebných k efektivní realizaci návrhů;
- počet systemizovaných pracovních míst (obsazených a neobsazených) a mzdových výdajů. Metodika výpočtu mzdových výdajů musí být jasně uvedena (zejména výdajová ministerstva by měla uvést počet zaměstnanců s nezkrácenou pracovní dobou, který použila k odhadu celkových mzdových výdajů). Měly by být zahrnuty i režijní náklady, jako je sociální a penzijní pojištění placené zaměstnavateli. Predikce nárůstu platů a dávek by měly být v souladu se směrnicí ministerstva financí. Odhadované výplaty osobních hodnocení a odměn a zvláštní dávky by měly být identifikovány odděleně v rámci podkapitoly mzdových nákladů. Kromě toho by ministerstva měla přikládat i odhad nákladů na příležitostné zaměstnance a poradce;
- u projektů/programů kapitálových investic nad určenou velikost (definovaných ministerstvem financí) a u všech takových projektů financovaných zvenčí: (1) celkové náklady, roční náklady za obdo-

bí tři až čtyř let a všechny vyvolané výdaje, které jsou nutné k dokončení projektu po tomto období; (2) odhad provozních nákladů po dokončení projektu; (3) plán závazků (smluvních vztahů) za dobu životnosti projektu. Plánování závazků je potřebné pro vnitřní management agentury a k vydání oprávnění k budoucím závazkům. Ministerstvo financí by mělo určit pravidla, jak odhadovat budoucí náklady (např. stálé nebo běžné ceny a očekávaná míra inflace), a pravidla pro přípravu odhadů nákladů pro příští rozpočtový rok;

- údaje o povaze nárokových a dotačních programů, např. o počtu příjemců a metodě výpočtu, by měly být zahrnuty do rozpočtových požadavků výdajových ministerstev. Budoucí výdaje na nárokové programy by měly být systematicky hodnoceny agenturou, která je odpovědná za jejich řízení. K tomu je třeba shromáždit všechny související předpisy a zákony a vyhodnotit dopad faktorů, jako je hospodářský růst a demografické vlivy;
- odhady pořízování a prodeje státního majetku. (Výdajovým ministerstvům by se mělo dostat pobídek k prodeji takového majetku, u něž se neočekává žádné budoucí veřejné využití).

Výdajová ministerstva by měla koordinovat přípravu rozpočtů svých podřízených agentur a dát jim odpovídající pokyny. Předkládání rozpočtových požadavků od podřízených agentur by obecně mělo splňovat táz kritéria, jaká se uvádějí výše pro požadavky výdajových ministerstev na ministerstvo financí.

V kapitole 6 se probírají specifické otázky sledování a výběru investičních projektů.

3. Zkoumání předložených rozpočtových požadavků a jednání s výdajovými ministerstvy

Jakmile ministerstvo financí obdrží požadavky výdajových ministerstev, mělo by přezkoumat jejich soulad s celkovou vládní politikou, s právními požadavky a s plněním výdajových limitů a vzít v úvahu všechny změny v makroekonomickém prostředí od počátku rozpočtového cyklu.

Ke správnému prozkoumání rozpočtových požadavků je nutné:

- zkontrolovat předložený rozpočtový požadavek výdajového ministerstva: Vyjadřuje rozpočtový požadavek vládní politiku? Jaké otázky politiky hodlá program řešit? Jsou cíle jasně identifikovány? Jestliže je to podstatné, jsou cíle a výsledky programu měřitelné? Mohou být sledovány?
- projednat předložený návrh s představiteli výdajového ministerstva;
- v ideálním případě udělat „výjezd do terénu“ a podívat se, jak program funguje na provozní úrovni, a setkat se s manažery a uživateli/klienty programu;
- analyzovat dopad nedávných rozhodnutí rozpočtové politiky a podstatných změn v legislativě nebo nových vládních předpisů v oboru a také relevantních soudních sporů.

Téměř vždy vede přezkoumání předložených rozpočtových požadavků ministerstvo financí k návrhu úprav rozpočtových požadavků výdajových ministerstev a k následnému jednání. Formální jednání mezi ministerstvem financí a výdajovými ministerstvy může mít podobu rozpočtové konference. Odborníci z ministerstva financí a výdajových ministerstev by se měli setkávat i neformálně, aby se vyhnuli nedorozuměním a minimalizovali konflikty. Větší rozdíly v názorech budou obvykle postoupeny příslušným ministrům a v poslední instanci premiérovi nebo kabinetu k rozsouzení.

5. Dělbá kompetencí při přípravě ročního rozpočtu

Do přípravy rozpočtu jsou zapojeny různé instituce: centrum vlády, ministerstvo financí, centrální odbory výdajových ministerstev a v rámci těchto ministerstev podřízené výdajové agentury (v některých zemích je zapojen i parlament a nejvyšší kontrolní instituce). Kvalita rozpočtu závisí z větší části na podobě a efektivnosti koordinace činností mezi těmito různými institucionálními subjekty.

Dělbá kompetencí při přípravě rozpočtu by měla odpovídat dělbě kompetencí v rámci vlády. Měla by existovat jasná a nesporná pravidla plnění povinností a nesení odpovědnosti za plnění rozpočtu, která by byla definována v primární legislativě (např. zákoně o rozpočtových pravidlech) nebo sekundárních předpisech. Z organizace exekutivní složky vlády ve většině států vyplývá zhruba následující dělbá kompetencí:¹⁶

- Centrum vlády (tj. úřad premiéra nebo rada ministrů nebo nějaká jiná skupina v centru vlády) se nezabývá přímo praktickými aspekty přípravy rozpočtu, ale obvykle hraje klíčovou úlohu v rozpočtovém procesu: zajišťuje, aby probíhal v souladu s požadovanými postupy; rozsuzuje a urovnává možné konflikty mezi institucionálními aktéry a zajišťuje účast relevantních zainteresovaných účastníků.
- Vláda/kabinet hraje klíčovou úlohu při projednávání rozpočtových variant a schvalování návrhu rozpočtu před jeho předložením parlamentu.
- Ministerstvo financí má vedoucí úlohu při přípravě rozpočtu. Potřebuje dostatečné pravomoci a technické kapacity k zajištění toho, aby se na každém kroku náležitě přihlíželo k fiskálním cílům i k záměrům rozpočtové politiky. Ministerstvo by mělo připravit fiskální cíle a strategické priority mezi jednotlivými sektory; zavést směrnici pro přípravu sektorových programů a požadavků výdajových ministerstev; prozkoumat tyto žádosti a navrhnout rozpočet. Ministerstvo financí však nevykonává tyto funkce izolovaně od ostatních aktérů rozpočtového procesu. Navíc volba politik by se samotným rozpočtovým procesem řídit neměla. Úlohou ministerstva financí je zabezpečit podmínky pro rozhodování o volbě hlavních politik a navrhnout na základě své analýzy sektorových rozpočtových požadavků alokaci zdrojů mezi sektory, ne rozhodovat.
- Výdajová ministerstva jsou odpovědná a „skládají účty“ za definování a uskutečňování vládních politik ve svém sektoru. Proto by měla být odpovědná za zpracování sektorových politik a sektorových rozpočtů, ale pouze v mezích rámce stanoveného vládou. Navíc by tato ministerstva (a ne vládní centrum nebo ministerstvo financí) měla mít technické kapacity a informace potřebné ke kvalifikovaným výměnám mezi probíhajícími politikami a programy a také k ocenění nových programů. Výdajová ministerstva jsou naopak odpovědná za formulování směrnic pro své podřízené agentury a za zkoumání jejich návrhů rozpočtů. Podřízené agentury by měly připravit své rozpočty v mezích směrnice poskytnuté jejich bezprostředním nadřízeným orgánem (tj. příslušným výdajovým ministerstvem). Mocné agentury často dávají přednost přímému jednání s ministerstvem financí; takový postup však obvykle brzdí vývoj konzistentních sektorových politik.

POZNÁMKY

1. Viz Davis (1992) a Rajcoomar a Bell (1996).
2. National Audit Office, UK (1997). *Audit of Assumptions for the July 1997 Budget Projections*. Předloženo parlamentu ministrem financí dne 19. června 1997. London: Her Majesty's Stationery Office. Auditor General of Nova Scotia, Canada (1997). *Report to the House of Assembly on the Estimates of Revenue for the Fiscal Year 1997–98 Used in the Preparation of the Budget Address*. Halifax: Auditor General Office.
3. Pravidly fiskální politiky se zabývají Kopits a Symansky (1998).
4. Velká Británie v současnosti (2000) uplatňuje dvě fiskální pravidla: zlaté pravidlo a pravidlo udržitelných investic, podle nichž se poměr veřejného dluhu k HDP drží během hospodářského cyklu na stabilní a omezitelné úrovni.
5. Viz Bayoumi a Eichengreen (1994).
6. Viz Allan (1994) a Von Hagen (1992).
7. Viz Tanzi, Blejer a Teijero (1993).
8. Blejer a Cheasty v Blejer a Cheastery (1993).
9. Např. model RMSM-X používaný ekonomy ve Světové bance (případové studie v Luc Everareart, Fernando Garcia-Pinto a Jaime Ventura (1990)); Polackův model používaný v MMF (Polack „The IMF Monetary Model: A Hardy Perennial“ v *Finance Development*, prosinec 1997); model autorů Tommasi – Aerts – B. Leenhardt – Olive (TABLO) zpracovaný Francouzskou agenturou pro rozvoj (Leenhardt a Olive „An Example of Quasi-Accounting Model“, Inter-Stat, 12. října 1995, Londýn) atd.
10. nebo v rozvojových zemích „rozvojový“ rozpočet, který zahrnuje kapitálové i běžné výdaje
11. Harrodův-Domarův model vyvolal hodně pozornosti v 50. a 60. letech a je popsán ve většině národohospodářských učebnic; přisoudil hospodářský růst výhradně tvorbě kapitálu a navrhl rovnici, která dává do souvislosti tempo hospodářského růstu a poměru míry úspor a míry přírůstku výkonu a přírůstku kapitálu. Dále viz např. Goode (1984).
12. Toto tvrzení platí přinejmenším o většině tranzitivních zemí a zemí se středními příjmy. V řadě rozvojových zemí jsou technické kapacity ministerstva financí na úseku analýz projektů financovaných z pomoci velmi slabé, i když v některých případech má ministerstvo hospodářství (nebo plánování) v těchto oblastech určité odborné zázemí.
13. Např. na doporučení International Financial Institution se Rumunsko v letech 1993–1997 pokusilo vytvořit investiční koordinační jednotku mimo ministerstvo financí navzdory tomu, že toto ministerstvo již připravovalo kapitálový rozpočet a třídění projektů prostřednictvím svého vlastního investičního odboru.

14. Viz Hel-Thelier, Meny a Quinet (1996).
15. Viz Schick v OECD (1997h), s. 100.
16. Tento scénář neplatí pro země, které vycházejí z amerického postupu při přípravě rozpočtu, jenž se v několika aspektech liší, včetně mnohem silnější úlohy zákonodárského sboru.

KAPITOLA 6

VÍCELETÉ ROZPOČTOVÁNÍ A PROGRAMOVÁNÍ INVESTIC

V této kapitole se dále rozvíjejí všeobecné zásady a základní požadavky, o nichž se hovoří v kapitole 5, a rozebírají se postupy střednědobého rozpočtování a zvláště pak rozpočtování a programování investic.

A. Víceleté rozpočtování

1. Cíle a hlavní charakteristiky

V průběhu sedmdesátých a na počátku osmdesátých let začala řada zemí OECD připravovat víceleté (nebo „střednědobé“) rozpočty a do roku 2000 se tento postup stal víceméně univerzálním. V některých zemích jsou víceleté výdajové projekce rozpracovávány do podrobných programů, v jiných fungují spíše na agregátní úrovni.

Všeobecně platí, že víceleté projekce jsou každým rokem posouvány o jedno další období tak, že první rok plně odpovídá schválenému rozpočtu běžného roku, kdežto výdajové projekce na zbývající roky mají indikativní charakter. Plánovací období se obvykle pohybuje od tří do pěti let. Zatímco v některých zemích se příprava víceletých projekcí stala nedílnou součástí sestavování ročního rozpočtu a je považována za klíčový nástroj řízení výdajů, v jiných zemích slouží víceleté projekce jen jako podklady pro formulaci rozpočtové politiky.¹

V literatuře týkající se rozpočtů se pro tyto postupy používají různé termíny jako „plánování a prognózování výdajů“² a „víceleté rozpočtování“³. Prognózování znamená odhadování budoucích rozpočtových zdrojů a požadavků na výdaje, zatímco plánování znamená formulování cílů a politik.⁴ Cílem střednědobého „plánování a prognózování výdajů“ je v podstatě zvýšení disciplíny na úseku vládních výdajů. To znamená souhru následujících faktorů:⁵

- stanovení celkových cílů fiskální politiky a explicitní uvedení toho, jakým způsobem jich vláda chce dosáhnout; tyto cíle pak mohou být vyjádřeny pomocí výdajových stropů;
- poskytování lepších informací o střednědobých nákladech současných výdajových politik. Tím se často zjistí, že ke splnění cílů vládní fiskální politiky jsou k dispozici jen velmi omezené – pokud vůbec nějaké – dodatečné zdroje. To nutí ministry k sebekázní při navrhování nových výdajů a varuje vládu před rozhodnutími, která by musela být k dosažení budoucích cílů okamžitě přijata;
- větší prostor pro iniciaci změn v rozpočtové politice, jejichž realizace bude trvat déle než jeden rok, a zajištění nástrojů pro dohled nad jejich realizací;
- ujasnění těch důsledků posledních rozpočtových rozhodnutí pro následující rozpočtové roky, které se ještě plně nepromítají ve výdajích rozpočtu současného. Sem patří: (1) budoucí provozní náklady vládních kapitálových projektů, (2) programy, jejichž realizace začala až koncem rozpočtového roku a v prv-

ním roce se tedy plně neprojeví jejich celoroční náklady, (3) programy, jejichž dopad na výdaje se bude v budoucích letech zvyšovat s tím, jak postupně porostou zabudované nároky, a (4) závazky rozpočtové politiky, jejichž fiskální dopad není bezprostřední, ale promítne se až v budoucích rozpočtech.

Kromě toho skutečnost, že se jednotlivým agenturám budou poskytovat indikativní informace o budoucích rozpočtových možnostech, může přispět také ke zlepšení jejich provozního hospodaření, a to díky tomu, že se zvýší předvídatelnost budoucích rozpočtových možností a získají se jasné signály o budoucích požadavcích na rozpočtové úspory.

2. Zkušenosti s víceletým rozpočtováním

a) Minulé zkušenosti

Víceleté rozpočtování bylo v 70. letech chápáno především jako nástroj k identifikaci nových programů a jejich dopadů na alokaci rozpočtových prostředků v budoucích rozpočtech. Podle OECD (1997b) se země, které připravovaly víceleté rozpočty, na počátku potýkaly se dvěma hlavními problémy: (1) s tendencí k nadhodnocení hospodářského růstu a zdrojů dostupných v období pokrytém prognózou a (2) s tendencí výdajových subjektů nahlížet na střednědobou prognózu výdajů jako na nárok. To pak ztěžovalo provádění následných korekcí výdajů směrem dolů, a to i v situacích, kdy výchozí ekonomické předpoklady byly příliš optimistické nebo kdy se změnila priority rozpočtové politiky. Některé z těchto problémů ilustruje box 6.1.

Kromě technických nedokonalostí lze skutečnost, že víceleté rozpočtování v minulosti nedosáhlo vždy očekávaných výsledků, vysvětlit nedostatečnou důsledností některých vlád při prosazování myšlenky fiskální disciplíny. Často se vyskytující velkou slabinou rozpočtování je přístup založený na „potřebách“, který vede k rozpočtům, jež nejsou v souladu s finančními omezeními země a jejichž sestavování se vyznačuje nadměrným vyjednáváním a rozvíjením únikové strategie. Tyto problémy se dále zhoršují při přípravě víceletých programů, protože plánování přesahující rozpočtový rok je považováno za méně závazné než sestavování ročního rozpočtu a pokušení připravit seznam přání namísto přiměřených požadavků roste.

b) Poučení

Zhruba od poloviny 80. let dochází v důsledku minulých problémů a potřeby udržet výdaje pod kontrolou k přeměně víceletého rozpočtování z nástroje sloužícího k identifikaci nových programů v nástroj

Box 6.1 PŘÍKLADY PROBLÉMŮ VÍCELETÉHO ROZPOČTOVÁNÍ ZE 70. LET A POČÁTKU 80. LET

Velká Británie. V 70. letech byly víceleté rozpočty vyjadřovány spíše v reálných než nominálních hodnotách. S poklesem hospodářského růstu a prudkou akcelerací inflace se prognózy výdajů automaticky přizpůsobovaly. To vedlo k dalšímu tlaku na veřejné finance. (1)

Víceleté rozpočtování výdajů se v tomto období vyznačovalo efektem známým jako „vlny od lodní přídě“; tento efekt se ve víceletém rozpočtování projevoval vyššími projektovanými výdaji pro první rozpočtový rok, které se v následujících obdobích postupně zmenšovaly. Výdajové jednotky prováděly škrty v budoucích výdajích, aby si zajistily schválení dosavadní úrovně výdajů v připravovaném rozpočtu pro rok následující. (2)

(pokračování)

Box 6.1 PŘÍKLADY PROBLÉMŮ VÍCELETÉHO ROZPOČTOVÁNÍ ZE 70. LET A POČÁTKU 80. LET

(pokračování)

Kanada. Systém řízení fiskální politiky a výdajů (*Policy and Expenditure Management System – PEMS*) používaný na počátku 80. let zahrnoval přípravu pětiletého rolujícího fiskálního programu. Výsledky přinesly zklamání. Jednou z příčin selhání systému bylo to, že se do víceletých projekcí zařazovaly „programové rezervy“. Výdajová ministerstva si tento postup vyložila jako signál, že vláda je ochotná utrácet nad úroveň současných závazků. To tato ministerstva povzbuzovalo k tomu, že příslušným výborům předkládala nové návrhy na výdaje, aby si zajistila svůj „podíl“ z rezervy. Systém PEMS se tak stal spíše transakčním než alokačním, protože se řídil novými návrhy na výdaje. (3)

Austrálie. V průběhu sedmdesátých a na počátku osmdesátých let měly dlouhodobé projekce pro přípravu každoročního rozpočtu jen malý význam a projekcím pro zbývající roky, které často představovaly jen „seznamy přání“, se věnovalo málo pozornosti. Rozdílné výklady toho, co je „kontinuální politika“, vedly k časově náročným vyjednáváním a spory musila řešit vláda. (4)

Zdroje: (1) A. Lieberman (1990).

(2) Premchand (1983).

(3) Sims (1996).

(4) Keating a Rosalky (1990).

řízení výdajů a udržení alokace rozpočtových prostředků v rámci tvrdých rozpočtových omezení. „Různé vlády členských zemí OECD přeorientovaly své víceleté rozpočty z plánů na projekce, z nástroje rozšiřování programů na nástroj omezování budoucích výdajů. To se promítlo (v řadě zemí) v pravidlech, která vyžadují, aby projekce byly založeny na neměnné politice, tj. aby pouze odhadovaly budoucí náklady existujících programů.“ (OECD, 1995).

Víceleté projekce zaměřené na existující závazky rozpočtové politiky představují výchozí bod pro zahájení práce na rozpočtu. I tam, kde jde pouze o podkladový materiál, přináší toto východisko jednoznačné sdělení, že „zabudované nároky existujících programů na veškeré budoucí rozpočtové zdroje se již uplatnily a pro nové výdajové programy již není žádný prostor“ (OECD 1995).

Jiné země OECD však ve snaze posílit řízení výdajů zaujaly postoj jiný. Například v Kanadě byly předchozí střednědobé plány nahrazeny dvouletým fiskálním plánovacím horizontem, protože tamní odpovědné orgány došly k závěru, že pro řešení fiskální konsolidace bude vhodnější se soustředit na kratší období. V Británii se co nejvíce výdajů určuje na tříleté období. Každé dva roky dochází k přezkoumání výhledových výdajových plánů; střednědobý rámec se pak posunuje o další období. (Box 6.2 uvádí další podrobnosti tohoto inovativního přístupu.) Běžnějším postupem je posunovat víceleté projekce každý rok. Box 6.3 ilustruje, jak k tomu dochází v Dánsku a Německu.

3. Střednědobý rozpočtový rámec

Jak již bylo uvedeno, definice a metodologie víceletého rozpočtování se v jednotlivých zemích liší a v každé zemi se postupy čas od času liší podle aktuálních problémů a priorit rozpočtové politiky.

Box 6.2 STŘEDNĚDOBÉ ROZPOČTOVÁNÍ VE VELKÉ BRITÁNII

Střednědobé plánování a řízení veřejných výdajů podléhá dvěma přísným fiskálním pravidlům: zlatému pravidlu (vláda si může půjčovat pouze na investice, nikoli na financování běžných výdajů) a pravidlu udržitelných investic (poměr čistého veřejného dluhu k HDP se bude držet na stabilní a omezitelné úrovni).

Souhrnné hodnocení výdajů (*Comprehensive Spending Review – CSR*) v roce 1998 představovalo hloubkovou analýzu všech výdajových programů a jejich záměrů a cílů, a to pro období 1999–2001.

V roce 2000 se souhrnné hodnocení výdajů opakovalo, ale tentokrát vycházelo z nového systému akruálního rozpočtování.

Výdajové plány jsou nyní sestavovány na tři roky, nikoli pouze na jeden rok.

Výdajové subjekty mohou v rámci výdajových plánů převádět nevyčerpané prostředky z jednoho roku na rok příští.

Přibližně polovina celkových výdajů (např. nárokových programů) je stále řízena na roční bázi, protože má volatilnější charakter.

Tříleté plány touto skupinou výdajů na volatilnější výdajové položky ovlivňovány nejsou.

Kapitálové investice jsou plánovány a řízeny odděleně od běžných výdajů, aby bylo zajištěno splnění fiskálních pravidel a aby kvůli uspokojování krátkodobých tlaků na běžné výdaje nebyly kráceny výdaje kapitálové.

Výdajové subjekty uzavírají dohody o veřejných službách (*Public Service Agreements – PSA*) – obsahující odsouhlasený objem výstupů agentury s podrobně rozvedenými přesně specifikovanými výsledky, které budou poskytnuty za přidělené prostředky – a tyto dohody se přímo promítají do alokace výdajových přidělů na následující tři roky.

„Průřezové analýzy“ zajišťují, aby ministerstva/výdajové jednotky spolupracovaly na dosažení cílů vlády.

Zdroj: Ministerstvo financí Velké Británie. Další informace: Modern Public Services for Britain, CM4011, 1999; Economic and Fiscal Strategy Report, 1999; Resource Accounting and Budgeting: A Short Guide to the Financial Reforms, 1999.

Pokud jde o rovnováhu mezi aspekty plánování politik a programování výdajů, víceleté projekce mohou být buď (1) uvedeny souhrnně v členění podle hlavní funkce nebo strategické oblasti a poskytnout tak rámec pro formulaci a plánování rozpočtové politiky, nebo (2) podrobně rozvedeny podle programů a poskytnout tak nástroj pro řízení těchto programů.

V zásadě by k zajištění předvídatelnosti měly být víceleté projekce rozděleny mezi výdajové jednotky a programy. Stanovení výdajového stropu na úrovni jednotky nebo programu má tu značnou výhodu,

Box 6.3 ROLOVÁNÍ VÍCELETÝCH ROZPOČTOVÝCH PROJEKČÍ

Dánsko. V první fázi přípravy rozpočtu ministerstvo financí upraví víceleté projekce podle předpokladů vývoje cen a mezd přijatých pro přípravu rozpočtu pro následující období. V únoru navrhuje vládě řadu výdajových stropů, jeden pro každý rezort, a nový souhrnný výdajový cíl. Tyto limity tvoří rámec sestavování rozpočtových návrhů jednotlivých ministerstvech. Jednání o rozpočtu se zaměřují na uspokojení požadavků na nové výdaje a na možnosti redukování výdajů u ministerstev, která mají potíže s dodržováním dohodnutých limitů.

Německo. Příprava ročního rozpočtu se řídí střednědobým finančním plánem, který je každým rokem předkládán parlamentu. Jak plán, tak rozpočet jsou zpracovávány na základě fiskálních návrhů předkládaných Radou pro finanční plánování, v níž jsou zastoupeny všechny úrovně vlády. Plán je vyjádřením celkové fiskální politiky vlády a budoucích výdajů v každém ze 40 velkých bloků. Tyto bloky vznikají agregováním víceletých projekcí, jež jsou připravovány současně s ročním rozpočtem pro každou z položek zahrnutých do rozpočtu. Víceleté projekce odpovídají střednědobým cílům, ale suma alokací jednotlivým výdajovým jednotkám je menší než celkový výdajový strop, protože pro každý budoucí rok je zahrnuta všeobecná plánovací rezerva na úhradu dodatečných nákladů na nové programy a možné zvýšení cen.

Zdroj: OECD (1995).

že je povzbuzuje k tomu, aby v průběhu víceletého období přizpůsobily své programy výdajovým limitům. Avšak k dosažení těchto cílů musejí být víceleté výdajové programy založeny na spolehlivých příjmových prognózách – ty však lze jen těžko připravit ve stále se měnícím ekonomickém prostředí. V zemích, v nichž ministerstvo financí soustavně snižuje výdajové stropy z důvodu nadhodnocení rozpočtovaných příjmů, by měla být dána přednost zdokonalení přípravy ročního rozpočtu.

V některých tranzitivních zemích nejsou tyto požadavky na stabilní prostředí naplněny. V takovém rámci je realizace podrobného programování výdajů velmi obtížná, protože potřeba provádět rozpočtové škrty se kříží s potřebou diskuze o cílech a alternativách vládní politiky. Například jaký by měl být postup ministerstva zdravotnictví v zemi, v níž se uvažuje o politice úhrady nákladů zdravotní péče, ale v níž o ní kabinet ministrů dosud nerozhodl? Připravit již víceleté projekce na bázi politiky úhrady nákladů, ačkoli ji stále ještě projednává vláda? Nebo je připravit na základě dosavadních politik, podle nichž jsou nemocnice plně financovány vládou? Za takových okolností by se příprava víceletých výdajových projekcí mohla stát důvodem odkladů v realizaci důležitých reforem. K přípravě podrobného výdajového programu je tedy v praxi zapotřebí, aby vláda byla v obecných rysech ve svých cílech a prioritách jednotná.

Spíše než provádět komplexní podrobné programování výdajů bude často nákladově efektivnější doplnit střednědobý fiskální rámec souhrnnými projekcemi výdajů, a to v členění podle hlavních funkcí a/nebo strategických oblastí.

Soubor agregovaných výdajových projekcí představuje střednědobý výdajový rámec, který zase tvoří část střednědobého rozpočtového rámce. Ten bude zahrnovat:

- projekce příjmů podle hlavních ekonomických kategorií (tj. hlavní položky podle klasifikace GFS);

- projekce výdajů, které by měly přinejmenším ukázat: (1) projekce výdajů členěných podle široce definovaných funkcí a/nebo strategických oblastí, a to s rozlišením kapitálových a běžných výdajů; (2) projekce významnějších nárokových programů a (3) projekce dlouhodobých nákladů na investiční programy nebo projekty značného rozsahu. Tyto projekce výdajů by měly pokrýt všechny vládní výdaje, i když činnosti s nízkou prioritou mohou být v případě potřeby agregovány;
- projekce ostatních fiskálních agregátů (např. úroků a financujících položek).

Střednědobý fiskální rámec by měl pokrývat sektor veřejných rozpočtů, jak je definován podle standardů GFS 2000 a ESA95. V ideálním případě by měl mít střednědobý rozpočtový rámec stejný záběr jako střednědobý rámec fiskální. To však závisí na institucionálním rámci země, zejména na uspořádání řízení výdajů mezi různými úrovněmi vlády. V každém případě by však střednědobý rozpočtový rámec měl zahrnovat přinejmenším všechny finanční operace centrální vlády včetně operací mimorozpočtových fondů. Shoda vlády na těchto projekcích a vstupních ročních výdajových stopech pro jednotlivé sektory by měla sloužit k vytvoření rámce, v němž budou formulovány rozpočtové politiky.

Schéma 6.1 ilustruje strukturu střednědobého rozpočtového rámce.

Současně nebo následně poté, co byl rozpočet dokončen, by měly být sestavovány podrobné prognózy budoucích nákladů programů schválených parlamentem. Při přípravě rozpočtu mohou být shromažďovány informace o budoucích nákladech programů a použity k vyhodnocení budoucího fiskálního dopadu navrhovaných výdajových politik. Jak bylo uvedeno dříve, tyto projekce mají velkou vypovídací schopnost, protože ukazují, že manévrovací prostor pro nová fiskální rozhodnutí je malý nebo žádný. Poskytují tak cenné informace pro přípravu příštího rozpočtu.

Problematická fiskální situace většiny tranzitivních zemí a potřeba vypořádat se s nejistotou vedou tomu, že mnohé z těchto zemí se budou chtít nejdříve zaměřit spíše na střednědobý fiskální rámec a na střednědobý rozpočtový rámec – doplněné o připravené predikce výdajů spojených s probíhajícími programy – než na přípravu podrobného rozpočtu víceletého. V některých rozpočtových sektorech nebo v případě rozpočtů některých speciálních fondů však může být zavedení víceletého programování žádoucí a potřebné (např. pokud jde o využití předvstupních fondů EU nebo dalších víceletých programů pomoci určených k podpoře hospodářského rozvoje). Navíc střednědobý rozpočtový rámec se může postupně stát základem systému rozpočtování s rolující víceletým rozpočtem, jehož prostřednictvím jsou rozdělovány zdroje mezi programy. Proto se budeme v následujících částech zabývat dalšími hlavními otázkami víceletého rozpočtování.

4. Hlavní otázky víceletého rozpočtování

a) Koncepce výdajů

Víceleté projekce by v zásadě měly ukazovat: (1) současnou úroveň výdajů, (2) dodatečné výdaje potřebné k poskytování stejné úrovně a kvality služby v budoucnu (například k udržení daného poměru žáků k učitelům ve vzdělávacích institucích) a (3) dodatečné výdaje nebo úspory dosažené změnou úrovně nebo typu služby. Prvky (1) a (2) mohou být označeny jako existující/pokračující politiky a prvek (3) jako nová politika nebo změna v politice.⁶

Mezi náklady současných politik patří zejména: (1) náklady na udržení dosavadní úrovně služby, a to s přihlédnutím k očekávaným změnám v počtu jejich uživatelů nebo příjemců, (2) provozní náklady vyvolané dokončením investičních projektů v průběhu plánovaného období, (3) budoucí náklady pokračujících

Schéma 6.1 STŘEDNĚDOBÝ ROZPOČTOVÝ RÁMEC

Střednědobý makroekonomický rámec					
Střednědobý fiskální rámec					
Veřejné rozpočty (včetně fondů a rozpočtů na nižších úrovních vlády)					
Střednědobý rozpočtový rámec					
	1999	2000	2001	2002	2003
	Skutečnost	Rozpočet	Projekce	Projekce	Projekce
Projekce příjmů					
Výdajový rámec v obecném funkčním členění					
Klíčové sektory/oblasti					
Obrana a bezpečnost					
běžné					
kapitálové					
Školství					
běžné					
kapitálové					
Doprava					
běžné					
kapitálové					
z toho hlavní probíhající projekty					
dálnice E76					
Hlavní nárokové programy					
Sociální zabezpečení					
běžné politiky					
plus/minus změna politik					
Ostatní výdaje					
běžné					
kapitálové					
Dotace nižším úrovním vlády nezahrnuté výše					
Rezerva					
<i>Memorandum: využití předvstupních fondů EU</i>					
EU					
Spoluřinancování z domácích zdrojů					
Úroky					
Financování					
<i>Memorandum: Víceleté závazky/podmíněné závazky</i>					
Další fiskální rizika/Daňové výdaje					

investičních programů a (4) budoucí náklady nárokových programů založených na již přijatých rozhodnutích včetně vlivu exogenních faktorů, jako jsou např. demografické trendy.

K odhadu nákladů na současné politiky v průběhu víceletého období jsou zapotřebí přiměřené informace. Například k určení budoucích výdajů na základní vzdělání jsou nezbytné údaje o počtech dětí v příslušných věkových skupinách, míře participace a standardech úhrady.

Tento postup se podobá přípravě výchozího rozpočtu popsané v kapitole 5. Nicméně zatímco v ročním rozpočtovém rámci může být rozsah výchozího rozpočtu omezen na současnou úroveň výdajů, ve víceletém období musí projekce nákladů vzít v úvahu také dodatečné výdaje potřebné k zajištění stejných služeb. Jde o obtížnou část tohoto postupu, protože v řadě případů nemusí být hranice mezi dosavadními a novými politikami jasná. Nedostatečná vyjasněnost pojmu „pokračující politiky“ může při přípravě podrobných výdajových programů vést k politickým sporům a vyjednáváním. Rozlišování mezi probíhajícími programy a programy novými je často k dezinterpretaci méně náchylné a mělo by být v určitých případech preferováno. Jsou-li v investičních programech navrhovány podstatné změny, měl by být přístup ještě restriktivnější a měl by být založen spíše na dosavadních zákonných závazcích než na dosavadních programech a projektech.

b) Plánování nových politik a programů

Pokud jde o plánovací a prognostické aspekty víceletých projekcí, je možné uvažovat o třech rozdílných přístupech:

- „technická“ prognóza budoucích nákladů probíhajících programů (včetně provozních nákladů dokončených investičních projektů),
- „úsporný“ plánovací/programovací přístup, který je (1) postaven na úsporách v neprioritních sektorech za plánovací období, které vytvoří prostor pro programy s vyšší prioritou a (2) do výdajových plánů zahrnuje pouze náklady na probíhající programy a ty nové programy, které již jsou zahrnuty do připravovaného ročního rozpočtu nebo již mají zajištěno financování,
- „rovnoprávný“ plánovací/programovací přístup, který explicitně identifikuje nové politiky a programy a jejich náklady pro celé období.

Vyhnout se tomu, aby v ročním rozvržení výdajů nedocházelo k narušení priorit, je v rámci přípravy víceletých výdajových programů nesnadné. Aby se určité programy nebo projekty mohly z připravovaného ročního rozpočtu vyloučit, může se ministerstvo financí snažit dosáhnout kompromisu s výdajovými ministerstvy tím, že zahrne tyto projekty do dalších let víceletého programu. To by však mohlo vést k tomu, že si výdajové agentury budou v příštím roce nárokovat „vlastnictví“ těchto prostředků, čímž bude příprava ročního rozpočtu stále obtížnější. Někdy ale skutečně předtím, než parlament schválí rozpočet, uskuteční výdajové agentury výdaj pod záminkou, že je zahrnut do příštích let víceleté výdajové projekce, i když realizace takového výdaje není nijak právně podložena. V jiných případech výdajové jednotky navrhnou škrty budoucích výdajů v zájmu toho, aby si v nejbližším rozpočtu udržely současnou úroveň výdajů (viz britský příklad v boxu 6.1). Tyto budoucí škrty mohou být čistě hypotetické, protože výdajové agentury mohou v budoucnu opakovaně smlouvat o zachování současné úrovně svých programů.

Je třeba dbát na to, aby víceleté projekce byly založeny pouze na závazcích vlády, jež vyplývají z platné rozpočtové politiky, a neposkytovaly základ pro zvyšování nároků výdajových ministerstev. To je argu-

ment ve prospěch přijetí výše uvedeného „úsporného“ přístupu. Takový přístup by se měl uplatňovat u zvláštních zákonů k programům, u programů veřejných investic a u sektorových programů i u jiných podrobných víceletých výdajových projekcích.

c) Předpoklady plánu a účelové rezervy pro mimořádné události

Víceleté projekce by měly být založeny na konzervativních předpokladech, aby bylo možné se v budoucnu vyhnout dramatickým změnám. Postup ztrácí na důvěryhodnosti, pokud projekce připravené v předchozím roce musejí být při přípravě následujícího ročního rozpočtu často revidovány směrem dolů. V praxi by se projekce výdajů měly rovnat návrhu rozpočtovaných výdajů pro první rok plánovaného víceletého období a měly by být nižší než úroveň výdajů projektovaná v makroekonomickém scénáři na následující roky. Do víceletých projekcí by měla být zahrnuta explicitní nebo implicitní rezerva pro případ mimořádných událostí. Při odhadování požadované výše této rezervy je možné rozlišit dva typy rezerv pro mimořádné události: (1) technické rezervy, které berou v úvahu změny v klíčových hospodářských parametrech (například v míře inflace) a skutečnou realizaci programů (například nečekaný nárůst výdajů na stavební projekt), a (2) rezervu v rámci rozpočtové politiky na budoucí nové programy, které ještě nejsou explicitně definovány. Tyto rezervy by měly být čistě indikativní a neměly by zakládat žádná „práva“ na budoucí výdajový příděl (výdajovou alokaci).

d) Vazby ročního a víceletého rozpočtování

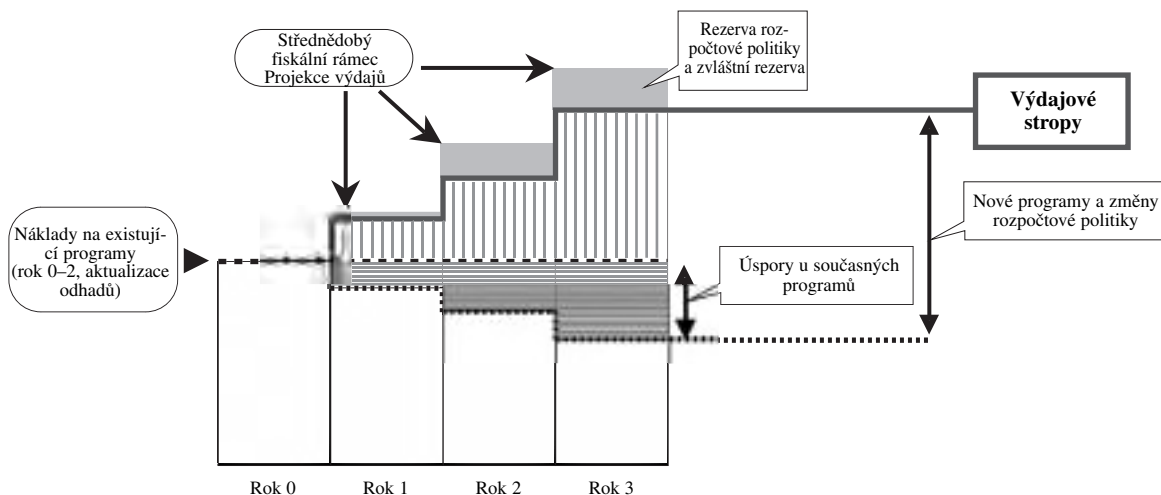
V některých zemích OECD byly rozpočtové procedury založeny na disciplinovaném „rolování“ rozpočtu tak, aby došlo k integraci ročního a víceletého rozpočtování. V ideálním případě by se tyto postupy měly vyznačovat následujícími vlastnostmi:

- Výchozím bodem procesu přípravy rozpočtu jsou víceleté projekce připravené předchozí rok. Ministerstvo financí aktualizuje náklady vztahující se k víceletým projekcím připraveným v předchozím roce, přičemž bere v úvahu očekávaný vývoj ekonomických parametrů, plnění rozpočtu a jejich přezkoumání. Mělo by provést předběžný odhad úspor, kterých může být v plánovaném období v probíhajících programech dosaženo.
- Pro každý rok víceletého rozpočtu by měly být stanoveny sektorové stropy, a to na základě současných vládních politik a navrhovaných změn v rozpočtové politice. Roční rozpočet a víceleté projekce jsou připravovány podle těchto tvrdých rozpočtových omezení.
- Pokračující politiky jsou jasně odděleny od navrhovaných nových politik a změn v rozpočtové politice. Jednání o ročním rozpočtu a víceleté projekce by se měly zaměřit na změny rozpočtové politiky, které mají být uskutečněny v nadcházejícím roce.

Schéma 6.2 ilustruje některé z hlavních úkolů při přípravě víceletých projekcí: (1) aktualizaci nákladů podle projekcí připravených v předchozím roce, (2) přípravu střednědobého fiskálního rámce a projekci výdajů, (3) stanovení výdajových stropů pod projektovanou úroveň celkových výdajů tak, aby se mohla vytvořit zvláštní rezerva na první rok uvažovaného plánovacího období a rozpočtová rezerva a rezerva na mimořádné události na nadcházející roky, (4) identifikaci úspor u probíhajících programů a (5) programování a rozpočtování v rámci dvojího omezení daného výdajovými stropy a náklady na současné politiky.

Popsané procedury rolování víceletého rozpočtování mají několik výhod, včetně té, že spojují vyhodnocení budoucího rozpočtového dopadu navrhovaných politik a přípravu stropů pro roční rozpočet. Zave-

Schéma 6.2 PŘÍPRAVA VÍCELETÝCH VÝDAJOVÝCH PROJEKČÍ



dení víceletého rozpočtování založeného na ukázněném rolování však chce čas a v mnoha zemích se ukázalo jako obtížné.

K usnadnění řešení praktických problémů při zavádění procesu „rolování“ projekcí do budoucnosti by tento proces mohl být omezen pouze na samotný střednědobý rozpočtový rámec včetně agregátních výdajových projekcí pro jednotlivá výdajová ministerstva a na hlavní funkce. Ministerstvo financí však bude na počátku rozpočtového procesu potřebovat podrobnější údaje k aktualizaci střednědobého rozpočtového rámce a musí být velmi opatrné, aby se vyhnulo řetězové reakci stoupajících nároků výdajových ministerstev na budoucí výdaje.

e) Ostatní otázky

Další dvě důležité otázky v návrhu víceletých projekcí se týkají délky horizontu plánování a cenové základny projekcí. Na jedné straně je vzhledem k nejistotě obtížné připravovat projekce výdajů pro budoucí roky na nadměrně dlouhý časový úsek. Na druhé straně musí být plánovací období dostatečně dlouhé na to, aby umožnilo smysluplné hodnocení priorit vládní politiky a provozních nákladů vyvolaných dokončením investic. Jestliže procesy probíhají hladce a makroekonomická pozice i priority vládní politiky jsou přiměřeně stabilní, představuje tří- nebo čtyřleté období přijatelný kompromis.⁷

Víceleté projekce jsou připravovány buď v nominálním vyjádření, nebo ve stálých cenách. Jestliže jsou víceleté projekce připravovány ve stálých cenách, mělo by ministerstvo financí definovat jednoznačná pravidla pro aktualizaci cenových projekcí. Příprava víceletých projekcí v běžných cenách zajišťuje, že jsou konzistentní s finančními projekcemi za sektor vlády (které jsou rovněž sestavovány v běžných cenách). V zemi s vysokou inflací se může jevit jako rozumnější připravovat víceleté projekce raději v reálném než nominálním vyjádření. Jestliže však inflace přesáhne předpovídanou úroveň, vyžádá si to dodatečné škrty v reálných výdajích. Naopak nominálně připravené projekce jsou dalším podnětem pro obezřetné řízení a mohou tak přispět k tlaku na stlačování nákladů. Britské zkušenosti ze 70. let ukazují, že víceleté rozpočtování ve stálých cenách v inflačním prostředí tlačí rozpočet směrem nahoru. V každém případě není jisté, zda jsou víceleté projekce v praxi užitečné v zemi, v níž chybí minimální úroveň fiskální disciplíny a v níž není zajištěna předpověditelnost rozpočtu – což obecně platí pro země s vysokou inflací.

Jak se uvádí v kapitole 5, oznámení fiskálních cílů a záměrů vlády a jejich předložení parlamentu současně s rozpočtem je důležité jak z hlediska fiskální disciplíny, tak z hlediska důvěryhodnosti vlády. Bude-li však vláda vázána podrobnými špatně připravenými výdajovými programy, bude to překážkou dosažení jejích fiskálních cílů. Podobně skutečnost, že parlamentu byly předkládány „programové zákony“, vedla v některých zemích k rigiditám a neefektivnosti.⁸ Před zveřejněním podrobných víceletých projekcí je třeba opatrnosti; tato čísla by neměla být uvolněna předtím, než vláda provede jejich podrobnou vlastní analýzu.

V některých zemích jsou víceleté projekce využívány k řízení budoucích závazků. K tomu jsou nezbytné procedury víceletého rozpočtování, které vykazují vysokou míru ukázněnosti. Jinak je žádoucí řídit a schvalovat víceleté závazky v samostatných procedurách, například tak, že se do rozpočtového procesu zavede forma „schvalovací procedury pro přijímání budoucích závazků“.

B. Další ukázky plánování a projektování výdajů

Zatím jsme se zmiňovali především o přípravě výdajových projekcí pokrývajících středně dlouhé období, tj. období tři až pěti let, a všechny sektory a kategorie výdajů. V praxi lze uvažovat o řadě postupů plánování a předvídání výdajů, a to v závislosti na ekonomickém kontextu a prioritách vládní politiky.

1. Sektorové programy

Příprava výdajových programů pro určitý sektor má tu výhodu, že se zaměřuje na oblasti, v nichž je víceleté programování výdajů nejvíce zapotřebí. Země, které chtějí výrazně redukovat počet svých státních zaměstnanců, by se měly nejdříve zaměřit na plány mzdových a ostatních osobních výdajů. Rozpracování sektorových strategií a programů sektorových výdajů zahrnujících – řekněme – všechny kategorie výdajů v sociálních sektorech nebo příprava investičních programů pro energetický sektor jsou mnohem důležitější než příprava podrobných výdajových projekcí pro administrativní sektory.

Projekty pomoci nebo financované ze zahraničí by měly být předem rozpracovány do programu. Mnoho zemí závislých na technické pomoci připravilo od 80. let rolující programy veřejných investic (*Public Investment Programmes – PIPs*). Na počátku 90. let byly za pomoci Světové banky a Evropské unie tyto programy zavedeny v řadě tranzitivních zemí. Podobně v několika rozvojových zemích jsou uskutečňovány sektorové výdajové či investiční programy s cílem koordinovat sponzorskou pomoc v prioritních sektorech.

Programování sponzorské pomoci často vede k tomu, že do zbývajících let víceletého rozpočtu jsou zařazovány nové programy. Je však nutné neztrácet ze zřetele výše uvedená kritéria. Postupy víceletého programování výdajů nesmějí umožňovat obcházení základních fiskálních omezení. O zařazení nového projektu do výdajového programu by se mělo uvažovat jen tehdy, když je zajištěno jeho financování a když je v souladu s existujícími politikami vlády a střednědobým fiskálním rámcem.⁹

Pokud nejsou sektorové nebo investiční programy náležitě zasazeny do rozpočtového procesu nebo s ním propojeny, neumožňují konzistentní vyvažování nároků mezi sektory nebo kategoriemi výdajů a mohou snižovat fiskální disciplínu. Sektorové rozpočtové programy a střednědobé výdajové programy by neměly být připravovány v rámci otevřených procesů.

Příručka řízení veřejných výdajů Světové banky (Public Expenditure Management Handbook, 1998) představuje konzistentní přístup k propojení rozpočtování, plánování fiskální politiky a přípravy strategických sektorových analýz nebo programů. Zdůrazňuje nutnost zahrnout sektorové programy do střednědobého výdajového rámce sestaveného na základě tvrdých omezení, a tak zabezpečit jejich konzistentnost s tímto rámcem.

Podobně by měly být přijaty tři obecné zásady zřízení Národního fondu, jehož prostřednictvím EU poskytuje strukturální pomoc kandidátským zemím: (1) výdaje financované Národním fondem musejí být začleněny do rozpočtu; (2) výdajové programy navržené na financování z EU musejí soutěžit se všemi ostatními výdajovými programy v národním rozpočtu a (3) zdroje a užití prostředků procházejících Národním fondem musejí být zahrnuty do střednědobého rozpočtového rámce.

2. Dlouhodobé rozpočtové rámce

Dlouhodobé výdajové rámce mohou být potřebné k hodnocení dopadu realizovaných politik do budoucích rozpočtových období nebo ke zkoumání nových možností rozpočtové politiky. Dlouhodobé rámce jsou všeobecně formulovány za předpokladu pokračování současných politik jako výchozího scénáře. Mohou být předloženy i alternativní scénáře, avšak se začleněním dopadu konkrétních navrhovaných nebo zvažovaných změn současných politik.

Tyto dlouhodobé rozpočtové rámce mohou pomoci indentifikovat nepříznivé výdajové trendy a být pomoci při hodnocení udržitelnosti současných politik.¹⁰ Jsou užitečné při analýze dopadu změn demografických trendů (např. rozpočtového dopadu stárnutí obyvatelstva) nebo rostoucího břemena fiskálního dluhu. V takových dlouhodobých výdajových rámcích se vládní výdaje obecně dělí do tří skupin: (1) výdaje přímo ovlivněné změnami v demografickém složení, (2) výdaje nepřímo ovlivněné změnami v demografickém složení, které jsou obecně prezentovány v agregované podobě, a (3) platby dluhových úroků. Jak se podrobněji rozvádí v kapitole 11, některé země připravují generační účty, které by měly hodnotit dlouhodobé důsledky současných politik a jejich dopady na rozdělení nákladů a přínosů napříč generacemi.

Ve skutečnosti je k formulování rozpočtové politiky a rozpočtu nutné celé spektrum dlouhodobých plánů a analýz. Například fiskální dopad investičního programu může přesáhnout období víceletých projekcí, zejména jestliže se vyznačuje značnými pravidelnými náklady na údržbu (např. program výstavby silnic). Podobně stanovení cílů, jako např. zvýšení procenta dětí v řádné školní docházce, si vyžaduje vyhodnocení jejich dopadu na rozpočet z dlouhodobého hlediska a přezkoumání různých možností a variant rozpočtové politiky.

C. Rozpočtování a programování investic

1. Projekty a programy

Programování a rozpočtování investic je součástí celkového procesu řízení výdajů a vyžaduje souhrn následujících postupů:

- příprava, ocenění a screening projektů;
- programování a rozpočtování investic. Jakmile jsou stanoveny priority rozpočtové politiky mezi strategickými oblastmi, představuje programování a rozpočtování investic (1) v rámci strategických oblastí: vyvažování požadavků na investiční výdaje s požadavky na běžné výdaje a identifikaci investičních projektů a programů a (2) v rámci investičních programů: vybírání mezi již identifikovanými projekty a přezkoumávání probíhajících projektů.

Tyto dva procesy jsou vzájemně závislé. V různých stadiích projektového cyklu musí docházet k výběru mezi projekty (při zahájení studií k identifikovaným projektům, při hodnocení těchto studií a při konečném rozhodování o přijetí nebo nepřijetí projektu). Zdravé rozpočty vyžadují dobré projekty, ale progra-

mování a vybírání projektů musí být zasazeno do širšího rámce, než představuje analýza individuálních projektů. Načasování rozhodování a odpovídající rozvržení vazeb mezi procesem přípravy projektu a procesem programování rozpočtu mají zásadní význam pro to, aby programy odpovídaly cílům politik, aby programy byly v souladu s finančními omezeními a aby projekty „táhly“ programy.

2. Řízení projektů

a) Co je projekt?

Podle Gittingerovy definice (1982) je projekt specifickou činností se specifickým výchozím bodem a specifickým konečným bodem, který má splnit specifické cíle. Obvykle je to ojedinělá činnost výrazně odlišná od předchozích činností a pravděpodobně odlišná od těch následujících – tedy nejen pouhý „segment“ probíhajícího programu. Někdy je investiční výdaj rutinní činností (např. získání administrativního zařízení), ale většina investičních výdajů se skládá z projektů.

Aby byly projekty efektivně realizovány, je často nutné vytvořit pro jejich správu zvláštní organizační uspořádání. Model řízení projektů tvoří projektové plánování, účetnictví, systémy monitorování a vykazování toho, jak projekt postupuje, a jmenování vedoucího projektu a projektového týmu.¹¹ Tyto organizační modely rozlišují investiční projekty a různé neinvestiční projekty, např. projekty financované z pomoci.

Ve vyspělých zemích je obvykle pro řízení a realizaci projektů vytvořeno zvláštní uspořádání v rámci výdajových agentur, které neovlivňuje rozpočtový proces. V řadě rozvojových zemí jsou však projekty řízeny prostřednictvím paralelní správy a přispívají spíše ke zvýšené fragmentaci než k efektivnímu řízení vládních výdajů.¹² Transitivní země se musejí takovéto roztržitosti v řízení rozpočtu vyhnout. Odpovědnost za každodenní správu projektů by měli být pověřeni vedoucí projektů a správa projektů by měla být pevně zařazena do kompetencí výdajových ministerstev.

Menší země mohou mít zájem uvádět jednotlivé projekty, zejména strategicky významné, při prezentaci rozpočtu. Všeobecně by však rozpočet měl seskupit malé nebo středně velké projekty do programů a uvádět podrobnosti pouze o větších projektech a projektech financovaných ze zahraničních zdrojů. Rozpočet se stovkami malých projektů se obtížně analyzuje i kontroluje. Analýzy rozpočtových návrhů prováděné ministerstvem financí a vládou a následně podrobné zkoumání návrhu rozpočtu ze strany parlamentu by se měly zaměřit spíše na politiky a programy než na jednotlivé programy.

b) Projektový cyklus

Typický projekt prochází postupně jednotlivými stadii od počáteční analýzy cílů a potřeb až po dokončení projektu. Ačkoliv se každý projekt vyznačuje svými vlastními charakteristikami, mají projekty obvykle společný životní cyklus, nazývaný „projektový cyklus“.

Počet stadií, do nichž je projektový cyklus rozdělen, a relativní význam každého z nich závisí na účelu, pro nějž je tento rámec použit. Typický projektový cyklus tvoří tyto fáze:

- Definování sektorových politik, analýza cílů a určení potřeb.
- Identifikace potenciálních projektů a formulace projektových záměrů.

(V tomto stadiu je třeba rozhodnout, zda přidělit, či nepřidělit rozpočtované prostředky na předběžné studie proveditelnosti projektu.)

- Předběžné studie proveditelnosti a předběžný výběr projektů.

(V tomto stadiu je třeba rozhodnout, zda přidělit, či nepřidělit rozpočtované prostředky na studie proveditelnosti projektu.)

- Studie proveditelnosti projektů a podrobné formulování projektů.
- Technické hodnocení projektů a investiční rozhodnutí.

(V tomto stadiu je třeba rozhodnout, zda mají být projekty zahrnuty do rozpočtu, či nikoliv.)

- Realizace projektů (jmenování projektových týmů, pravidelně aktualizované projektové plánování a sledování a účtování projektů).
- Hodnocení v průběhu realizace projektu a ex post vyhodnocení provedení a výsledků projektu.

Metoda logického rámce rozpracovaná v manuálu „Řízení projektového cyklu“ (*Project Cycle Management*), který vydala Evropská komise (1993), je užitečným nástrojem k zajištění toho, aby mezi vládními politikami a přípravou projektu byly ustanoveny náležité vazby.

Protože v každém stadiu přípravy projektu je třeba rozhodnout o tom, zda postoupit k stadiu dalšímu, měly by předběžné studie proveditelnosti a studie proveditelnosti zahrnovat všechny technické prvky potřebné k analýze projektu a pomoci při těchto rozhodnutích.

3. Oceňování a třídění projektů

a) Fáze oceňování a třídění

Než přistoupíme ke zkoumání, zda by měl být projekt zahrnut do rozpočtu, je důležité:

- vyhodnotit „kvalitu“ projektu: je třeba plně identifikovat náklady a přínosy, zda jsou hmotné, či nehmotné. Je třeba analyzovat externality (které mohou být záporné, např. v případě dopadu zvýšení znečištění, nebo kladné, v případě ochrany před záplavami). U některých projektů může být potřebné i hodnocení dopadu na životní úroveň (chudobu) obyvatelstva nebo na životní prostředí. Hmotné náklady a přínosy by měly být kvantifikovány a nehmotné vyhodnoceny kvalitativně. Níže rozebrané metody ekonomické analýzy poskytují rámec pro hodnocení kvality projektu. Míra složitosti postupů závisí na sektoru a velikosti projektu (u malých projektů může být postačující jednoduchá „sít“ kritérií);
- ověřit si, že byly zvoleny nejlepší možnosti z hlediska dosažení cílů projektu: u projektů značné velikosti by toto hodnocení mělo vyplývat z analýzy nákladů a přínosů nebo z analýzy nákladové efektivity nebo minimalizace nákladů;
- eliminovat špatné projekty prostřednictvím třídění, které by mělo být založeno na různých kritériích.

b) Ekonomická analýza projektů

Ve vazbě na analýzu obtížnosti rozhodování o projektu „veřejných prací“ uvedl Benjamin Franklin všechna pro (tj. výhody) a proti (tj. náklady) a zvažoval je odděleně, přičemž jim přiřadil číselné stupně

podle významu (Sang, 1988). Tento postup – „Morální a obezřetná algebra“ (*Moral and Prudential Algebra*) – byl předobrazem moderních metod projektové ekonomické analýzy. A skutečně si zachoval význam pro hodnocení menších projektů, u nichž by provádění sofistikovaných analýz nebylo nákladově efektivní.

Ekonomická analýza projektu zahrnuje následující prvky: (1) finanční analýzu, (2) ekonomickou analýzu, (3) analýzu fiskálních dopadů a (4) analýzu sociální účinnosti (tam, kde to je relevantní). Ekonomickou analýzu lze využít pro hodnocení dopadu politik a programů i projektů, ale její uplatnění u politik a programů je všeobecně obtížnější než u projektů, protože politiky a programy mají širší škálu dopadů.

Analýza nákladů a přínosů (*cost-benefit analysis – CBA*) zahrnuje uplatnění tří logických kroků (Ward, 1994): (1) definování cílů projektu nebo programu a alternativních prostředků dosažení těchto cílů, (2) analýzu marginálního (nebo přírůstkového) dopadu každé z těchto alternativních metod a (3) srovnání těchto přírůstkových nákladů a přínosů. K analýze nákladů a přínosů je nutné shromáždit a vyhodnotit přímé a nepřímé náklady a přínosy projektu a použít vhodné diskontní sazby (viz níže) k výpočtu hodnoty přínosů a nákladů, které se budou vztahovat k různým budoucím obdobím. Tam, kde jsou efekty projektu zčásti nehmotné (např. ve zdravotnictví a školství) nebo kde jsou dopady alternativ z hlediska množství, kvality a načasování podobné, používají analyticky analýzu nejmenších nákladů a nákladové efektivnosti. Analýzy nejmenších nákladů srovnávají náklady různých alternativ. Analýzy nákladové efektivnosti srovnávají alternativní přístupy s odlišnými dopady a vypočítávají koeficienty nákladové efektivnosti (např. náklad na jednotku výstupu).

V období po druhé světové válce byly rozvíjeny teoretické a metodologické postupy ekonomické analýzy projektů¹³ s cílem navrhnout metody, které vypočítávají sociální návratnost různých projektů včetně jejich distribučních efektů a nápravy tržních deformací prostřednictvím projekcí stínových cen. Používání takových postupů není nyní již tak nutné. Ekonomiky jsou nyní celkově otevřenější a tržní deformace se zmenšují. Navíc úloha vlády jako investora klesá, podniky ve veřejném vlastnictví jsou privatizovány a u těch podniků, které zůstávají ve veřejném sektoru, se klade stále větší důraz na regulační mechanismy, které podporují rozhodnutí podobná rozhodnutím na soutěžním trhu. V reformních ekonomikách, v nichž jsou zachovány určité deformace trhu, si však používání stínových cen i nadále význam zachovalo (např. v energetice).

V minulosti se vkládala značná očekávání do analýzy ekonomického dopadu projektů. Analýza nákladů a přínosů poskytuje analytický rámec pro uspořádání skutečností a dat, identifikaci nákladů a dopadů projektu a jejich kvantifikaci a zaměřuje se na základní aspekty navrhovaných variant projektů. Avšak „v každé fázi hodnocení má z hlediska dosažení dobrých výsledků zásadní význam kompetentní úsudek“ (Sang, 1988). K výpočtu vnitřního výnosového procenta (*internal rate of return – IRR*) je nutné, aby analytik projektu shromažďoval informace potřebné pro kompetentní hodnocení projektu, ale samotný výsledný výpočet je méně důležitý. Nízký koeficient vnitřního výnosového procenta nepochybně ukazuje na to, že projekt neměl být uveden do života. Ale relativně vysoká hodnota koeficientu může pouze znamenat, že s čísly bylo manipulováno tak, aby se splnil výnosový záměr.

Metody ekonomické analýzy jsou nutné k analýze projektů v řadě sektorů (např. ve výrobním sektoru a v infrastruktuře by měla být analýza nákladů a přínosů systematicky prováděna pro každý projekt významného rozsahu). V ostatních sektorech jsou všeobecně žádoucí analýzy nejmenších nákladů nebo nákladové efektivnosti projektů, ale míra jejich složitosti bude záviset na velikosti projektu.

Při oceňování a hodnocení investičních projektů – ať už prostřednictvím analýzy nákladů a přínosů, nebo jiných metod – a při stanovování výnosů porovnávaných s kapitálovými náklady je důležité, aby vláda rozhodla, jakou diskontní sazbu použít. To otevírá složité ekonomické (a politické) otázky, které nejsou v literatuře plně řešeny.¹⁴ Vlády většiny zemí OECD stanovují veřejnou diskontní sazbu (nebo sazby) buď

ve výši reálné úrokové sazby jako u vládních výpůjček, nebo ve výši, o níž se předpokládá, že je podobná reálné míře návratnosti dosahované v soukromém sektoru. Tyto argumenty obecně vedou k reálným číslům mezi 3 až 10 %.

Diskontní sazby ve veřejném sektoru slouží dvěma hlavními účelům. V řadě případů (včetně analýzy nákladů a přínosů a nákladové efektivity) jsou využívány jako míra časové preference, která vyjadřuje projevený zájem země o marginální důchod budoucích generací v poměru ke generaci současné. V jiných případech diskontní sazba (např. při komerčním oceňování nákladů v porovnání s výnosy z prodeje a ocenění vládní produkce) slouží jako ocenění kapitálových nákladů při stanovení cen výstupů veřejného sektoru tak, aby mohly být efektivně srovnány s cenami výstupů sektoru soukromého. V praxi však hodně zemí používá pro oba tyto účely stejné číslo, což je administrativně mnohem jednodušší (viz Spackman, 2000).

Mnohé tranzitivní země mají adekvátní kapacity pro přípravu technické podoby projektů, ale chybějí jim zkušenosti s ekonomickou analýzou projektů. Slabiny v těchto oblastech jsou v současnosti řešeny v mnoha zemích, ale někdy pouze formálně, například zavedením povinnosti uvádět ukazatel vnitřního výnosového procenta ve formulářích sloužících k popisu projektu. Obecně je třeba dosáhnout při rozvíjení analytického přístupu k hodnocení projektů dalšího pokroku.

V 70. letech se často objevovalo tvrzení, že projekty by mohly být seřazeny podle ukazatele, jako např. podle poměru přínosů a nákladů, přičemž nejvýše zařazené „projekty“ by se postupně vybíraly k plnění dostupné finanční „obálky“. Jedna tranzitivní země se o takový postup v 90. letech neúspěšně pokusila. Srovnávání projektů z různých sektorů podle takovýchto finančních kritérií je vždy hazardem a ve skutečnosti neproveditelné. Kromě toho seřazení série projektů závisí na celkové finanční sumě, která je této sérii projektů přidělena, a ne naopak.¹⁵ Ekonomická analýza projektů je v tomto ohledu užitečná, ale nelze na ni při dosahování optimální vyváženosti cílů spoléhat. Stejně tak může být vícekritériální analýza užitečná při srovnávání víceúčelových projektů v rámci subsektoru nebo programu. Vícekritériální analýza však může vést k absurdním výsledkům, jestliže se použije k výpočtu rozdělení investic mezi sektory nebo k přidělování zdrojů na různé programy. I při srovnávání projektů v rámci programu je třeba používat vícekritériální analýzu opatrně. Víceúčelové projekty mohou být vícekritériálními analýzami nepatřičně zvýhodňovány; „pravidlo specifčnosti“ nás učí, že v mnoha případech může být k dosažení požadovaných cílů mnohem efektivnější zvolit si projekty cílové.¹⁶

c) Screening projektů

Při screeningu jsou z celkového portfolia projektů zvažovaného pro případné zařazení do sektorových rozpočtů vyloučeny projekty slabé. Výdajová ministerstva by měla ověřit, zda projekty připravené jejich podřízenými agenturami jsou v souladu se strategií sektoru, zda odpovídají nákladově nejefektivnějším prostředkům dosažení programových cílů a zda tam, kde lze uplatnit analýzu nákladů a přínosů (nebo nákladové efektivity), jsou výsledky projektů přijatelné. Měla by také ověřit, zda projekty odpovídají obecným cílům politiky ministerstva (např. strategickému plánu sektoru a obchodním plánům podniků ve veřejném vlastnictví).

Při screeningu projektů je třeba shromáždit informace a provést hodnocení v následujících oblastech:

- soulad projektu se strategií sektoru a vlády (hodnocení by mělo být provedeno hned po identifikaci projektu);
- analýza nákladů a přínosů nebo nákladové efektivity, jestliže je vhodná. U menších projektů mohou být použity jednoduché koeficienty (např. náklady na učebnu na jednoho studenta). Pořízení nebo výstavba nových zařízení by měly být soustavně srovnávány s náklady na úpravu zařízení již vybudovaných;

- fiskální dopad projektu. Měly by být vyhodnoceny marginální provozní náklady (tj. na poslední jednotku výstupu), včetně odhadu potřeby pracovníků. U některých programů nebo agentur (např. výstavba silnic) jsou k vyhodnocení provozních nákladů zapotřebí projekce jak kapitálového rozpočtu, tak rozpočtu provozního, aby bylo možné přihlédnout k nákladům pořízení zařízení potřebného pro pravidelnou údržbu;
- politika při stanovování uživatelských poplatků nebo sazeb tam, kde je projekt zaměřen na poskytování zboží nebo služeb veřejnosti;
- dopad na životní prostředí tam, kde je to relevantní;
- sociální dopady tam, kde je to relevantní (např. u určitých projektů v sociálním sektoru);
- organizační uspořádání realizace a fungování projektu tak, aby se posílila jejich efektivnost.

Screening může mít formálně podobu souboru otázek, na něž lze odpovědět ano/ne. Vybrány by měly být pouze projekty, které vyhovují všem požadavkům.

4. Rozpočtování

a) Výběr projektu

Vyhodnocení a screening nepostačují k rozhodnutí, zda by projekt měl, či neměl být zahrnut do rozpočtu. Jak se uvádí v kapitole 5, rozpočty a programy výdajových ministerstev musejí vycházet z tvrdých omezení. V rámci dané rozpočtové kapitoly znamená výběr projektu souhru dvou následujících činností: (1) alokace zdrojů mezi programy nebo subsektory a (2) výběru projektů v rámci programu nebo subsektoru.

Jestliže má screening za následek vyloučení několika projektů, pak často dojde i k redukci odpovídajícího programu. Míra interakce mezi screeningem projektů a alokací zdrojů se sektor od sektoru odlišuje. Například zamítnutí nebo zastavení projektu týkajícího se železniční dopravy může vést buď k přidělení většího objemu prostředků na úsek silniční dopravy, nebo ke snížení rozpočtu ministerstva dopravy. Vyloučení projektu výstavby školy však může být impulsem ke zvýšení rozpočtu na nákup učebnic – za předpokladu že rozpočtový příděl pro základní školství zůstává nezměněný.

V rámci programu nebo subsektoru musí existovat vyváženost mezi investičními projekty a běžnými výdaji. Jak již bylo uvedeno, projekt nové výstavby musí být systematicky porovnáván s náklady na opravu a úpravu zařízení již vybudovaných. Optimální skladba programu však závisí také na celkové politice v tomto sektoru (například zvažování projektu výstavby školy proti programu nákupu učebnic je v podstatě záležitostí školské politiky).

V rámci určitých programů nebo oborů může při výběru projektů pomoci seřazení projektů podle určitých kritérií. Všeobecně však je k výběru projektů zapotřebí řada metod, které závisejí na sektoru. Jestliže například výdajová ministerstva připraví podrobné programy a ověří jejich ekonomickou efektivnost, měl by být výběr projektů proveden na základě priorit příslušné politiky a časových harmonogramů stanovených v rámci těchto programů (například obchodního plánu v telekomunikačním sektoru, plánu silniční dopravy, energetického plánu atd.) K přípravě rozpočtu pro kapitálové dotace veřejným podnikům (nebo k financování projektů veřejných podniků) je třeba přezkoumat obchodní plány těchto podniků. Finanční životaschopnost projektů veřejných podniků nebo autonomní agentury je třeba vždy hodnotit v rámci finanční životaschopnosti daného subjektu a priorit jeho politiky, nejenom v rámci vládního rozpočtu nebo víceletých projekcí.

b) Prognózození fiskálního dopadu kapitálových výdajů na další období

K přípravě rozpočtů kapitálových investic je vždy nutné disponovat nějakou formou výdajových projekcí. Jak bylo uvedeno výše, budoucí náklady investičních projektů (včetně jejich budoucích provozních nákladů po uvedení investice do provozu) musejí být systematicky analyzovány ve fázi přípravy rozpočtu. Budoucí náklady projektů významného rozsahu by měla systematicky přezkoumávat jak výdajová ministerstva, tak ministerstvo financí. Menší projekty se obvykle seskupují (např. jako součást programu), ale výdajová ministerstva by měla vždy analyzovat jejich budoucí náklady a porovnat je se současnou úrovní svých rozpočtů.

Častou příčinou hromadění neuhrazených závazků a/nebo problémů s realizací projektu je, že roční rozpočet zahrnuje pouze malý podíl celkových nákladů nového projektu, který může probíhat několik let. Na projekty významného rozsahu musí být při jejich zahájení zajištěno dostatečné financování, aby bylo možné uhradit všechny budoucí náklady na dokončení projektů a jejich provoz. Jinak je lepší projekty do rozpočtu nezahrnovat. I když nejsou připraveny víceleté projekce, měla by být vyhodnocena fiskální udržitelnost budoucích nákladů na investiční projekty a tam, kde je to vhodné, by měly být identifikovány kompenzující úspory v dalších programech nebo sektorech.

Jak bylo uvedeno výše, v příloze k rozpočtu by měly být uvedeny celkové náklady investičních projektů/programů a plánovaný harmonogram jejich uskutečňování. Zařazení oprávnění k budoucím závazkům do rozpočtování představuje efektivní nástroj kontroly budoucích investičních výdajů. Když budoucí závazková oprávnění nejsou předmětem řízení rozpočtu, měla by platit obecná zásada: celková výše (víceletých) kontraktů souvisejících s projektem by neměla překročit práh stanovený jako jednoletá rozpočtová projekce vynásobená počtem let potřebných k dokončení kontraktů.

c) Víceleté programování

Projekty musejí být připraveny předem a vždy je nutná určitá forma víceletého programování investic. Ve většině sektorů, a zejména v sektorech zahrnujících veřejnou infrastrukturu by výdajová ministerstva měla připravovat interní víceleté programy investic jako rámec pro přípravu návrhů na jednotlivé investiční projekty. Aby výdajová ministerstva nevynakládala zbytečné úsilí při přípravě nadměrného počtu návrhů na projektové financování, měla by počítat s tím, že ve většině případů se současná úroveň jejich zdrojů v budoucnu nezvýší. K přípravě interních pracovních dokumentů tohoto druhu není nutně zapotřebí provádět víceleté rozpočtování na úrovni celé veřejné správy.

Příprava projektů, která zahrnuje zdlouhavé technické studie nebo využívá veřejné zakázky ke smluvní spolupráci se soukromým sektorem nebo uzavírá dohody o sdílení nákladů s územními samosprávami nebo veřejnými podniky, často trvá několik let. Např. v mnoha členských státech EU se může příprava velkých infrastrukturních projektů táhnout i deset let. Tato přípravná práce je někdy podporována různými programovými dokumenty, jako jsou územní plány a plány rozvoje infrastruktury, ale i vládními rozhodnutími různého druhu. Před uzavřením smluv, které mohou vést ke vzniku budoucích závazků, je na místě opatrnost. Než se vláda k něčemu zaváže, a to i implicitně, je třeba systematicky konzultovat ministerstvo financí. Tyto závazky by měly být transparentním způsobem zveřejňovány. Při rozhodování o tom, zda by přípravná studie měla, či neměla být zahrnuta do rozpočtu, je třeba nejdříve řešit otázku, zda je realistické financování celého projektu.

Jak bylo uvedeno výše, některé země připravují občas zákony k programům, aby vytvořily právní bázi pro přípravu investičních programů významného rozsahu v rámci sektoru nebo subsektoru. Tyto zákony by však neměly zakládat nárok na budoucí výdaje a výdajové závazky. Dříve než budou návrhy progra-

mových zákonů předloženy vládě, by ministerstvo financí mělo vyhodnotit jejich budoucí fiskální dopad a ověřit, zda je navrhovaný program slučitelný se střednědobými fiskálními cíli vlády.

Formálnější postup, používaný několika tranzitivními zeměmi, spočívá v přípravě rolujících programů veřejných investic.

5. Rolující programy veřejných investic (rolling public investment programmes – PIPs)

a) Co jsou rolující programy veřejných investic?

Cílem těchto rolujících programů je poskytnutí rámce pro programování investic a výběr projektů, ale také zlepšení koordinace pomoci a směřování zahraničních zdrojů do prioritních oblastí. Jsou užitečným základem pro programování projektů financovaných ze zahraničí, které musejí být připraveny a projednány se sponzory dva nebo tři roky předem. Programy zahrnují jak kapitálové, tak běžné výdaje, které jsou financovány sponzory prostřednictvím tohoto druhu projektů.¹⁷

Hlavní prvky těchto programů mohou být obecně popsány takto:

- Programy pokrývají období tři nebo čtyř let, jsou v nich uvedeny náklady jednotlivých let projektu (kapitálové a běžné) společně s bilancí prostředků potřebných na dokončení projektů v letech přesahujících jejich rámec.
- Aby bylo možné přizpůsobovat programy veřejných investic změnám v ekonomickém a finančním prostředí, jsou každoročně připravovány na rolující bázi. Na konci každého roku se první rok z období pokrytého programem vyřadí a na konec se přidá rok další.
- První rok zahrnuje pouze projekty, o jejichž uskutečnění bylo pevně rozhodnuto a které jsou plně konzistentní s ročním rozpočtem příslušného sektoru. Pozdější roky představují indikativní seznam budoucích aktivních projektů a jejich odhadované náklady.
- U projektů financovaných ze zahraniční pomoci se často uplatňuje tento postup: (1) první rok programu zahrnuje pouze projekty, na něž již byly poskytnuty prostředky nebo u nichž již hodně pokročila jednání; (2) druhý rok zahrnuje projekty, jejichž financování již bylo jednoznačně identifikováno; (3) třetí rok zahrnuje projekty, jejichž zdroj financování ještě nebyl stanoven. Jak se uvádí níže, u druhého a třetího roku by byl žádoucí restriktivnější přístup.
- Zahrnují jak investiční projekty financované z domácích zdrojů, tak projekty financované ze zahraničních zdrojů, ať jsou jakéhokoliv hospodářského rázu. Proto, jak se uvádí výše, může rolující program zahrnovat běžné i investiční výdaje.

b) Potenciální slabiny těchto programů

Programování investic je nejobtížnější částí víceletého výdajového programování. Snadněji se odhadují budoucí náklady u provozních aktivit než u investičních projektů, které jsou ovlivněny mnoha technickými faktory. Investiční výdaje jsou navíc předmětem silných politických tlaků (známý efekt politických odměn oblíbencům) a poskytují více příležitostí ke korupci než běžné výdaje, zvláště v zemích se slabým systémem řízení a správy (viz Tanzi, 1997).

V důsledku toho jsou k přípravě programů kapitálových investic nezbytné jak disciplinovaný průběh řízení, tak vysoká úroveň technické expertizy. Skutečnost, že nové projekty, programy a politiky mohou být zahrnuty do rolujících investičních programů, sama o sobě ještě neznamená, že dojde k dodržování patřičných postupů spojených s těmito programy. Při střetnutí se s nadměrnými požadavky bude mít ministerstvo financí sklon jít výše popsanou cestou nejmenšího odporu, a sice zahrnovat slabé projekty do druhého a třetího roku programu s tím, že je později vyřadí. V důsledku toho v zbývajících letech se programy buď stanou málo důvěryhodným seznamem přání, nebo budou slabé projekty zahrnuté do zbývajících let zahájeny bez patřičné analýzy a dohledu.

Proto je vhodné, aby spíše než tento běžně uplatňovaný postup byl při shromažďování údajů pro druhý a třetí rok použit tvrdší postup. Spočívá v tom, že do těchto rolujících programů jsou zahrnuty jen ty projekty, o kterých již bylo přijato pevné rozhodnutí a jejichž zdroj financování je jistý (nebo alespoň vysoce pravděpodobný). Samozřejmě takový rolující program, který by zahrnoval zejména projekce již schválených investičních programů, by neměl některé z teoretických výhod plnohodnotného rolujícího výdajového programu. Ale zkušenosti ukazují, že v praxi je většina z nich připravována každým rokem od nuly a že nejde o skutečné „rolující“ programy.

V některých tranzitivních a rozvojových zemích mohou být někdy rolující investiční programy jen něčím málo víc než seznamem přání využívaným k přilákání pomoci od sponzorských agentur a mezinárodních finančních institucí. Často jsou takové seznamy připravovány ve spěchu a zahrnují nadměrný počet projektů, kterým nejsou přiřazeny priority. Naštěstí je jejich úloha při sestavování rozpočtu obvykle malá. Nicméně marginální užitečnost takových programů jako podkladů pro schůzky se sponzory je snížena všeobecnou ztrátou důvěryhodnosti procesu programování.

Někdy je připravován „jádrový“ i „nejádrový“ rolující program. Jak se uvádí v kapitole 5, takové rozlišování v rozpočtování a programování výdajů je pokusem obejít nutnost těžké volby. Je lepší nepřipravovat rolující investiční program vůbec než připravovat program nejádrový nebo program rovnající se seznamu přání.

Proces přípravy těchto programů často představuje jen přezkoumání jednotlivých projektů, aniž by byly zařazeny do kontextu priorit vládní politiky a její střednědobé fiskální a rozpočtové strategie. Ve skutečnosti některé tranzitivní země, které připravují rolující investiční programy, zaplňují dokumenty stovkami menších projektů, zatímco investiční programy významného rozsahu jsou pouze zhruba ohodnoceny a nejsou projednány vládou (zvláště když se má za to, že tyto projekty mají „politický“ význam).

c) Podmínky pro přípravu zdravého rolujícího investičního programu

Takový program by měl být připravován společně s rozpočtem a zasazen do rámce výdajových stropů stanovených pro každý jednotlivý rok budoucího období. Jeho příprava musí začít střednědobým rozpočtovým rámcem uvádějícím roční výdajové projekce rozdělené podle (1) výdajového ministerstva, (2) „investičních“ výdajů (včetně běžných výdajů financovaných prostřednictvím zahraničních zdrojů) a dalších výdajů, (3) domácích a zahraničních zdrojů financování. Výdajové stropy u rozpočtových položek financovaných ze zahraničních zdrojů mohou být pružné. Tato pružnost by nicméně měla být omezená, protože je třeba přihlížet k dopadu PIP jak na náklady dluhové služby, tak na potřeby domácího spolufinancování.

Jak se uvádí v kapitole 5, předložení oddělených počátečních stropů pro kapitálové výdaje má výhody i nevýhody, a to v závislosti na daném sektoru a na povaze investičního projektu. Aby bylo možné vyhnout se „zatuhnutí“ přípravy sektorových rozpočtů, je třeba v každém stadiu přípravy programu pro-

vádět společnou analýzu běžného a kapitálového rozpočtu. Při jeho přípravě a přípravě rozpočtu je nutná určitá míra pružnosti při přerozdělování zdrojů mezi běžné a kapitálové výdaje. Z toho vyplývá potřeba sjednocení procesů spojených s rolujícím investičním programem a s rozpočtem.

d) Co mohou využít tranzitivní země?

Ve většině zemí závislých na technické pomoci jsou nové politiky obvykle financovány prostřednictvím programů sponzorské pomoci. V důsledku toho může být rolující investiční program používán jako nástroj k analýze těchto nových politik a k předběžnému programování výdajů financovaných z pomoci. V tomto smyslu plnohodnotný program, jak byl popsán výše, zapadá méně vhodně do kontextu reformních zemí a zemí se středními příjmy – které připravují tyto programy málokdy – než do kontextu zemí závislých na externí pomoci.

Tranzitivní země, které v současnosti nepřipravují rolující investiční programy, by měly zvážit možnosti zlepšení svého rozpočtového řízení v oblasti investičních projektů (např. prováděním projekcí budoucích nákladů na probíhající projekty a programy) a posílení metod přípravy a výběru projektů v rámci výdajových ministerstev. Měly by také zaměřit víceleté programování investic na ty oblasti, v nichž je takový postup nejvíce zapotřebí. Například kandidátské země na vstup do EU musejí programovat užití předvstupních fondů EU.

Některé tranzitivní ekonomiky se stále ještě potýkají s převisem nedokončených kapitálových investičních projektů. K tomu jsou nutné zvláštní analýzy investic a nemilosrdné vytřídění probíhajících investic za použití výše uvedených kritérií. Ale takový postup se velmi liší od přípravy rolujícího investičního programu.

Ty země, které rolující investiční programy již připravují, budou v této činnosti zřejmě pokračovat za předpokladu, že doladí a narovnájí proces sestavování těchto programů a zdokonalí rozpočtové řízení investic ve smyslu bodů navrhovaných výše. V zemích, které sestavují pouze roční rozpočty, existují důvody pro zavedení rolujících investičních programů. Podaří-li se těmto zemím vyhnout se výše zmíněným nástrahám, může program vytvořit užitečnou vazbu mezi přípravou rozpočtu a vyjednáváním se sponzory v těch případech, kdy značnou část rozpočtu tvoří projekty financované ze zahraniční pomoci. Každý „díleč“ víceletý výdajový program by měl být součástí správně sestaveného víceletého rozpočtového rámce. To platí jak pro investiční projekty, tak pro sektorové rozpočtové programy.

6. Organizační uspořádání screeningu projektů

Výdajová ministerstva, která jsou za svůj sektor odpovědná za přípravu rozpočtů, by také měla být odpovědná za přípravu, třídění a výběr projektů v rámci jakéhokoliv celkového výdajového limitu stanoveného vládou. Avšak projekty významného rozsahu musejí být při přípravě rozpočtu současně přezkoumávány ministerstvem financí.

Někdy existují také nedostatečné vazby mezi činnostmi investičního odboru a finančního odboru odpovědného za přípravu rozpočtu v rámci ministerstev. V některých tranzitivních zemích je příprava projektů řízena zejména projekčními ústavy podléhajícími příslušným výdajovým ministerstvům, která se zaměřují na strojírenské a jiné technické aspekty projektů, místo toho, aby byla řízena útvary odpovědnými za sektorovou politikou. Proto je nutné, aby v rámci sektorů docházelo k úzké koordinaci mezi přípravou projektu, politikou sektoru a sestavováním rozpočtu.

Některé rozvojové, ale i tranzitivní země zavedly centrální procedury třídění a schvalování projektů.¹⁸ V takových případech připravuje „ústřední investiční jednotka“ standardy pro schvalování projektů, posky-

tuje technickou pomoc investičním útvarům v rámci výdajových agentur nebo obcí a třídí projekty nad určitou mezní hodnotu. Projekty jsou schvalovány ústřední investiční jednotkou nebo mezirezortním výborem nebo vládou.

Tyto schvalovací procesy mají tu výhodu, že „filtrují“ technické studie, a tedy usnadňují přípravu rozpočtu. Mají však také řadu potenciálních slabin. Zkoumání projektů je někdy čistě formální. Řízení může být těžkopádné a ústřední investiční jednotce jsou někdy předkládány stovky studií menších projektů. Vláda může rozměňovat svou činnost zkoumáním tuctů projektů, které kvůli nedostatečnému financování nebudou nikdy uskutečněny. V některých zemích není ústřední investiční jednotka připojena k ministerstvu odpovědnému za přípravu hlavního rozpočtu. V důsledku toho se při screeningu projektů berou otázky příslušné politiky a finanční otázky pouze na vědomí. Pokud má ústřední investiční jednotka vůbec existovat, měla by být umístěna na ministerstvu financí.

Ústřední investiční jednotka by se měla zaměřit na projekty zásadního významu. Musí být jasné, že screening projektů není totéž co výběr projektů. U menších projektů by jednotka měla plnit funkce poskytování technické pomoci, školení a vedení. Mechanismus schvalování projektů vládou je sporný. Mohl by vyvolávat tlaky na růst rozpočtu. Termín „schvalování“ by měl být chápán jako „předběžné schvalování“, protože k rozhodnutí o zahájení projektu by mělo docházet jen v rámci rozpočtového procesu. Tak by se měly vládě předkládat jediné projekty podstatného rozsahu, které musejí být připravovány předem. Tento postup (předběžného) schvalování by měl být používán jen výjimečně. Konzultace s ministerstvem financí by se měla konat předtím, než se projekty předloží vládě ke schválení.

POZNÁMKY

1. Viz srovnání systémů víceletého rozpočtování u Premchanda (1990a).
2. Premchand (1983) a Allan (1996).
3. OECD (1995).
4. „Plánování výdajů“ by se nemělo zaměřovat s rozvojovým plánováním nebo centrálním plánováním. „Rozdíl mezi rozvojovým plánem a formálním plánováním výdajů spočívá v tom, že rozvojový plán představuje organizovaný výhled do budoucna uskutečněný v určité době, zatímco plánování výdajů je kontinuálním procesem provádění projekcí a vyhodnocování jejich validity ve vazbě na postup jejich realizace.“ (Premchand, 1983).
5. Čerpáno z OECD (1997b) a Allana (1996).
6. Viz Premchand (1983), s. 217.
7. K vyřešení potíží spojených s nejistotou a s potřebou plného hodnocení budoucích nákladů na programy provedla řada zemí experimenty s prezentací víceletých projekcí ve dvou stadiích: „plánovací – programovací období“, které může zahrnovat nové programy, je následováno obdobím přípravy projekcí, ve kterém se vykazují pouze budoucí náklady na programy plánované v prvním období. (Např. USA měly v 80. letech tříletý horizont programování a pětiletý rozpočet budoucích výdajů.)
8. Např. v 50. letech Francie značně využívala „programových zákonů“. Dnes se tento postup využívá ještě pro vojenské programy, ale čísla zahrnutá do zákona nejsou závazná. K zahájení projektů/programů dojde až tehdy, když je v ročním rozpočtu potvrzeno možné zahájení „zmocněním k závazkům“.
9. K této otázce Premchand (1996) říká: „Sponzoři obvykle trvají na tom, že chtějí mít od úřadů střednědobý závazek ohledně projektů a programů navržených na financování z technické pomoci [...] Mezitím vzniknou očekávání, dělají se předem plány a organizují se lobby v anticipaci pomoci, která může způsobit zklamání, když očekávání nejsou splněna.“
10. OECD (1997b). Viz také Allan (1996).
11. Viz např. United Kingdom, HM Treasury, Central Unit for Procurement (1995) Guidance Note 52.
12. Sponzoři většinou dávají takovému přístupu přednost: „Ve Světové bance se často diskutuje o tendenci vytvářet enklávy. [...] Do určité míry jsou tyto důvody vlastní všem přístupům k půjčování zaměřeným na projekty. Snižují však tlak na vládu, aby prováděla reformy, a mohou oslabit domácí systém tím, že ho nahradí postupy, které nařídí sponzoři.“ World Bank (1997a).
13. Viz Ward (1994) a Gittinger (1982).

14. Skvělý přehled o těchto otázkách a užitečnou bibliografii viz Spackman (2000).
15. „Otázka řazení projektů je poněkud nejasným konceptem. Pro daný investiční rozpočet [...] jsou projekty buď přijatelné a měly by být zařazeny do investičního programu, nebo nejsou přijatelné a měly by být vyloučeny [...] V takových případech jde o jediné řazení: zatřídění mezi „ins“ a „outs“ [...] Neexistuje žádné řazení projektů, ve kterém by byly přidávány do programu nebo z něho odstraňovány podle toho, jak se liší jeho rozsah. Změny v investičním rozpočtu mají tendenci ovlivňovat jeho celkovou skladbu, a ne pouze marginální projekty.“ (Squire a Van der Tak, 1975).
16. Když je např. cílem vytvořit pracovní příležitosti a zlepšit infrastrukturu, může řazení projektů podněcovat k realizaci programu výstavby silnic za použití pracovně náročných postupů. Na první pohled se takové projekty mohou jevit jako vhodné pro mnoho zemí s nízkými příjmy. Nicméně účinnější by v takových zemích pravděpodobně bylo postavit silnice za použití moderních postupů a zavést cílový program ke splnění sociálních záměrů.
17. V zemích závislých na pomoci často běžné výdaje představují 30–40 % celkových nákladů PIP.
18. Například Rumunsko. Příklady z Latinské Ameriky lze najít v Petrei (1998); za Asii v United Nations (1993).

SHRNUTÍ – ČÁST II

A. KLÍČOVÉ POJMY

1. Klasifikace výdajů

Klasifikace výdajů je důležitá pro formulování rozpočtové politiky a pro identifikaci alokace zdrojů mezi sektory; pro zavedení jasných principů odpovědnosti; pro dosažení souladu s právními předpisy; pro analýzu rozpočtové politiky a hospodaření a pro každodenní správu rozpočtu. Systém klasifikace výdajů poskytuje normativní rámec pro rozhodování a skládání účtů rozpočtové politiky.

Různé metody a aspekty rozpočtování mají často silný vliv na strukturu a organizaci systému klasifikace výdajů. Např. rozpočtování vycházející z míry shody plnění rozpočtu se schváleným rozpočtem se zaměřuje na užití zdrojů, a tedy na klasifikaci vstupů a organizací. Formulace politiky a péče o efektivnost alokace zdrojů představují základ klasifikace výdajů podle funkcí a programů. Jestliže se hodnotí provozní hospodaření, je nutná podrobná klasifikace programů podle činností a výstupů. K agregovanému fiskálnímu řízení je nezbytná ekonomická klasifikace založená na jasných konceptech (např. oddělení výpůjček od příjmů) jako u klasifikace GFS připravené MMF. K tomu, aby se vyhovělo všem těmto rozdílným a do určité míry konfliktním požadavkům, je nutný pragmatický a pružný přístup.

Ve funkční klasifikaci se vládní činnosti třídí podle široce definovaných cílů nebo účelů (např. školství, sociální zabezpečení, bydlení atd.). Taková klasifikace je významná pro analýzu alokace zdrojů mezi sektory. Je nezávislá na organizační struktuře vlády. Funkční klasifikace je nutná k sestavování historických přehledů vládních výdajů a ke srovnání dat z různých fiskálních roků. Užitečným mezinárodním standardem v této oblasti je Klasifikace funkcí vlády (*Classification of the Functions of Government – COFOG*) zavedená Organizací spojených národů.

Ekonomická klasifikace výdajů je nástrojem agregátního fiskálního řízení a fiskální analýzy, pokud je založena na jasných konceptech a je slučitelná s klasifikací GFS. Klasifikace jednotlivých rozpočtových položek/objektů se využívá ke kontrole, sledování a správě rozpočtu (osobní výdaje, cestování a doprava osob atd.).

Organizační klasifikace (výdajová ministerstva, ředitelství atd.) je cenným nástrojem k podpoře odpovědnosti a vedení rozpočtu. Pro účely vedení rozpočtu je potřebná i klasifikace podle fondů a zdrojů financování (což je užitečné i v kontextu EU).

Program je skupinou aktivit týkajících se souboru společných cílů. Klasifikace výdajů podle programů může sloužit dvěma účelům: (1) identifikaci a objasnění cílů a politik a (2) sledování provozního hospodaření pomocí ukazatelů hospodaření založených na vstupech, výstupech a výsledcích. Tyto ukazatele by měly být stanoveny podle činnosti nebo programu v závislosti na účelu sledování hospodaření tohoto

programu. Ve srovnání s COFOG přihlíží klasifikace podle programů k cílům politiky země a jejímu správnému kontextu.

Při zavádění klasifikace programů je důležité zajistit, aby (1) odpovědnost nebyla omezována zastíráním odpovědnosti různých administrativních jednotek a (2) požadavky na sběr a analýzu dat byly udržovány v rozumných mezích. Programový přístup má tu výhodu, že povzbuzuje manažery každé organizace k tomu, aby jasně definovali své cíle a posoudili, jakých výsledků bylo dosaženo. Mezi hlavní podmínky vypracování takového přístupu však patří vyjasnění odpovědností každého účastníka rozpočtového procesu, příprava rozpočtu za tvrdých omezení a správná koordinace rozpočtových procedur a formulování rozpočtové politiky. Minulé zkušenosti s programovým rozpočtováním ukazují, že by neměla být vkládána nadměrná očekávání do úlohy formálních nástrojů tohoto druhu při rozhodování na centrální úrovni o alokaci zdrojů.

Rozpočet předložený zákonodárnému sboru musí jasně uvádět kompetence hlavních účastníků v řízení rozpočtu a měl by prezentovat predikce výdajů klasifikované podle ministerstev a agentur, které jsou odpovědné za realizaci rozpočtu. Kromě toho jsou žádoucí i jiné prezentace výdajů, např. historické analýzy výdajů podle funkcí; prezentace hlavních programů podle výdajových ministerstev, provázená stručným popisem těchto programů; projekce nákladů budoucích období na hlavní investiční projekty a seznam projektů financovaných z programů pomoci a dalších zahraničních zdrojů.

2. Formulování rozpočtové politiky a vztah mezi rozpočtem a politikami

Mechanismy pro formulování zdravé rozpočtové politiky a posílení vazby mezi politikou a rozpočtem mají zásadní význam. Patří sem:

- koordinační mechanismy pro formulování politiky ve vládě,
- konzultace s nevládními organizacemi a reprezentativními skupinami (např. organizacemi zaměstnanců, odborovými svazy),
- poskytování odpovídajících zdrojů a informací parlamentu k prozkoumání návrhů rozpočtové politiky a rozpočtu,
- předpisy k usměrnění formulace rozpočtové politiky a posílení vazby mezi politikou a rozpočtem.

3. Střednědobý rozpočet a formulování politiky

Je vždy nutné zasadit roční rozpočet do víceleté perspektivy. Politiky zahrnuté do ročního rozpočtu mají fiskální dopady i do dalších let, a i ty je třeba vyhodnotit. Časové rozpětí ročního rozpočtu je všeobecně příliš krátké na to, aby byla přijata racionální rozhodnutí o výdajových prioritách.

Každá země by měla připravit střednědobý makroekonomický rámec, který zahrnuje projekce hlavních agregátů vládních financí, platební bilance, agregáty měnové a agregáty nevládních sektorů. Tento makroekonomický rámec zahrnuje střednědobý fiskální rámec, který by měl pokrývat finanční transakce všech vládních subjektů včetně mimorozpočtových fondů a místních vlád. Definice vlády a deficitu veřejných financí by měla odpovídat standardu ESA95. Střednědobý fiskální rámec by měl ve tří- až pětiletém horizontu vytyčit agregátní příjmové a výdajové cíle a zahrnovat projekce hlavních fiskálních ukazatelů (např. podíl vládního deficitu a dluhu na HDP na tato období). Poskytuje široký rámec pro přípravu ročního rozpočtu.

Příprava střednědobého makroekonomického rámce a střednědobého fiskálního rámce je nezbytnou podmínkou zdravého rozpočtování. Navíc se jedná o specifický požadavek na členské země EU. Od července 1997 mají členské země podle Paktu stability a růstu formulovat a předkládat programy stability, jestliže zavedly euro, a konvergenční programy, jestliže členy měnové unie nejsou. Jak bylo uvedeno v části I, země ucházející se o členství v EU budou procházet stejnými procedurami včetně přípravy „předvstupních hospodářských programů“ (PEP).

Tyto programy stability a konvergence musejí poskytovat následující informace:

- střednědobé rozpočtové cíle vyjádřené ve formě vládního deficitu nebo přebytku a trajektorii snižování podílů deficitu a dluhu ku HDP,
- hlavní ekonomické předpoklady spojené s realizací těchto cílů,
- opatření rozpočtové a hospodářské politiky přijatá nebo navržená k dosažení těchto cílů, včetně hodnocení jejich dopadu na veřejné finance,
- analýzu citlivosti efektů změn v hlavních ekonomických předpokladech.

Aby byly fiskální projekce připraveny na solidním základě, je nutné vyhodnotit trvajících výdajové závazky a identifikovat opatření k dosažení fiskálních cílů. Proto je žádoucí, aby byl fiskální rámec doplněn střednědobým rozpočtovým rámcem, který by pokrýval minimálně ústřední vládu a zahrnoval agregované odhady výdajů podrobně rozčleněné podle široce pojatých sektorů nebo funkcí a odhady nákladů budoucích období na nejvýznamnější nároky a probíhající investiční programy.

Makroekonomický rámec by měl být připraven na počátku rozpočtového cyklu, aby bylo možné poskytnout výdajovým ministerstvům příslušné směrnice; musí však být nezávisle aktualizován tak, aby se zohlednily změny v ekonomickém prostředí a v prioritách vládní politiky. Pro přípravu makroekonomických prací by měla vzniknout odpovídající kapacita a organizační uspořádání. Ať je dělba kompetencí za přípravu projekcí jakákoliv, ministerstvo financí musí mít vnitřní kapacity k analýze makroekonomických projekcí a nést odpovědnost za přípravu střednědobého fiskálního rámce. Interní predikce by měly být ověřovány systematickým srovnáváním s hospodářskými predikcemi z veřejných a soukromých zdrojů.

4. Formulování rozpočtu

Jak se uvádí v části I, pro účely dosažení efektivní alokace i fiskální disciplíny by rozpočet měl být komplexní a všechna rozhodování o politikách, která mají podstatný fiskální dopad nebo představují fiskální riziko, by měla být při formulování rozpočtu analyzována. Ministerstvo financí by mělo být plně odpovědné za přípravu kapitálového rozpočtu.

Příprava rozpočtu je v podstatě iterativním procesem mezi ministerstvem financí a výdajovými ministerstvy, ale do rozpočtových procedur musejí být zabudována výdajová omezení a možnosti kolektivního projednání voleb politik. Východiskem pro přípravu rozpočtu je jasné definování fiskálních cílů, strategický rámec skládající se z komplexního souboru cílů a priorit a příprava střednědobého fiskálního rámce založeného na realistických projekcích příjmů. Nadhodnocení příjmů vede ke špatně formulovanému rozpočtu, a tedy k jeho špatnému plnění.

Výdajové limity pro jednotlivé sektory by měly být sděleny výdajovým ministerstvům na počátku rozpočtového procesu a nejlépe na počátku přípravy požadavků těchto ministerstev na rozpočet. Při přípravě těchto stropních limitů ministerstvo financí musí:

- definovat celkový výdajový strop (to je jeden z hlavních výstupů makroekonomické analýzy);
- vyhodnotit náklady na v současnosti uplatňované politiky nebo alespoň na zachování současné úrovně vládních činností zaměřených na poskytování veřejných služeb. To znamená přípravu výchozího rozpočtu buď jako vnitřního pracovního dokumentu ministerstva financí, nebo v podobě formálnějšího dokumentu využívaného k zaměření rozpočtových jednání na změnu hospodářské politiky nebo změny v pracovní náplni či rozsahu činností jednotlivých ministerstev/agentur;
- identifikovat možné úspory a úpravy v programech nízké priority;
- rozdělit mezi sektory v souladu s vládními prioritami celkovou rozpočtovou „obálku“, která je k dispozici na financování nových politik nebo na zvýšené činnosti.

Ministerstvo financí by mělo vydat rozpočtový dopis k přípravě návrhu ročního rozpočtu, aby pomohlo výdajovým ministerstvům a ostatním rozpočtovým subjektům připravit si požadavky na rozpočet. Rozpočtový dopis by měl obsahovat:

- jasný soubor pravidel pro rozpočtový proces a hlavní formuláře, které mají využívat výdajová ministerstva při předkládání požadavků,
- ekonomické předpoklady, které mohou výdajová ministerstva využít při přípravě svých odhadů,
- informace o vládních prioritách,
- výdajové stropy nebo cíle.

Výdajová ministerstva a agentury jsou odpovědné za přípravu svých rozpočtů v mezích rozpočtového rámce schváleného vládou. Jejich předložené požadavky na rozpočet by měly obsahovat tyto informace:

- stručné vyjádření o cílech a očekávaných výsledcích politik a programů, za něž odpovídá výdajové ministerstvo nebo agentura, a analýzu toho, jak bude těchto cílů dosaženo, včetně několika klíčových ukazatelů pro sledování dopadu dotyčných politik;
- odhady výdajů, které budou vyhovovat výdajovým stropům podle rozpočtového dopisu. Je žádoucí, aby rozpočtové požadavky výdajových ministerstev rozlišovaly mezi (1) výdaji, které jsou nezbytné pro zachování současné úrovně poskytovaných služeb (nebo alespoň současné úrovně aktivity), a (2) náklady všech navrhovaných změn v rozpočtové politice. Výdajové odhady by měly být srovnány s projekcemi pro probíhající rok a se skutečnými daty za rok (roky) předchozí;
- identifikaci úspor dosažených u běžících programů; jasnou identifikaci opatření potřebných k efektivní realizaci návrhů;
- počet systemizovaných pracovních míst (obsazených a neobsazených). Postup výpočtu mzdových výdajů by měl být jasně uveden a měl by odpovídat metodice stanovené ministerstvem financí. Měl by specifikovat využívání pracovníků příležitostných, zaměstnaných na krátkodobé úvazky a poskytujících poradenské služby na základě smluvních ujednání;
- u investičních projektů/programů značného rozsahu a u všech projektů financovaných z cizích zdrojů: (1) celkové náklady a roční náklady za období tří až pěti let a zbývající výdaje v následujících

letech, které jsou potřebné k dokončení projektu, (2) odhad provozních nákladů, které rozpočet pone- se po dokončení projektu, a (3) harmonogram závazků (smluv, které se mají realizovat) za dobu život- nosti projektu;

- podrobnosti nárokových a dotačních programů, jako je předpokládaný počet příjemců, metoda výpoč- tu dávek a administrativní postup při jejich výplatě.

Výdajová ministerstva musejí koordinovat přípravu rozpočtů svých podřízených agentur a dát jim odpovídající pokyny slučitelné s rozpočtovým dopisem a jinými pokyny, normami a návody vydanými ministerstvem financí.

Počáteční výdajové stropy pro sektory a střednědobý fiskální rámec by měly být projednány a odsou- hlaseny na mezirezortní úrovni (tj. rady ministrů nebo mezirezortního výboru) předtím, než ministerstvo financí vydá rozpočtový dopis. Při přípravě rozpočtu je důležité, aby ministr financí a/nebo premiér měl jasně vymezené oprávnění projednávat rozdílné představy bilaterálně s ostatními ministry. V některých případech může dojít k tomu, že rozhodování v případech rozdílných stanovisek se přesouvá na vládu nebo mezirezortní výbor.

Přístup k přípravě rozpočtu popsáný v části II je kombinací rozpočtování „shora dolů“ a „zdola naho- ru“. To vyžaduje dostatek času na to, aby výdajová ministerstva mohla připravit své rozpočty a identifi- kovat opatření vyhovující výdajovým stropům. Časový harmonogram by měl být uveden v rozpočtovém dopise.

5. Rozpočtování investic

Většina tranzitivních zemí má odpovídající kapacity pro přípravu technického návrhu projektů inves- tic, často ale nemá dostatečné zdroje k provádění pečlivé mikroekonomické nebo finanční analýzy tako- vých projektů. Výdajová ministerstva musejí ověřit, zda projekty odpovídají cílům politik daného sekto- ru a zda jde o nákladově nejefektivnější způsob dosažení programových cílů. Musejí odhadnout následné provozní náklady projektů a to, zda lze tyto náklady pokrýt z požadované rozpočtové alokace pro sektor. Tam, kde je to možné, by měla být provedena analýza nákladů a přínosů nebo analýza nákladové efek- tivnosti.

Musí být vyhodnocena fiskální udržitelnost rozpočtu na projekty investic. Mnohé tranzitivní země mají řadu jen zčásti dokončených investičních projektů. Dokončení těchto projektů by mělo být posou- zeno současně s financováním nových projektů a všeobecně by mu měla být dána priorita. Kromě toho by neměly být zvažovány žádné návrhy na financování nových projektů, dokud nejsou realisticky ohod- noceny jejich budoucí fiskální důsledky. V příloze k rozpočtu by měly být uvedeny celkové náklady inves- tičních projektů/programů a harmonogram jejich plánované realizace. Měly by být vyvinuty i jiné meto- dy řízení nákladů (např. efektivní řízení veřejných soutěží a smluvního zadávání státních zakázek, moderní postupy řízení projektů apod.).

6. Víceleté rozpočtování a programování výdajů

Ke zvýšení disciplíny v oblasti vládních výdajů mnoho zemí OECD připravuje indikativní rolující víceleté výdajové odhady, které buď mohou být relativně agregované, nebo mohou být podrobně rozve- deny podle programů. Některé země zavedly vhodné postupy, aby mohly propojit roční a víceleté roz- počtování.

Jak bylo uvedeno výše, tranzitivním zemím se doporučuje připravit střednědobý rozpočtový rámec včetně odhadů agregátních výdajů podle hlavních funkcí. Jakmile je střednědobý rozpočtový rámec připraven, může být progresivně rozšiřován o podrobnosti jednotlivých programů. Při víceletém programování výdajů je však třeba opatrnosti. Je třeba přihlížet k ekonomické nejistotě. Je žádoucí vyhnout se neuváženým slibům, které by vedly k vyšším požadavkům výdajových ministerstev na budoucí výdaje. Obecně platí, že programy víceletých výdajů by se měly při přípravě rozpočtu zaměřit na současné závazky a změny politiky. Příprava podrobných víceletých odhadů – ať je jejich dosah jakýkoliv (celý rozpočet, investiční výdaje, nebo jenom některé sektory) – musí být přísně vázána na přípravu ročního rozpočtu, a to v mezích střednědobého fiskálního rámce, a doplněna o střednědobý rozpočtový rámec.

Kandidátské země budou muset předem naprogramovat užití předvstupních fondů EU. Tento víceletý výdajový program by měl být v souladu se střednědobým fiskálním rámcem a jeho příprava by měla být koncipována v intencích správně navrženého střednědobého rozpočtového rámce.

B. SMĚRY REFORMEM

Slabiny rozpočtování závisejí převážně na politických faktorech a na organizaci vlády. Slabá koordinace ve vládě, nejasné meze odpovědnosti nebo překrývání kompetencí vedou ke vzniku problematických metod rozpočtování. Reforma rozpočtových procesů samozřejmě není dostatečnou podmínkou k řešení všech problémů, je ale nutná. Procesy a mechanismy rozpočtování a formulace rozpočtové politiky by měly být explicitně navrženy, aby se posílila koordinace a soudržnost rozhodování.

Mezi prioritní kroky by mělo patřit vytvoření základů pro přípravu zdravého rozpočtu:

- vytvoření systému klasifikace výdajů založeného na mezinárodních standardech, který usnadňuje funkční a ekonomickou analýzu a plní požadavky na efektivní každodenní řízení rozpočtu;
- příprava střednědobého makroekonomického rámce včetně střednědobého fiskálního rámce pokrývajícího období od tří do pěti let s cílem vyhodnotit fiskální udržitelnost vládních politik a (v kontextu EU) poskytnout informace potřebné pro programy stability a konvergence;
- sdělení výdajových limitů na počátku rozpočtového kalendáře je žádoucí. Bez ohledu na administrativní uspořádání je při přípravě různých částí rozpočtu (příjmy, běžné výdaje a kapitálové výdaje atd.) naléhavě nutná úzká koordinace mezi účastníky.

Ke konsolidaci tohoto rámce a zdokonalení rozhodovacího procesu by tranzitivní země měly zpracovat reformní program, který bude zahrnovat některá nebo všechna následující opatření, rozvržená podle potřeby na několik let:

- Vypracování vhodných mechanismů koordinace rozpočtové politiky, které vyhovují institucionálnímu, ústavnímu a politickému kontextu. Prostřednictvím konzultačních mechanismů je třeba usilovat o spoluúčast představitelů občanské společnosti (nevládních organizací, svazů zaměstnavatelů, odborů atd.).
- Příprava analýz sektorových politik a strategických plánů pro jednotlivé sektory s uvedením obecně formulovaných programů nebo funkcí každého výdajového ministerstva.
- Příprava střednědobého rozpočtového rámce včetně projekcí výdajových odhadů přinejmenším podle hlavních funkcí a širokých ekonomických kategorií. Statut tohoto střednědobého rozpočtového rámce by měl být postupně zdokonalován tak, aby se stal efektivním nástrojem alokace zdrojů (před-

ložení výdajovým ministerstvem, účinné vyhodnocení návrhů vládním kabinetem, příprava výdajových stropů). Paralelně by mohly být připravovány podrobné predikce budoucích nákladů navazujících na probíhající politiky. Případně by se v pozdějším stadiu mohla zvážit příprava komplexních víceletých odhadů podrobně rozvádějících každý program; to ale závisí na kontextu země, zejména na její míře hospodářské stability a její schopnosti zajistit disciplinovaný proces programování výdajů.

V některých zvláštních oblastech (např. správa předvstupních fondů EU) je potřebná příprava výdajových nebo investičních programů, plně konzistentních se střednědobým rozpočtovým rámcem. Země by také měly zvážit přípravu programové klasifikace rozpočtových výdajů a souvisejících ukazatelů, aby bylo možné monitorovat realizaci programů a politik a provádět jejich hodnocení.

ČÁST III

ŘÍZENÍ PLNĚNÍ ROZPOČTU

KAPITOLA 7

CYKLUS PLNĚNÍ ROZPOČTU

A. Cíle plnění rozpočtu

1. Význam plnění rozpočtu

Plnění rozpočtu je etapa, v níž jsou zdroje užívány k uskutečnění politik, které jsou zahrnuty v rozpočtu. Jak jsme již uvedli, i dobře sestavený rozpočet může být špatně realizován, ale špatně sestavený rozpočet nelze realizovat dobře. Dobrá příprava rozpočtu je prvotní, a to jak co do logiky, tak co do chronologie. Avšak proces realizace rozpočtu není mechanismus, který by zajišťoval soulad s původním záměrem. I při velmi dobrém systému projekcí může během roku nastat neočekávaná změna makroekonomických podmínek, která se musí do rozpočtu promítnout. Reakce na změny by samozřejmě měla proběhnout způsobem konzistentním s původními cíli politik, aby nedošlo k narušení činností organizací a řízení projektů. Úspěšné plnění rozpočtu závisí dále na mnoha dalších faktorech, například na schopnosti vyrovnat se se změnami makroekonomického prostředí a na implementační kapacitě příslušných organizací. Plnění rozpočtu se týká více účastníků než příprava rozpočtu a je proto třeba zajistit, aby „signály“ dané v rozpočtu byly správně přenášeny a aby byly brány v úvahu zpětné vazby, jež vyplývají z aktuálního stavu při plnění rozpočtu.

Pro efektivní plnění rozpočtu je nutné (1) zajistit, aby byl rozpočet plněn v souladu s tím, co bylo schváleno zákonem, a to jak pokud jde o finanční, tak pokud jde o politické aspekty, (2) přizpůsobit plnění rozpočtu zásadním změnám makroekonomických podmínek, (3) řešit problémy, které se projeví během realizace, a (4) řídit nákupy a užití zdrojů efektivně a účelně.

2. Systém plnění rozpočtu

Systém plnění rozpočtu by měl zajistit nejen přesnou kontrolu celkových výdajů, ale také efektivní a účelné užití zdrojů v souladu s rozpočtovými prioritami. Postupy by měly být přiměřeně vyvážené, aby bylo možné předejít konfliktu mezi jednotlivými cíli, případně konflikty řešit. Řízení celkových výdajů vyžaduje definování fiskálních cílů, a proto se do značné míry dotýká přípravy rozpočtu. Postupy plnění rozpočtu však musejí zajistit, aby fiskální cíle byly skutečně prosazovány a aby řídicí pracovníci dodržovali parlamentem schválený rozpočet. Naplňování těchto cílů by však nemělo spočívat v kopírování „tradičních“ systémů plnění rozpočtu, které se zaměřují na detailní řízení vstupů, obvykle prováděné ministerstvem financí. Takový přístup sice také sleduje zajišťování fiskální disciplíny, ale obecně v sobě obsahuje dva druhy problémů: Na jedné straně příliš detailní řízení je časově velmi náročné, činí rozpočet rigidním a neposkytuje manažerům flexibilitu v alokaci vstupů, která je nezbytná pro efektivní implementaci rozpočtu. Na druhé straně tradiční řízení, založené především na kontrole souladu skutečnosti s předpisy, nepostačuje k zajištění fiskální disciplíny; má tendenci soustředit se na platby za dodávky, zatímco nejzávažnější problémy jsou často jiné (přezaměstnanost, nároky, neuhrazené faktury atd.). Udržet plnění rozpočtu pod kontrolou vyžaduje efektivní manažerský řídicí systém, nikoli mimořádně detailní řízení souladu s předpisy.

Tato kapitola shrnuje obecné rysy cyklu plnění rozpočtu včetně otázek vztahujících se ke kontrole souladu s předpisy; následující kapitoly se zabývají specifickými metodami a postupy nezbytnými pro efektivní řízení rozpočtu:

- závazky z obchodního styku a veřejnými zakázkami (kapitola 8),
- řízením pokladních toků a funkcí státní pokladny (kapitola 9),
- vnitřní (manažerskou) kontrolou a vnitřním auditem (kapitola 10),
- účetnictvím a systémy finančního výkaznictví (kapitola 11 a 12),
- vnějším auditem (kapitola 14).

3. Překročení a nevyčerpání rozpočtu

Překročení schválených výdajů je někdy způsobeno tím, že rozpočtoví manažeři nerespektují výdajové limity dané schváleným rozpočtem. Peněžní prostředky alokované výdajovým jednotkám na schválené výdaje jsou sice obecně kontrolovány, ale právě nerespektování limitu schválených výdajů generuje výdajové nedoplatky. Překročení jsou často důsledkem mimorozpočtových výdajových mechanismů (platby ze speciálních účtů, účty „pod čarou“ apod.). V některých zemích mohou být výdajové procedury tak těžkopádné, že se pro jejich překlenutí vytvořila „výjimečná opatření“. Úhrady prováděné prostřednictvím těchto výjimečných postupů nejsou konfrontovány se schválenými částkami, a tak se stávají významnou příčinou překračování rozpočtu. Nedostatek rozpočtové disciplíny lze odstraňovat posílením systému auditu a systému výkaznictví a zajištěním efektivnosti základního řízení plnění rozpočtu (to zkoumá tato příručka dále). Žádoucí je komplexní záběr rozpočtu. Je třeba se vyhnout výjimečným postupům; to v mnoha zemích vyžaduje, aby byl systém řízení zjednodušen.

Překračování rozpočtu může být také způsobeno nedostatky v přípravě rozpočtu. Prvky, jako jsou závazky otevírané pro víceleté investiční projekty a podobné závazky nebo dopad inflace na mzdy, jsou v některých zemích při přípravě rozpočtu brány v úvahu velmi málo. Přípravu rozpočtu, jeho přijetí a realizaci mohou ovlivnit také zvláštní zájmy a politické tlaky. V některých zemích exekutiva či parlament přijímají vyhlášky a zákony, které mají rozpočtový dopad, a to dokonce i tehdy, když se rozpočtu přímo netýkají. Jak je diskutováno v kapitole 1, v této oblasti je nezbytná regulace. Ministerstvo financí by mělo posoudit každé nařízení nebo návrh rozhodnutí, které mohou ovlivnit rozpočet. Důkladná příprava rozpočtu a adekvátní institucionální uspořádání jsou základními předpoklady toho, aby nedocházelo k překračování rozpočtu. V některých zemích se slabým systémem vlády ale hledat technická řešení tohoto druhu nestačí; nezbytné jsou politická podpora a vedení.

V řadě zemí se stává, že oficiální rozpočet není dočerpán, zejména v položkách nemzdových výdajů. To však ještě nemusí nutně znamenat, že v těchto zemích je dobrá fiskální disciplína. V zemích se špatným rozpočtovým řízením může k nevyčerpání oficiálního rozpočtu docházet paralelně s mimorozpočtovými výdaji (*off-budget spending*) velkého rozsahu.

Ve většině případů souvisí nevyčerpání, stejně jako překročení rozpočtu s nedostatky v přípravě rozpočtu a programů. Nadhodnocený rozpočet a nerealistické projekce příjmů mohou vést k revizím rozpočtu v průběhu rozpočtového plnění a k praktikám známým jako „opakované rozpočtování“.¹ Po schválení rozpočtu se v takových případech ministerstvo financí spoléhá na svůj vlastní výhled a na jeho základě připraví plán implementace rozpočtu. Státní pokladna pak posoudí příjmovou situaci a může rozhodnout,

že skutečně uvolněna bude pouze část z toho, co je schváleno oficiálním rozpočtem. Při tomto přístupu jsou prostředky uvolňovány z „tvrdého“ rozpočtu, který je znám pouze ministerstvu financí a pokladně.²

Každá analýza plnění rozpočtu a nástrojů řízení užití rozpočtových prostředků musí zahrnovat otázky spojené s přípravou rozpočtu a musí brát v úvahu jak rizika dodatečného rozpočtování, tak požadavky na řízení pokladních toků a na kontrolu souladu s předpisy. Význam těchto aspektů závisí jednoznačně na podmínkách každé země.

B. Výdajový cyklus

1. Fáze výdajového cyklu

Po schválení rozpočtu parlamentem se výdajový cyklus skládá z následujících fází:

- *Rozpis a uvolnění prostředků výdajovým jednotkám.* Prostředky mohou být uvolněny stanovením hotovostních limitů, vydáním převodního příkazu, finančními transfery na zálohové účty nebo jinými mechanismy. V některých zemích je uvolnění prostředků rozděleno do dvou kroků; jsou jimi: (1) rozepsání (*apportionment*) prostředků centrálním rozpočtovým úřadem, což spočívá ve vymezení části přidělených prostředků k užití jednotlivým výdajovým ministerstvům a výdajovým jednotkám, a (2) jejich rozepsání (*allotment*) ministerstvy a hlavními výdajovými jednotkami, které představuje alokaci příslušných částek podřízeným výdajovým jednotkám.³
- *Vznik závazků.* V této fázi vzniká povinnost budoucí úhrady. Tato povinnost spočívá v zadání objednávky nebo v uzavření kontraktu na dodávku určitého zboží nebo služeb. To s sebou nese závazek zaplatit, jakmile třetí strana splní podmínky smlouvy. Avšak – jak diskutujeme dále – přesná definice „závazků“ v rozpočtovém smyslu se v jednotlivých rozpočtových systémech liší a závisí na ekonomické kategorii výdajů.
- *Dodávka a její ověření.* V této fázi je dodáváno zboží a/nebo jsou poskytovány služby a ověřuje se jejich soulad s objednávkou nebo smlouvou. Aktiva a závazky vlády narůstají, a pokud země má aktuální účetní systém, jsou zaznamenány v účetních knihách. Výdaje ve fázi ověřovací se označují „*accured*“ (naběhlé) výdaje (např. ve Spojených státech amerických) nebo „*actual*“ (skutečně proplacené) výdaje (např. v některých zemích bývalého SSSR). Představují závazky v účetním smyslu a nedoplatky jsou pak rozdílem mezi potvrzenými výdaji a uskutečněnými úhradami.
- *Úhrada.* V této fázi jsou prováděny úhrady pomocí instrumentů platebního styku, jako jsou šeky, platby v hotovosti, elektronické transfery, dluhové instrumenty, barterové smlouvy, srážky z předepsaných daní a peněžní poukázky. Praktikování úhrad prostřednictvím barterových smluv, srážek z daňových povinností a peněžních poukázek je ale sporné. Úhrady pomocí srážek z daňových povinností mají negativní důsledky jak na výběr daní, tak na konkurenci mezi dodavateli; jsou časté zejména v některých zemích bývalého SSSR. Barterové smlouvy narušují konkurenci mezi dodavateli. Peněžní poukázky by spíše než za platební mechanismus měly být považovány za administrativní fázi výdajového cyklu, zejména pokud nejsou ihned proplaceny. Další spornou praktikou jsou úhrady prostřednictvím šeků. Ty jsou ve většině zemí zaznamenávány v okamžiku vydání, a proto by měly být systematicky porovnávány s bankovními výpisy. Pokud dosáhne množství neproplacených šeků v oběhu významné výše, musejí být v rámci úhrad vykazovány i proplacené šeky.

2. Fáze závazků^{1*} a ověřování výdajů

V závislosti na povaze výdajů a podmínkách konkrétní země může v rozpočtovém žargonu pojem závazek (nebo povinnost úhrady) odpovídat buď závazku v okamžiku jeho vzniku, nebo výdaji ve fázi jeho ověřování, nebo administrativnímu vyčlenění (vytvoření rezervy) prostředků v očekávání jejich užití, nebo proceduře delegování oprávnění vstoupit do závazkového vztahu. Některé země např. v USA činí rozdíl mezi (administrativním) závazkem („*commitment*“), což je rezervace prostředků v souvislosti s budoucí povinností dostát závazku, a „*obligation*“, což odpovídá vystavení objednávky, uzavření smlouvy, obdržení služby nebo podobné transakci, která bude vyžadovat platbu (Schick, 1995). Pro víceleté kontrakty závazek v rozpočtovém smyslu často odpovídá části kontraktu odpovídající rozpočtovému roku nebo skutečným výdajům.

V této příručce odpovídá pojem závazek, pokud není specifikován jinak, výše uvedené definici (znamená budoucí povinnost zaplatit, jakmile třetí strana splní ustanovení smlouvy). Pokud je nezbytné odlišit víceletý závazek od jeho části připadající na jeden rok, užívají se výrazy „budoucí závazek“ („*forward commitment*“) a „roční závazek“ („*annual commitment*“). Závazek (právně) odpovídá kontraktu nebo objednávce jako celku, nikoli „ročnímu závazku“. Pro potřeby rozpočtování by měl závazek „v rozpočtovém smyslu“ odpovídat nejranější fázi výdajového cyklu, v níž lze požadavek na čerpání z přidělených prostředků zachytit.

Pro dluhovou službu, mzdové a ostatní osobní výdaje, transfery a také některé kategorie výdajů na zboží a služby (jako je spotřeba elektřiny a telekomunikační služby) odpovídá závazek v „rozpočtovém smyslu“ výdajům ve fázi ověřování (tj. měsíčnímu mzdovému účtu, úrokovým platbám, fakturám za elektřinu). Pro tyto kategorie výdajů vzniká povinnost úhrady plynule ve vazbě na „spotřebu“ před vznikem závazku v „rozpočtovém smyslu“ (jako je nábor pracovníků, splátky dluhu, vytápění v budově úřadu). V důsledku toho se u těchto kategorií výdajů fáze jejich vzniku a ověření spojuje.

„Závazek“ (v „rozpočtovém smyslu“) by měl být definován jako: (1) právní závazek (*legal commitment*), pokud je smysluplné definovat ho na této bázi (například kontrakty a objednávky materiálu, investice, údržba apod.), a (2) potvrzené výdaje pro mzdové a ostatní položky (personál, dluhová služba, účty za veřejné služby a transfery). Pokud se jedná o objednávky týkající se drobných výdajů, rozdíl mezi fází tvorby a ověřením nemusí být jasný; to ale ve výkazech sloužících pro kontrolu realizace rozpočtu nečiní větší potíže. Nicméně pro účely řízení organizací a programů je důležité monitorovat všechny právní závazky – od objednávky kancelářských potřeb po mnohaletý kontrakt na investiční projekt značného rozsahu. Administrativní postupy, jež upravují čerpání z rozepsaných výdajů či rozepsání ročního objemu v rámci víceletých kontraktů, mohou sice vyhovovat z organizačního hlediska, přesto je však nezbytné definovat fázi výdajového cyklu, v němž se právní závazek nachází.

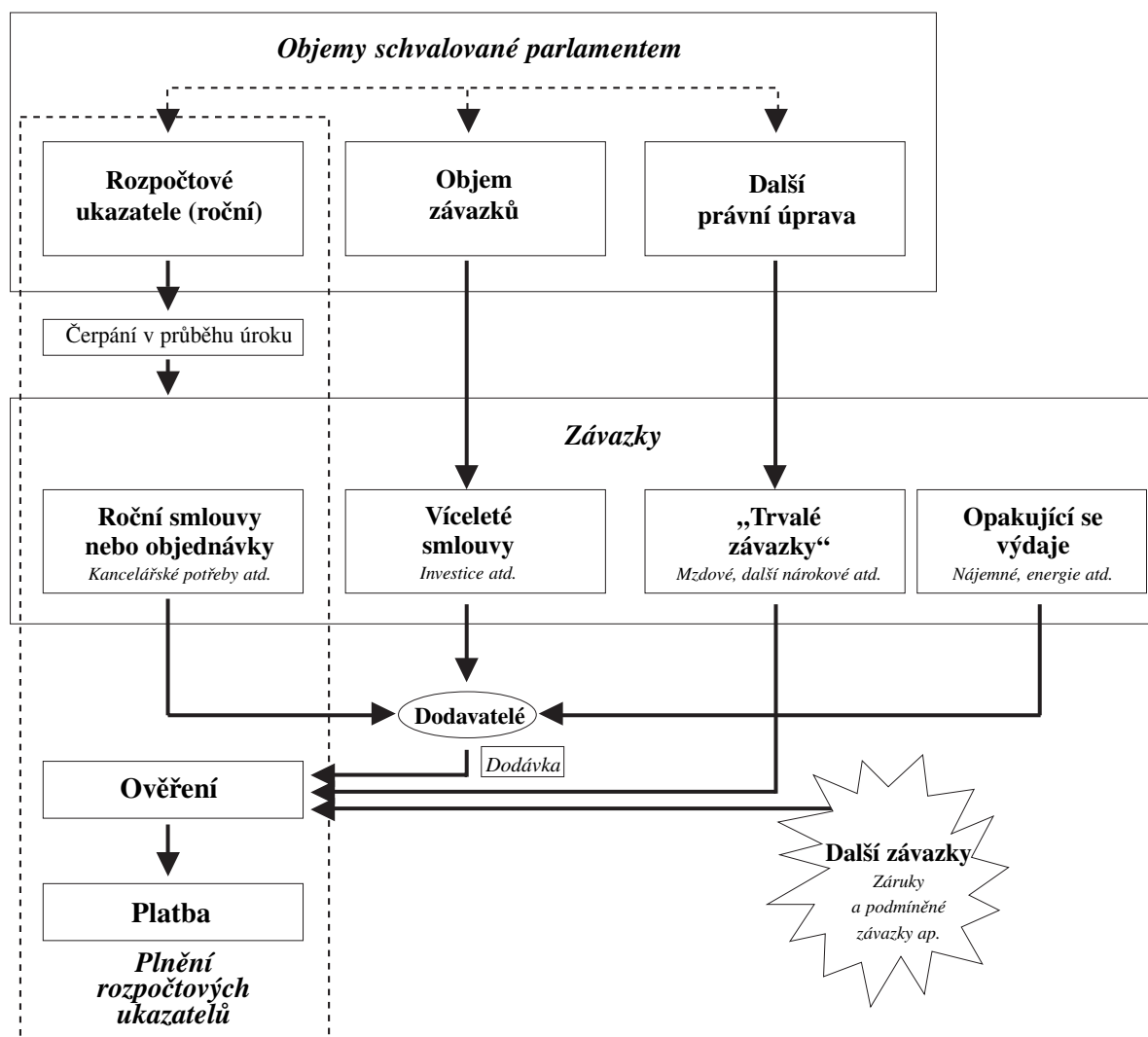
Je důležité precizně definovat termín „závazek“ (*commitment*), který může mít různý význam v různém kontextu:

- Pro *plánování finančních toků a uvolňování prostředků* je nezbytné znát platební povinnosti, které se vyskytnou v rozpočtovém období. Dá se například předpokládat, že plnění objednávky na psací potřeby nepřekročí toto období, ale smlouvy na investiční projekty (a z nich vyplývající právní závazky) mohou pokrývat několik rozpočtových let. Proto je pro plánování pokladních toků významným faktorem podíl těch závazků, jež budou generovat finanční pasiva (závazky v účetním smyslu) i v následujících obdobích. S výjimkou případu víceletých investičních projektů půjde obecně o závazky z obchodního styku vzniklé při dodávkách zboží a služeb.
- Pro *přípravu rozpočtu* je důležité znát budoucí náklady investičních projektů a výdaje, které jsou „mandatorní“ nebo které nastanou, pokud nedojde ke změnám současných podmínek. Vláda má např.

právní a/nebo morální povinnost uhradit náklady na platy vládních zaměstnanců a náklady na závazné programy. Je nezbytné kalkulovat náklady všech takových závazků, ať je jejich forma jakákoli.

- Pro *fiskální analýzu* musejí být ohodnoceny dopady změny zásoby neuhrazených splatných faktur, tedy rozdíl mezi potvrzenými výdaji a realizovanými úhradami. Rozdíl mezi závazky a úhradami dává jen přibližný odhad vývoje nedoplatků, protože zahrnuje ještě nedodané objednávky.
- Pro *řízení programů* jsou nezbytné informace jak o závazcích, tak o výdajích v ověřovací fázi. Subjekty, které výdaje realizují, musejí přesně dodržet objednávky a kontrakty, které uzavřely. Účtování o výdajích poskytuje nejdůležitější prvky pro odhad nákladů, ukazuje, jak daleko postoupila realizace programů a projektů, a je žádoucí i pro řízení splátek a kontraktů.
- Pro *řízení výdajů* je velmi důležité vymezení právních závazků, zejména dluhové služby, osobních výdajů a víceletých investičních projektů, které nemohou být řízeny pouze na bázi ročního rozpisu schválených výdajů.

Schéma 7.1 REALIZACE ROZPOČTOVÝCH VÝDAJŮ



Užitečnost monitorování závazků či výdajů jak ve fázi potvrzení, tak ve fázi úhrad bývá předmětem diskuzí. V praxi jsou tyto stupně výdajového cyklu stejně důležité; existují elektronické systémy, které umožňují snadno zaznamenat a uchovat nezbytné údaje.

Schéma 7.1 ilustruje různé fáze výdajového cyklu a různé typy mechanismů, jejichž prostřednictvím dochází k realizaci výdajů. Udržení rozpočtových závazků pod kontrolou si kromě řízení čerpání ročních přidělů schválených výdajů tedy vyžaduje také: (1) dobře sestavený rozpočet a volbu politiky, která bude zárukou souladu dlouhodobých závazků s rozpočtovými výhledy, (2) řízení víceletých závazků a (3) dobrý management, neboť mnoho závazků v praxi vzniká spíše při rutinních nebo neformálních aktivitách (např. telefonní hovory) než z formálních smluv či objednávek.

3. Zajištění finančního souladu

a) Uvolňování finančních prostředků

Nástroje, kterými ministerstvo financí deleguje subjektům pravomoc realizovat výdaje, se v jednotlivých zemích liší (jde například o vydávání zmocnění, či schvalování plánu plnění rozpočtu). Z hlediska efektivní realizace rozpočtu je důležité, aby ministerstvo financí dávalo tato zmocnění včas a jednoznačně, aby nedocházelo k nejasnostem při užití přidělených prostředků. Jak diskutujeme v kapitole 9, pro zdravé řízení pokladních toků je třeba vypracovat plán plnění rozpočtu v rámci roku a plán pokladních toků; tyto plány ovšem musejí být v souladu s rozpočtovými zmocněními (s výjimkou zvláštních okolností nebo situace, kdy je rozpočet špatně připraven).

V některých tranzitivních zemích jsou kvůli finančním problémům nebo nadhodnoceným rozpočtům rozpočtové prostředky uvolňovány výdajovým ministerstvům na denní bázi. Tam, kde existuje systém centrální pokladny, tento mechanismus spočívá v ad hoc výběru subjektů, kterým budou prostředky uvolňovány, nebo ve výběru faktur, které budou uhrazeny. V některých zemích je tento výběr prováděn výborem složeným z ředitele pokladny, ministra financí a předsedy vlády. Finanční prostředky jsou často uvolňovány z důvodu mimořádné situace nebo politických tlaků, bez ohledu na priority definované v rozpočtu. Skutečný „pokladní rozpočet“ definovaný implicitně tímto procesem je náhradou za schválený rozpočet a může se od rozpočtu schváleného parlamentem podstatně lišit. Další slabinou systému, který přiděluje prostředky „pokladními operacemi“, je to, že subjekty, které realizují výdaje, mohou navíc vytvářet i závazky, a tak akumulovat nedoplatky, ačkoli formálně postupují v souladu s rozpočtovými pravidly.

Vázání (*sequestering*) představuje zablokování přidělených prostředků ministerstvem financí; jeho smyslem je uvést rozpočet do rovnováhy bez upravování rozpočtových plánů. Při vázání přidělených prostředků by se měla brát v úvahu i nahromaděná „zásoba“ závazků. Přestože vázání může být někdy nezbytností, snižuje předvídatelnost a mělo by být užíváno jen za mimořádných okolností.⁴

V některých zemích musejí být zmocnění vydávaná výdajovým jednotkám k vytváření výdajových závazků předem schválena nejvyšším kontrolním orgánem.⁵ Ve většině případů jsou tyto „poněkud obřadné“ nebo „okázalé“ (Premchand, 1993) procedury čistě formálního charakteru a nezpůsobují zbytečná zdržení při plnění rozpočtu. Relevantnost této procedury je nicméně sporná, neboť nejvyšší kontrolní orgán by neměl být účastníkem kontrolních procedur ex ante.

b) Kontrola souladu

Základní kontrola souladu plnění rozpočtu s rozpočtem schváleným zahrnuje:

- *Ve fázi vzniku závazků (finanční řízení)* spočívá v nezbytném ověření toho, (1) zda byl návrh na vynaložení prostředků schválen oprávněnou osobou, (2) zda byly peníze přiděleny na účel stanovený v rozpočtu, (3) zda v příslušné kategorii výdajů zůstává k dispozici dostačující částka a (4) zda výdaje jsou správně klasifikovány.
- *Když je poskytnuto zboží a služby (ověření)*, musí být ověřeno, zda obdržené zboží a vykonané služby odpovídají dokumentovanému požadavku.
- *Před provedením úhrady* je nezbytné potvrdit, že (1) k výdaji došlo oprávněně na základě závazku, (2) kompetentní osoba potvrdila podpisem, že dodané zboží a vykonané služby odpovídají předpokladům, (3) faktura a ostatní dokumenty, z nichž vyplývá platba, jsou úplné, správné a přiměřené úhradě a (4) věřitel je správně identifikován.
- *Po provedení definitivní úhrady (audit)* je nezbytné dané výdaje prověřit a zkontrolovat a oznámit jakoukoli nesprávnost.

C. Rozdělení odpovědností

1. Obecné principy

Rozhodnutí týkající se realizace programu schváleného v rozpočtu jsou plně v kompetenci příslušných výdajových ministerstev. Tak je tomu ve většině zemí. Přesto v některých zemích může ministerstvo financí, pokladna nebo jiný ústřední orgán svou činností do realizace sektorových politik zasahovat. Za takových okolností by měla být zvážena možnost předefinování vztahu mezi centrem a rezortními ministerstvy nebo způsobu, jakým je v praxi centrální řízení prováděno.

Problémy také mohou vznikat v souvislosti s rozdělením odpovědnosti mezi ústředními útvary ministerstev a jejich podřízenými organizacemi. V některých zemích neustálé zasahování ústředních orgánů do řízení projektů a programů zabraňuje efektivní implementaci těchto programů. V jiných zemích mocné organizace realizují programy, aniž by podávaly zprávy svým „mateřským“ ministerstvům. Je nezbytné jasně vymezit rozdělení odpovědnosti v rámci jednotlivých ministerstev, a tím zajistit, že ústřední orgány budou plně zodpovědné za koordinaci sektorových politik a že podřízené organizace budou vykonávat své činnosti pod dohledem těchto orgánů, ale bez jejich zbytečného zasahování do každodenního řízení.

Plnění rozpočtu zahrnuje jak činnosti vztahující se k realizaci politik, tak úkoly spojené se správou rozpočtu. Ústřední orgány, stejně jako i další subjekty na plnění těchto úkolů participují. Princip rozdělení odpovědností při řízení rozpočtu by měl vycházet z individuální sféry odpovědnosti jednotlivých orgánů a organizací.⁶

Ministerstvo financí odpovídá za následující činnosti:

- v oblasti *řízení plnění rozpočtu* za správu systému uvolňování prostředků, sledování výdajových toků, přípravu změn rozpočtu v rámci roku, řízení centrálního platebního systému (pokud existuje) nebo dohled nad vládními bankovními účty, řízení centrálního mzdového systému (pokud existuje), přípravu závěrečného účtu a přípravu finančních zpráv o plnění rozpočtu;
- v oblasti *realizace politik* za kontrolu a analýzu průběhu plnění nezávisle na výdajových jednotkách nebo společně s nimi, v případě potřeby i za přípravu návrhů změn politik a podávání návrhů na přerozdělení prostředků v rámci parlamentem schváleného rozpočtu.

Výdajové jednotky odpovídají za následující oblasti:

- v souvislosti se *správou rozpočtu* za alokaci finančních prostředků podřízeným subjektům, přijímání závazků, nakupování a pořizování zboží a služeb, ověřování dodaných zboží a služeb, přípravu žádostí o úhradu (a provedení plateb, pokud není platební systém centralizován), přípravu zpráv o plnění, sledování výkonových ukazatelů, vedení účtů a finančních záznamů;
- v souvislosti s *realizací politik* za pravidelné prověřování realizace příslušných programů (včetně sledování výkonových ukazatelů), identifikaci problémů a realizaci přiměřených opatření a realokaci zdrojů mezi sektorovými programy (avšak v rámci svého celkového schváleného rozpočtu).

Pokud se dohledu nad plněním rozpočtu účastní více útvarů na ministerstvu financí a další orgány a organizace, je žádoucí úzká koordinace jejich činností a jasné vymezení jejich funkcí. V mnoha zemích je koordinace mezi rozpočtovým odborem ministerstva financí, který je zodpovědný za přípravu rozpočtu, a pokladnou,⁷ která je primárně odpovědná za plnění rozpočtu, často nedostatečná. Rozpočtový odbor by měl být zodpovědný nejen za přípravu rozpočtu, ale také za jeho změny a realokaci zdrojů mezi odvětvími. Pokladna by mu měla zajistit všechny informace, které jsou pro plnění rozpočtu nezbytné.

2. Centralizovaná, nebo decentralizovaná kontrola?

Obecně v každé organizaci jsou povinnosti ověřovat výdaje, schvalovat kontrakty, vystavovat objednávky, ověřovat dodané zboží a poskytnuté služby a schvalovat úhrady odděleny. V mnoha zemích navíc provádí třetí strana ex ante kontrolu ještě před tím, než úředník daného subjektu uzavře závazek nebo provede úhradu. Taková opatření mají za cíl eliminovat případy špatného hospodaření a zajistit účelné a efektivní využití veřejných finančních prostředků (viz kapitola 10, popis interních (nebo manažerských) kontrolních procesů).

V závislosti na konkrétní zemi může být kontrola závazků a účetní kontrola buď interní záležitostí v kompetenci příslušných ministerstev, nebo může být vykonávána ústředním orgánem (ministerstvo financí, úřad finanční kontroly atd.). V mnoha zemích jsou platby prováděny prostřednictvím pokladny, ale rozsah angažovanosti pokladny v provádění účetní kontroly se v jednotlivých zemích značně liší. V některých zemích ministerstvo financí přiděluje každému ministerstvu ke kontrole plnění rozpočtu finančního poradce nebo rozpočtového úředníka.

V závislosti na administrativních zvyklostech země může centralizovaná ex ante kontrola vést k nadměrnému zasahování ústředních orgánů do každodenního řízení rozpočtů výdajových ministerstev a v některých zemích dokonce do přípravy rozpočtu⁸ rezortu. Centralizovaná ex ante kontrola může také způsobovat průtahy při realizaci rozpočtu a být na překážku efektivnímu řízení, zejména pokud není proces plnění rozpočtu plně automatizovaný. Systém, kdy na rezortních ministerstvech pracuje finanční poradce nebo rozpočtový úředník jmenovaný ministerstvem financí, může vytvářet problémy, pokud tyto osoby mají oprávnění připravovat jménem ministerstva financí rezortní rozpočty nebo vykonávají těžkopádnou ex ante kontrolu činnosti rezortních ministerstev. Navíc v zemích se slabým systémem řízení a správy veřejného sektoru může vícenásobná kontrola vyvolat zcela opačný efekt a zvyšovat korupci. Výměnou za obcházení této kontroly pak mohou být neoficiální „odvody“ a „poplatky“. Jak diskutujeme v kapitole 9, centrální řízení pokladních toků je žádoucí, ale neznamená, že by se pokladna měla účastnit každodenní kontroly faktur a platební dokumentace.

Řízení (*controlling*) závazků a úhrad na bázi rozpisu ročních schválených výdajů často k zajištění souladu s předpisy a k udržení fiskální disciplíny nepostačuje. Účetní kontrola může zabránit nejkřiklavějším

případům zneužití přidělených prostředků, avšak bez ohledu na konkrétní organizaci nemůže zabránit akumulaci nedoplatků v případech, kdy výdaje vznikají dříve než závazky. Stejně tak nezabrání vzniku závazků, které vznikají mimo rámec rozpisem schválených výdajů. Proto jsou pro řízení mezd a ostatních osobních výdajů nezbytné specifické nástroje, jako jsou „limity“ počtu pracovníků a/nebo „limity“ provozních výdajů nebo „průběžných nákladů“. Řízení ročních závazků a plateb nemůže zabránit překročení výdajů v investičních programech, které se uskutečňují na základě víceletých kontraktů. Centralizovaná ex ante kontrola je nedostatečná dokonce i pro výdaje za zboží a služby. Například kontrola spotřeby elektřiny nebo telekomunikačních služeb, které představují významnou část běžných vládních výdajů, vyžaduje posílení vnitřních řídicích systémů, nikoli rozpočtových procedur. Kromě formálního souladu s předpisy musí být zajištěna ekonomická efektivnost a účelnost použití zdrojů. Jedním z cílů centralizované kontroly je umožnit ministerstvu financí dohled nad realizací rozpočtu. Při použití moderních technologií mohou být v centru informace o plnění rozpočtu rychle dostupné dokonce i v případě, že jsou transakce plně spravovány v rámci výdajových jednotek.

Většina tranzitivních zemí potřebuje posílit řízení výdajů, ale problémy týkající se dodržování předpisů, hospodárnosti a účelnosti vyžadují mnohem komplexnější řešení než pouhé centralizované řízení plnění rozpočtu. Žádoucí jsou také spolehlivé systémy vnitřního řízení, vnitřního auditu a vnějšího auditu. V mnoha tranzitivních zemích dosud tyto elementární základy zdravého řízení výdajů vybudovány nejsou.

D. Pravidla pro řízení výdajů přidělených rozpočtem

1. Roční charakter schválených výdajových přidělů

I když existují výjimky, klasickým pravidlem rozpočtu, zejména tam, kde jsou výdaje přidělovány závazně, je roční charakter výdajových přidělů. Na konci roku pak nevyužité přiděly propadají. Roční pravidlo může být příčinou zvýšených výdajů před koncem rozpočtového roku, což je někdy popisováno jako „nákupní horečka“ nebo „zběsilé utrácení“.⁹ Tato výdajová „vlna“ koncem rozpočtového roku nemusí nutně znamenat špatné řízení, protože může být výsledkem omezitelného nakupování. Přesto je roční pravidlo potenciálním zdrojem mnoha nepříznivých efektů. Například může vést k tvorbě revolvingových nebo mimorozpočtových fondů, nebo k ad hoc zakládání státních „soukromých“ organizací za účelem řízení rozpočtu podle „flexibilnějších“ pravidel. Roční pravidlo pobízí ministerstva k neplánovaným a ekonomicky neefektivním výdajům koncem roku, jež jsou uskutečňovány z obavy před krácením přidělů v rozpočtu na následující rok.

Některé země OECD s cílem vyhnout se takovým nežádoucím efektům pozměnily v poslední době charakter přidělů na provozní výdaje a povolily převádět určité procento těchto neutracených přidělů do příštího fiskálního roku. Systematické povolování převodu prostředků u kategorií provozních výdajů může v tranzitivních zemích způsobit problémy v řízení výdajů. Roční pravidlo si žádá systematické plánování plateb v průběhu roku – což je ve skutečnosti jeden ze základů zdravého systému rozpočtování. Pokud nejsou zavedeny vhodné účetní postupy, úprava ročního pravidla může vést k plnění dvou rozpočtů současně, a tím i ke zmatkům. O případné úpravě ročního pravidla pro provozní výdaje by měly uvažovat pouze země, které mají plně vyhovující proces přípravy rozpočtu. V každém případě by převádění provozních prostředků mělo být zpočátku omezeno na malé procento přidělů a mělo by podléhat schválení ministerstvem financí.

Investiční kapitálové výdaje lze stěžejně řídit v rámci ročního rozpočtu. Převádění nevyužitých prostředků koncem roku je u investičních projektů nezbytné, předpokladem jsou ovšem přesné odhady nákladů. Převádění prostředků na kapitálové výdaje by se mělo týkat pouze probíhajících projektů a mělo by pod-

léhat schválení ministerstvem financí. Příslušná procedura by se měla vztahovat i na úhrady účtů a faktur, které vznikly v předchozím rozpočtovém období, ale nebyly uhrazeny např. kvůli průtahům v dodávce. Existují také některé zvláštní činnosti, pro které jsou nezbytné revolvingové fondy, ale – jak je zdůrazněno v kapitole 1 – takové fondy musejí být podřízeny přísným požadavkům na účetnictví a vykazování výsledků svých aktivit.

Některé členské země EU povolují pro některé kategorie výdajů „zálohové čerpání“, ale pouze při splnění velmi přísných podmínek. Tranzitivní země, které nemají přiměřené mechanismy pro řízení takových výdajů, by o povolení „zálohového čerpání“ neměly uvažovat.

2. Otázky flexibility

Pravidla pro přesuny mezi jednotlivými složkami rozpočtu (kapitoly, rezortní jednotky atd.) jsou obecně formulována ve finančních vyhláškách nebo v zákonu o rozpočtových pravidlech. Tato pravidla by měla rozlišovat přesuny, které mohou volně provádět výdajová ministerstva, přesuny, které podléhají schválení ministerstvem financí, a přesuny, které jsou přísně zakázány. Přestože to není případ tranzitivních zemí obecně, v některých těchto zemích je řízení těchto přesunů jednou z hlavních činností rozpočtového úřadu během plnění rozpočtu. Procedury, které tato činnost zahrnuje, jsou časově náročné a spotřebovávají značnou část administrativních zdrojů.

V některých zemích se rozepisuje mnoho tisíc rozpočtových položek s příliš úzce definovaným účelem. Rozepsané přiděly by měly být definovány tak, aby zajistily plnění rozpočtu v souladu s cíli vládní politiky. Nadměrný počet schvalovaných položek může vést k ohrožení účelné realizace vládních výdajových programů. Většina členských zemí EU počet schvalovaných rozpočtových položek redukovala (např. Itálie snížila jejich počet z 6 000 na 800 ve Velké Británii činí méně než 100).

Vymezení přesné struktury vstupů určitého programu je obtížné. Mají-li ministerstva a organizace realizovat politiky a programy co nejúčelněji a ekonomicky co nejefektivněji, měla by jim být poskytnuta odpovídající flexibilita v řízení zdrojů v rámci rozpočtové politiky. Tak například v průběhu realizace výdajového programu mohou vzniknout určité problémy (například zpoždění), zejména u investičních výdajů. Za takových okolností by měla být přijata přiměřená opatření k realokaci rozpočtových zdrojů ze zpožděných investičních projektů na jiné projekty tak, aby bylo zajištěno plnění cílů vládní politiky. Tato flexibilita se týká struktury vstupů nezbytných pro zajištění dané činnosti a realokace zdrojů mezi činnostmi a projekty, které vedou k dosažení daného souboru cílů (v rámci stejného programu). To by však nemělo měnit politiky zahrnuté do rozpočtu nebo bránit dosažení stabilizačních cílů.

Některé země OECD nedávno zavedly blokové přiděly na provozní výdaje. Výdajová ministerstva si mohou sama určit strukturu vstupů, která nejlépe odpovídá potřebám realizace jejich programů a dosažení požadovaných výsledků. K docílení vyšší hospodárnosti by ministerstvům měl být poskytnut určitý stupeň svobody v alokaci zdrojů v rámci příslušného sektoru. Přispěje to jak ke zvýšení hospodárnosti při poskytování služeb, tak k udržení kontroly nad výdaji. Možnost použít úspory určitých výdajových položek na jiné výdaje pobízí organizace k tvorbě úspor. V zemích se silným systémem vnitřního a vnějšího auditu, s dlouhou tradicí fiskální disciplíny a flexibilním manažerským systémem řízení veřejné služby je bezpochyby lepší umožnit výdajovým jednotkám, aby si strukturu vstupů nezbytných k dosažení programových cílů určily samy.

V tranzitivních ekonomikách by však byla aplikace takového systému obtížná. V závislosti na vnitřní schopnosti rezortních ministerstev řídit své programy a na povaze problémů, s nimiž se potýká realizace rozpočtu, je obvykle nutné omezit oprávnění ministerstev měnit alokaci prostředků uvnitř sektorů.

Proto by v tranzitivních zemích měly být regulovány přesuny mezi mzdovými výdaji a ostatními kategoriemi výdajových přidělů. Měly by však být také pečlivě zkoumány efekty takových omezení. V některých zemích například není povolen přesun rozpočtovaných výdajů z jiných ekonomických kategorií do mzdových a osobních nákladů, v jiných zemích je zase zakázán přesun směrem opačným. V prvním případě záklopka sleduje nepřekročení stanoveného objemu mzdových a osobních výdajů. V druhém případě je naopak cílem jejich ochrana. Výhodou prvního postupu je, že dává jasný signál výdajovým jednotkám. Při druhém postupu ochrana již vzniklých závazků zabraňuje překračování rozpočtu a vzniku výdajových nedoplatků.

V některých tranzitivních zemích by bylo žádoucí vytvořit pravidla ochrany některých nemzdových položek, u nichž často vznikají výdajové nedoplatky (např. spotřeba elektřiny), a naopak vytvořit záklopky u jiných kategorií výdajů. Avšak tato pravidla by se měla soustředit jen na oblasti, v nichž je to nezbytně nutné, a neměla by být aplikována natrvalo. Co může být problémem jeden rok, nemusí být nutně problémem rok následující.

3. Zvláštní otázky vztahující se k víceletým závazkům

V kapitole 1 bylo naznačeno, že schvalování objemu ročních závazků u víceletých projektů by mělo být součástí rozpočtového procesu. Realizace takového opatření vyžaduje určitou dobu. Avšak nástroje pro sledování a řízení víceletých závazků si vyžadují, aby byly zavedeny v čas. Pokud rozpočet nezahrnuje schválené roční objemy závazků, měl by být připraven vnitřní dokument, který jejich limity stanoví. Limity mohou být odhadnuty z nákladů na probíhající projekty, které by měly být vyčísleny při přípravě rozpočtu. Tyto limity závazků obvykle odpovídají celkovým nákladům na realizované projekty minus objem již dříve realizovaných částí kontraktů, které jsou součástí těchto projektů. Pojem projekt by měl být v tomto smyslu chápán jako nedělitelné výdaje nezbytné k dosažení efektivní operace podniku. Například limit závazků by měl zahrnovat celkové náklady na most, neboť menší celek než celý most není funkční. Může ale zahrnovat pouze 100km úsek projektu výstavby dálnice o délce 1 000 km.

Příprava víceletých projekcí může pomoci při přípravě rozepisování ročních závazkových limitů. Nezbytná je však přítom opatrnost. Dokumenty pro víceleté výdajové programy by měly být připravovány za přísných omezení a konzervativních předpokladů, které se používají při řízení rozpočtu. Schvalování víceletých závazkových oprávnění by se navíc mělo týkat jen nedělitelných částí projektů a programů, nikoli všech projektů rozsáhlejšího programu.

V mnoha tranzitivních zemích by byla žádoucí ex ante kontrola víceletých závazkových oprávnění ze strany ministerstva financí. Ostatní ministerstva by měla mít povinnost žádat před tím, než uzavřou kontrakt velkého rozsahu, souhlas ministerstva financí. Tato kontrola by měla být založena na formálním schválení závazků nebo alespoň na výše zmíněných interních dokumentech. Nevýhodou ad hoc kontroly je ale často skutečnost, že není rozlišena kontrola finanční a kontrola realizace politiky nebo veřejných zakázek.

O vývoji víceletých závazků by měly být podávány zprávy stejným způsobem jako o plnění schválených výdajů v rámci ročního rozpočtu.

E. Další otázky plnění rozpočtu

1. Monitorování plnění rozpočtu

Má-li být plnění rozpočtu udrženo pod kontrolou, musí být k dispozici systém sledování rozpočtových transakcí, který bude zajišťovat ucelené a včasné informace nezbytné pro řízení. Je nezbytné syste-

matically registrovat a sledovat vývoj plnění výdajů podle rozpočtových položek. Rozpočtové účetnictví by mělo pokrývat ukazatele rozpočtu/rozepsané ukazatele-položky, aktuální stav čerpání výdajové položky, zvýšení či snížení rozpočtových položek, závazky (včetně zvláštní procedury sledování budoucích závazků), stav faktur ve fázi ověřování a úhrady. Takový systém je sice jen jedním prvkem ze systému vládního účetnictví, ale je prvkem nejdůležitějším, a to jak pro formulaci politiky, tak pro dohled nad realizací rozpočtu.

Finanční zprávy o plnění rozpočtu ve všech fázích výdajového cyklu tříděné podle organizací, funkcí, programů a ekonomických kategorií by měly být sestavovány každý měsíc. Pro efektivní řízení pokladních toků jsou naopak nezbytné souhrnné „bleskové zprávy“ v průběhu měsíce. Otázky vztahující se k účetnictví a sestavování zpráv jsou diskutovány v kapitolách 11 a 12.

Pro zajištění efektivní realizace programů a pro identifikaci problémů v realizaci jednotlivých politik je nezbytná pololetní zpráva o plnění rozpočtu. Tato analýza plnění rozpočtu by měla obsahovat finanční, fyzické a další výkonové ukazatele. Musí být identifikován nárůst nákladů v důsledku inflace, nepředvídaných problémů, nedostatečné vstupní analýzy projektů nebo překročení rozpočtu, aby mohla být připravena přiměřená protiopatření.

Realizace investičních programů je často blokována problémy s nedostatkem realizačních kapacit a dalšími faktory, jako jsou prodlevy v mobilizaci externího financování, příliš optimistické harmonogramy, klimatická rizika nebo těžkosti při dovozu dodávek. Nezbytné jsou proto mechanismy pro dohled nad nejvýznamnějšími nebo nejproblematictějšími projekty. Ty mohou spočívat v pravidelných měsíčních nebo čtvrtletních přehledech o projektech v rámci příslušných ministerstev a v pololetních zprávách prováděných jak ministerstvy, tak i ostatními ústředními orgány.

2. Úpravy rozpočtu v průběhu roku

Často je přesné předvídání vývoje určitých programů nebo klíčových makroekonomických ukazatelů, jako jsou změny ve světové ekonomice, inflace, úrokové míry nebo měnové kurzy, obtížné. Navíc se mohou během plnění rozpočtu objevit další výdajové potřeby, které v době jeho přípravy nebyly známy. K omezení vlivu takových problémů jsou jednak potřebná flexibilní pravidla, co se týče přesunů mezi položkami, a jednak – jak již bylo zmíněno – by sám rozpočet měl zahrnovat určité rezervy na nepředvídané potřeby. Například prostředky přidělené na dluhovou službu nemohou být striktně limitovány a měly by být revidovány s ohledem na vývoj úrokových měr a měnových kurzů.

V případě, že v průběhu roku dojde ke změnám, které pozmění strukturu rozpočtu, nebo pokud je nevyhnutelné celkové zvýšení výdajů, může vyvstat nutnost rozpočet revidovat. Mechanizmy revize rozpočtu se v jednotlivých zemích liší; měly by však být jasně definovány v zákonu o rozpočtových pravidlech. Uvedme některé obecné zásady:

- vzhledem k tomu, že rozpočet byl schválen zákonodárným orgánem, měly by být úpravy provedeny zákonem;
- změny přidělených prostředků, které přesahují určité procento původních přidělů, nebo změny, které ovlivní celkový objem výdajů, musejí projít schvalovacím řízením zákonodárného orgánu;
- aby vláda mohla rychle řešit naléhavé problémy, je vhodné zvážit možnost dát vládě zmocnění k tomu, aby v těchto výjimečných případech mohla uvolnit výdaje ještě před jejich schválením parlamentem. Avšak takové oprávnění by mělo být regulováno a časově omezeno a od exekutivy by se mělo vyžadovat bezodkladné předložení upraveného rozpočtu parlamentu;

- počet úprav rozpočtu v průběhu roku by měl být přísně omezen (nejlépe pouze jediná). Zároveň by měly být analyzovány požadavky jednotlivých ministerstev. Některé země předkládají parlamentu ke schválení dodatečné projekce výdajů v těch případech, kdy vláda schválí nějaký dodatečný požadavek rezortního ministerstva; každoročně se tak hlasuje o mnoha dodatečných výdajových přídělích. Takovým procedurám je třeba se vyhnout. Je obtížné řídit plnění rozpočtu, je-li rozpočet kontinuálně upravován. Navíc se může záhy ukázat, že dodatečná alokace ve prospěch jednoho sektoru mohla být užitečnější pro jiný sektor, který má vyšší prioritu.

POZNÁMKY

1. Viz Caiden a Widalsky (1990).
2. Viz Caiden a Widalsky (1990) a diskuze o „jádrovém rozpočtu“ v kapitole 5 této knihy.
3. Rozdíl mezi pojmy „*apportionment*“ a „*allotment*“ je založen na terminologii užívané v USA.
4. Diskuzi o nevýhodách vázání výdajů ve Francii lze nalézt v Hel-Thelier, Meny and Quinet (1996).
5. Například v Turecku a některých zemích patřících k British Commonwealth.
6. Viz diagram na s. 259 v Premchand (1983), který vyjmenovává „rozpočtové úkoly“ a „správní úkoly“. Rozdělení úkolů navržené níže je částečně převzato z tohoto diagramu.
7. V některých zemích je pokladna odborem ministerstva financí, v jiných je nezávislým nebo kvazinezávislým orgánem, obvykle ale pod dohledem ministra financí. Další diskuze o těchto otázkách viz kapitola 9.
8. Například v Turecku rozpočtoví úředníci z ministerstva financí řídí jak přípravu rozpočtu, tak jeho plnění.
9. Premchand (1993). Tato praxe byla běžná v bývalém sovětském systému a nazývala se „šturmování“.

POZNÁMKY ČESKÉ REDAKCE

- 1* Anglické pojmy *commitment* a *obligation* se do češtiny překládají jako závazky. Stejným výrazem se často překládají i *account payables* (v účetnictví finanční závazky z titulu neuhrazených povinností vůči jiným ekonomických subjektům), ale i *liabilities*, tedy rozvahová pasiva. Proto je třeba sledovat kontext, ve kterém je český výraz „závazek“ používán.

KAPITOLA 8

SPLATNÉ ZÁVAZKY, ŘÍZENÍ OSOBNÍCH VÝDAJŮ A VEŘEJNÝCH ZAKÁZEK

Tato kapitola se zabývá některými z nejdůležitějších technických otázek procesu realizace rozpočtu: řízením splatných závazků; záležitostmi spojenými s nedoplatky a nerozpočtovanými výdaji; řízením osobních výdajů a veřejnými zakázkami, včetně řízení dodavatelských smluv uzavíraných se soukromým sektorem (*outsourcing*).

A. Řízení splatných závazků a výdajových nedoplatků

1. Řízení splatných závazků

Vedle otázek vztahujících se k zadávání veřejných zakázek (jsou analyzovány v oddílu C) je důležitým prvkem v realizaci rozpočtu řízení a monitorování smluv a dalších závazků. Každá smlouva musí být monitorována na úrovni výdajové jednotky. O dodaném zboží a službách musí být účtováno. Tam, kde se provádějí zálohové platby nebo platby v závislosti na postupu dodávky, je nutné přesně sledovat plán dodávek. Pro smlouvy, které se týkají občanské vybavenosti a projektů významného rozsahu, musí být pečlivě naplánován harmonogram úhrad za dodávky během rozpočtového roku.

Při každodenním řízení splatných závazků je nezbytné vzít v úvahu datum splatnosti. Platby by měly být prováděny k příslušnému datu splatnosti, aby nevznikaly povinnosti platit penále, ale neměly by být prováděny v předstihu; tak lze minimalizovat potřebu cizích zdrojů a zadlužování. Organizace musí sledovat své závazky a dodávky zboží a služeb bez ohledu na to, jaký je vládní účetní systém.

V některých zemích jsou splatné závazky často rozloženy mezi různými úřady, jako např. kancelář programového manažera, úřad ministerstva, kancelář finančního poradce nebo kontrolora a pokladnu. Měly by být přijaty následující obecné principy:

- Výdaje musejí být ověřovány ihned po obdržení zboží nebo služeb.
- Ověřené výdaje musejí být ihned zaneseny do účetnictví.
- Platby musejí být zaznamenány ihned po jejich provedení.

Ve sledování faktur pomáhá počítačové zpracování, ale pouze tehdy, pokud je systém náležitě uspořádán a řízen. Jinak se může stát, že faktury se mohou hromadit v některých fázích cyklu zpracování, nebo dokonce zahlcovat systém. Například pokud státní pokladna provádí kontroly pomocí finančního informačního systému, může na úrovni řídicích pracovníků výdajových jednotek docházet ke hromadění faktur; tito pracovníci totiž nemusejí předkládat faktury k proplacení, pokud jsou přesvědčeni, že pokladna nemá dostatek hotovosti k provedení nezbytných plateb.

2. Výdajové nedoplatky

Mnohé tranzitivní země se potýkají v oblasti výdajů s problémy nedoplatek. Nedoplatky vyvolávají finanční problémy u dodavatelů a mají destruktivní vliv na řízení veřejných výdajů. Dodavatelé pak těmto těžkostem čelí různými způsoby: například přizpůsobením strategie předkládání účtů tak, že požadují platbu před dodávkou; nadhodnocením faktur a (jako krajní opatření) nabízením úplatek úředníkům výdajových ministerstev a/nebo úředníkům ministerstva financí, kteří jsou zodpovědní za „pořadník“ uhrazování nedoplatek.

Mezi příčiny nedoplatek patří nedostatečné řízení závazků nebo škodlivé vlivy systému pokladních toků, který nebere v úvahu již existující závazky. Proto je obecně žádoucí, aby závazky, včetně víceletých, byly dokonale sledovány. Přesto se v mnoha případech stává, že rozhodnutí nebo událost, které vyvolávají povinnost platit, jdou „proti proudu“ závazku v rozpočtovém smyslu slova. Časté jsou nedoplatky ve spotřebě služeb poskytovaných podniky. Je obvyklé, že státem vlastněné podniky (a dokonce i soukromé) nepřestávají poskytovat služby vládním institucím, ani když nedostávají zaplacení. Omezení vzniku nedoplatek v tomto sektoru vyžaduje jak realistické odhady roční spotřeby, tak vnitřní řídicí opatření (jako např. instalaci měřidel a regulaci telefonních hovorů).

Omezení vzniku nedoplatek proto vyžaduje kombinaci více opatření: realistických rozpočtových projekcí, vnitřních řídicích opatření, řízení počtu zaměstnanců, sledování a kontroly závazků, a to zejména víceletých, a rozhodnutí vztahujících se k uznávání nároků. Na stupni přípravy rozpočtu musejí být identifikována opatření požadovaná k dodržení závazků.

V některých zemích je důležitým tématem odhad nedoplatek. Výdajové nedoplatky se někdy odlišují od „obvyklé výše“ neuhraných závazků, která odpovídá obvyklé délce vyřizování nezaplacených faktur. Přísnější definice říká, že každá faktura splatná k určitému dni a k tomu dni nezaplacená musí být zahrnuta do balíku nedoplatek. Pro zavedení efektivního a trvale udržitelného systému monitorování nedoplatek je nezbytná přiměřená registrace dodávek a výdajů na stupni ověřování, jak je doporučována výše.

Pokud se země potýká s problémem nedoplatek, měla by řadit platby na základě dat splatnosti faktur a podle pořadí priorit. Programy pro snížení objemu nedoplatek by neměly vést k pochybným praktikám, jako je vznik nových faktur, kterým je dáván přednostní statut nedoplatek, nebo jako jsou platby výdajů, které nejsou v souladu s předpisy pro veřejné zakázky. Je třeba přísně kontrolovat oprávněnost plateb nedoplatek. Na takové operace by měly dohlížet nejvyšší kontrolní úřady zodpovědné za audit.

3. Problémy nerozpočtovaných výdajů a „nekrytých“ závazků

Závazky jsou definovány jako dluhy a povinnosti zaplatit vyplývající z minulých událostí. V některých zemích se rozlišuje mezi krytými a nekrytými závazky, přičemž rozdíl tkví v tom, zda zdroje k financování příslušných výdajů byly, nebo nebyly rozpočtovány, tj. zda jsou rozpočtově zajištěny. Někdy se argumentuje tím, že rozpočtově nekryté závazky by neměly být uhrazovány, protože výdaje nebyly schváleny zákonodárci. Nekryté závazky však mohou odpovídat právním povinnostem, které vláda nemůže ignorovat. V důsledku toho bývají někdy nekryté závazky uhrazeny, ale exekutiva čeká na následující rozpočet, aby je legalizovala. Ve zprávách o plnění rozpočtu bývají výdaje běžného roku podhodnoceny, zatímco rozpočet následujícího roku zahrnuje schválené položky na již realizované výdaje.

Opatření zlepšující řízení nekrytých závazků závisí na jejich příčinách, které spadají do následujících hlavních kategorií:¹

- *Závazky vyplývající z legislativních změn.* Legislativa po zahájení rozpočtového roku může zvýšit již schválené dávky. Měla by být zavedena pravidla, která vznik takových závazků odstraní nebo alespoň omezí.
- *Povinné náhrady škod.* Legislativa může obsahovat opatření pro kompenzaci ztrát způsobených zvláštními událostmi, například pro kompenzaci škod způsobených živelními pohromami. Od vlády může být vyžadována úhrada soudních odškodnění nebo odškodnění smluvních stran z důvodu porušení smlouvy apod. Nekryté výdaje omezuje zahrnutí malé rezervy do rozpočtu, jak bylo doporučeno výše.
- *Mimořádné výdaje,* které nejsou zahrnuty v rozpočtu nebo nemohou být přesně odhadnuty při přípravě rozpočtu: například náklady na likvidaci neočekávaných událostí narušujících životní prostředí nebo nepředvídané výdaje vyplývající z programu restrukturalizace bank. Výdaje vztahující se k takovým závazkům se musejí objevit ve zprávě o plnění rozpočtu a ve státním závěrečném účtu a musejí být zaneseny do účtů. Během roku by měl být rozpočet revidován, aby do něj tyto mimořádné výdaje mohly být zahrnuty.

Kromě výše zmíněných případů vyplývají některé nekryté závazky z nedodržování předpisů. Nezbytný je přiměřený a efektivní systém sankcí. V každém případě by tyto závazky měly být rozpoznány, pokud jsou smlouvy pravidelně schvalovány v souladu se zákonem o veřejných zakázkách. Otázky vztahující se ke skrytým závazkům, jako jsou nekryté důchodové závazky, analyzuje kapitola 11.

B. Rozpočtování mzdových a ostatních osobních výdajů a jejich řízení

Otázky řízení osobních výdajů zasahují do rozličných oblastí. Na jedné straně současné fiskální tlaky a měnící se role vlády soustřeďují pozornost na kontrolu osobních výdajů. Jde tedy zejména o politický problém, který ale vyžaduje odpovídající nástroje pro rozpočtování osobních výdajů. Na druhé straně tranzitivní země musejí vybudovat efektivní státní službu a posílit své rozpočtové systémy a systémy řízení osobních výdajů.

1. Problémy veřejné služby v tranzitivních zemích

a) Právní rámec

Mnohé zákony o státní službě stanoví do značných detailů podmínky zaměstnávání, ale nedostatečně regulují posláná a odpovědnosti státních úředníků, stejně jako aspekty vztahující se k profesionálním standardům a koordinaci řízení. Zákon o státní službě by neměl upravovat pouze podmínky služby. Měl by také regulovat úlohu státního úředníka, jeho profesionální kvalitu, principy personálního řízení a postavení v rámci státní služby a platové zařazení.

Státní úředníci by měli skládat účty ze své činnosti a jejich rozhodnutí by měla být předmětem správního přezkoumání. Právní rámec musí zajistit efektivní uplatňování principů práva, nestrannosti a bezúhonnosti. Princip práva znamená, že existují procedury a kontrolní mechanismy, které zabezpečují, aby státní úředníci rozhodovali a konali v rámci vymezení definovaných zákonem a v rámci dalších právních předpisů a pravidel. Pokud není chráněna zákonnost, existuje vysoké riziko, že v rozhodování úředníků se uplatní libovůle. V zákonech většiny tranzitivních zemí musejí být více či méně posíleny dohledové instituce nebo odvolací mechanismy.

Všechny tranzitivní země – i když v různé míře – mají problémy s korupcí a nezákonným jednáním. Zděděná kultura administrativy nepodporuje nestrannost a bezúhonnost. V některých tranzitivních zemích

s nedostatečným právním a institucionálním rámcem a velmi nízkými platy se může občanovi nebo firmě jevit jako efektivnější k zajištění určitého administrativního výstupu (například smlouvy na dodávky veřejnému sektoru) raději státního úředníka podplatit, než se spoléhat na výstup běžného úředního procesu. Etický kodex by mohl být připojen k zákonu o státní službě, a tím se stát právně vynutitelným.

b) Služební postup a podmínky služby

Postup státních úředníků založený na hodnocení schopností je v mnoha tranzitivních zemích využíván jen zřídka. Je to způsobeno nevyhovujícími právními strukturami a nedostatkem atraktivnosti mnoha funkcí ve veřejných službách. Škatulkování a politizování jsou dědictvím socializmu. V mnoha tranzitivních zemích je tak výběr pracovníků na řídicí funkce založen na politických základech, což vede k častým změnám na těchto funkcích a k nedostatku profesionální kvality a kontinuity na úrovni špičkového řízení. To má pravděpodobně nepříznivý vliv na řízení a kontrolu veřejných výdajů.

Ve většině tranzitivních zemí jsou základní platy a jejich výsluhové zvyšování obecně definovány v zákoně a obecně známy. Avšak z rozhodnutí rezortních ministrů bývají obvykle zaměstnancům vypláceny zvláštní odměny a ostatní druhy dodatkových odměn. Takové platby jsou financovány z úspor za část neobsazených funkcí v těchto ministerstvech. V některých zemích jsou uzavírány takzvané „manažerské smlouvy“, které jsou závislé takřka výhradně na rozhodnutích ministrů a pro něž je charakteristické absolutní utajení. Ty reprezentují významnou složku čistého příjmu a vedou jednak k demotivaci ostatních pracovníků a jednak k odporu vůči nezbytným změnám mezi úředníky, kteří tyto smlouvy dostávají. Kariérní postup je ve většině tranzitivních zemí založen především na „služebním věku“ a povýšení jde ruku v ruce s jmenováním do nové funkce. Platy jsou obecně nízké a v některých zemích jsou tak nízké, že úředníci často přijímají druhé zaměstnání a bývají přístupní korupci.

c) Směrování reformy

Pro zlepšení výkonnosti veřejné služby v tranzitivních zemích by měly být učiněny kroky v mnoha oblastech, zejména:

- měly by být analyzovány a novelizovány zákony o státní službě, aby bylo posíleno postavení státních úředníků, jejich profesionální postavení a koordinace jejich personálního řízení;
- systémy odměňování by měly být reformovány tak, aby nabízely kariérní postup a výkonnostní pobídky a aby podporovaly transparentnost a předvídatelnost;
- administrativní proces musí být posílen jak ve smyslu legislativním, tak ve smyslu kontrolních kapacit a nestranného posuzování. V zemích, v nichž neexistuje obecný zákon upravující správní procedury, by se mělo o takovém zákonu uvažovat;
- počítačově zpracovávané platové systémy by měly být ve státní administrativě kompatibilní, aby byly vytvořeny podmínky pro lepší kontrolu pracovníků a osobních nákladů, stejně jako pro personální plánování;
- součástí zavedení zákona o státní službě by v některých tranzitivních zemích mohlo být dobře nastavené schéma snižování počtu pracovníků tak, aby bylo možné posílit kapacitu, ale také zajistit transformaci vedoucí k vyššímu výkonu;
- politickou prioritou by se měly stát programy proti korupci, které je třeba zavést ve většině zemí jako doplněk právní a institucionální reformy.

Jedním z užitečných opatření pro zvýšení kvality a výkonnosti vládního rozhodování a řízení lidských zdrojů může být v některých tranzitivních zemích vytvoření skupiny vyšších státních úředníků a stupně „vrcholového řízení“ jako v mnoha členských zemích EU (Plesch, 1997). Tento systém je strukturovaný systém personálního řízení pro vyšší nepolitické funkce. Taková služba je centrálně řízena příslušnými institucemi a procedurami, aby byla zajištěna stabilita a profesionalita klíčové skupiny špičkových řídicích pracovníků. Jedním z důvodů k vytvoření skupiny vyšších státních úředníků je, že mají působit jako kontrola proti korupci.

2. Srovnávací analýza platových systémů²

Obvykle se rozlišuje mezi centralizovanými systémy – v nichž jsou objem mzdových prostředků a mzdová dynamika stanoveny na ústřední úrovni – a decentralizovanými³ systémy, v nichž vládní organizace nebo ministerstva mají autonomii v personálním řízení i ve vlastní platové politice. To jsou však ve skutečnosti extrémní stavy; většina zemí kombinuje prvky obou typů systémů. V praxi oba systémy obsahují mechanismy pro dosažení mnoha cílů: flexibilitu mezd, pracovní pobídky, snižování veřejných výdajů, udržení kontroly nad nárůstem mezd atd. V centralizovaném systému bývají obvykle zavedeny prvky decentralizace jako reakce na potřebu zvýšit flexibilitu platových a personálních systémů pro snížení veřejných výdajů. Některé systémy si však udržují částečnou úroveň centralizace, dokonce i když se organizace nebo ministerstva účastní procesu rozhodování o platech. Vláda se snaží pomocí rozpočtových omezení řídit či koordinovat platové nárůsty a vyhnout se snahám zúčastněných stran při jednáních s pracovníky jeden druhého přelicitovat.

OECD navrhla čtyři kritéria jako základnu pro hodnocení relativního stupně centralizace nebo decentralizace platového systému:

- přítomnost či nepřítomnost kolektivních smluv a počet úrovní vyjednávání,
- obsah platových vyjednávání,
- vládou uplatněná finanční omezení a stupeň autonomie organizací a ministerstev ve vztahu k rozpočtu,
- vládou užívaná procedura regulace ročních platových nákladů.

a) Centralizovaná vyjednávání o platech

V různých zemích může být též centralizovaná úroveň strukturovaná zcela odlišně; příčinou je snaha o vyrovnání se s tržními tlaky u určitých profesních skupin. Například v Německu, Španělsku a Francii je kolektivní vyjednávání o platech centralizováno a stejná smlouva platí pro všechny zaměstnance veřejného sektoru, bez ohledu na funkční subsektor či úroveň vlády, ve kterých jsou zaměstnáni. Zaměstnanec-ký statut však vede k rozdílům. V Německu jsou platy státních zaměstnanců stanoveny zákonem, zatímco ve Španělsku jsou vyšší státní úředníci z kolektivního vyjednávání vyjmuti. V Nizozemí se až do roku 1993 uplatňovala centralizovaná smlouva o platech pro zaměstnance celého veřejného sektoru. Od té doby vyjednávání zůstalo centralizováno, ale jednání jsou nyní organizována zvláště pro každý z osmi sektorů veřejné služby (ministerstva, školství, policie, obrana, justice, provincie, města a obce a nizozemské „Polder Boards“). Podobně v Itálii se, jako část reformy státní služby z roku 1993, vyjednává o platech v každém z osmi subsektorů. Policie a armáda, univerzitní profesori a další akademičtí pracovníci, soudci a prokurátoři, stejně jako vyšší státní úředníci, jsou z těchto jednání vyjmuti.

b) Decentralizovaná a částečně centralizovaná vyjednávání o platech

Soustředíme-li pozornost na země, v nichž jsou zavedeny dvě úrovně platového vyjednávání, míra decentralizace jejich platových systémů závisí především na tom, jak je stanovena celková úroveň pla-

tů. Například v Irsku a Dánsku jsou centrálně stanoveny celkové náklady na mzdy. V těchto dvou zemích existuje velmi silná tradice vyjednávání a sociálního konsenzu. V Irsku jsou vyjednávání o platech ve veřejném sektoru rozdělena do dvou kroků. V prvním kroku se centralizovanou smlouvou stanoví všeobecné procento nárůstu. Druhé kolo vyjednávání pak vedou odbory, jež jsou organizovány ve skupinách podle povolání a prezentují specifické požadavky příslušných skupin. Objem platů je stanoven ex post podle výstupů místních a centrálních jednání. Je zřejmé, že takový systém ztěžuje případnou možnost objem platů omezit. Avšak ta skutečnost, že odbory jsou zapojeny do vytváření ekonomických programů a podpisu tripartitních smluv, by měla v podstatě udržet požadavky na růst platů v rozumných mezích.

V Dánsku byl oficiálně zaveden systém, který má zajistit, aby se část procesu stanovování platů odehrávala na pracovištích. Vláda ponechává určité procento celkového objemu mzdových prostředků k individuálnímu rozhodování, jehož rozsah je stanoven místními vyjednáváními.

V jiné skupině zemí OECD je stanovování platů delegováno na výdajové agentury či ministerstva, která jsou zodpovědná za řízení svých vlastních provozních nákladů. V této skupině je hlavní rozdíl v uplatněném typu kolektivního vyjednávání mezi Austrálií, Finskem a Švédskem na jedné straně a Novým Zélandem a Velkou Británií na straně druhé. V Austrálii, Finsku a Švédsku se dosud užívají dvě úrovně vyjednávání, které jsou doplněny zavedením decentralizovaného řízení rozpočtu provozních nákladů. Ve Velké Británii a na Novém Zélandu je reforma platového systému doprovázena změnami v systému kolektivního vyjednávání.

Pokud se dosud udržují centralizovaná jednání, je důležité specifikovat, jaká celková úroveň platů bude na této úrovni stanovena a kdo ji bude financovat. Je nepochybné, že paušálně stanovený nárůst, který není finančně kryt rozpočtem, může vytvořit tlak na ministerstva nebo agentury, které dosahují nižších přírůstků produktivity. Může to dokonce taková ministerstva donutit k tomu, aby snížila počet pracovníků s cílem získat nezbytné finanční zdroje.

c) Jednotné nebo diferencované platové stupnice

Platy státních zaměstnanců se skládají z několika složek. To umožňuje brát v úvahu mnoho rozličných faktorů, jako jsou tlaky na trhu pracovních sil z hlediska místního či z hlediska profesí, individuální výkon ad. Tento přístup k individuálnímu stanovování platů nastoluje otázku spravedlnosti. Země, které zavedly jednotný systém klasifikace profesí pro celou státní službu (např. Austrálie, Dánsko, Španělsko a Francie), mohou v platech garantovat spravedlnost a jednotnost. Tyto systémy jsou však rigidní a nedokáží se přizpůsobit trendům v zaměstnanosti a tlakům na trhu práce. Španělsko se svými specifickými příplatky a Francie s nedávno zavedenými „funkčními“ prémie (*nouvelle bonification indiciare*) se rozhodly na nové požadavky reagovat. Náklady na tato opatření přispívají k nárůstu platů. Austrálie koncem 80. let svůj systém klasifikace povolání kompletně přebudovala s cílem přizpůsobit pracovní sílu potřebám různých služeb. Pokud je agenturám a ministerstvům dána příležitost zavést vlastní klasifikační systémy (např. ve Finsku a Velké Británii), nárůsty platů v jedné organizaci mohou vést k nárůstům v jiných organizacích a podryvají účinnost decentralizovaných systémů.

3. Řízení a kontrola osobních nákladů

a) Organizační otázky⁴

Personální řízení musejí vykonávat příslušná rezortní ministerstva. Je například nerealistické vytvořit ústřední úřad pro personální řízení, který by navrhoval nebo schvaloval organizační strukturu a personál-

ní politiku určitého ministerstva, neboť nemá dostatek poznatků o politikách a činnostech tohoto ministerstva. Přesto je nutné vytvořit určité centrální kontrolní a koordinační mechanismy.

Schematicky existují dva hlavní typy řídicích a koordinačních úkolů v řízení vládních osobních výdajů:

- *Rozpočtové řízení*, které se dotýká finančních aspektů struktury platů pro účely makroekonomického a fiskálního řízení, stanovení politických priorit na rezortní úrovni a dosažení hospodárnosti a efektivnosti vládních činností pro účely programového řízení. Každé rozhodnutí o otázkách personálního řízení, které má vliv na rozpočet, musí být připravováno po konzultaci s ministerstvem financí a musí být předmětem obdobných omezení a kontroly jako ostatní položky veřejných výdajů.
- *Manažerské řízení*, které se obecně dotýká technických aspektů struktury platů tak, aby bylo dosaženo rovnováhy v platech; organizační a personální otázky a ze širšího hlediska otázky týkající se vztahů mezi vládou a jejími zaměstnanci bývají obvykle upraveny zákonem o státní službě.

Ve většině zemí OECD bývají opatření manažerského řízení – ač odlišná co do rozsahu a míry působnosti – koordinována a prováděna centrálními personálními úřady, jako jsou úřady či komise pro státní službu. V některých případech byly rezortním ministerstvům delegovány omezené odpovědnosti v rámci všeobecného rámce. Obvykle hrají dominantní úlohu při stanovování a řízení finančních aspektů platové struktury ministerstva financí. Naproti tomu ve většině tranzitivních zemí bývají technické a finanční aspekty platové struktury rozděleny mezi ministerstva práce (vykonávající funkci ústředního orgánu) a rezortní ministerstva, přestože v mnoha případech mají rezortní ministerstva v této oblasti zvláštní pravomoci. Proto je nutné posílit autoritu ministerstva financí ve vztahu k řízení osobních nákladů.

V některých zemích řídí personální otázky tzv. komise pro státní službu; to však může vést k vytváření mnoha problémů v rozpočtu. Premchand (1983) zmiňuje:

„Organizační dualismus se vyvinul tam, kde jsou pracovní místa vytvářena úřady pro personální řízení, zatímco financování provádí ministerstvo financí. Toto rozdělení povinností v některých zemích vedlo k několika praktickým problémům. Z jejich oddělení vyplývá, že budou vytvářena pracovní místa bez ohledu na rozpočtová omezení a že po vytvoření těchto míst je buď poskytnuto více zdrojů, nebo se počet míst redukuje. Vzhledem k tomu, že rozpočet je upravován v jiných termínech, lze očekávat nesoulad mezi tvorbou pracovních funkcí a jejich finančním zabezpečením. Hlavním problémem rozpočtování osobních výdajů a řízení objemu vládních mzdových výdajů je úloha, která má být přisouzena ministerstvu financí. Integrace vybraných útvarů personálních úřadů do ministerstva financí by měla přinést soudržnou politiku pro rychlou reorganizaci rezortních ministerstev a revizi platových struktur.“

Oblasti, do nichž musí být zapojeno ministerstvo financí a které by měly být integrovány do rozpočtového procesu, se týkají stanovení:

- počtu pracovníků v rezortních ministerstvech,
- dlouhodobých a střednědobých finančních dopadů snižování počtu pracovníků a politiky přijímání pracovníků,
- složek finanční struktury platů pro státní službu jako celek.

Existují však některé oblasti, jako je vzdělávání, navrhování a revize zákonů o státní službě, které může efektivně vykonávat pouze ústřední úřad oddělený od ministerstva financí.

Souběžně s posilováním role ministerstva financí v řízení osobních výdajů musejí tranzitivní země budovat odpovídající kapacitu pro manažerskou koordinaci a řízení (například tvorbou politiky státní služby, zaváděním pravidel, koordinací a monitorováním personálního řízení v různých institucích a poskytováním poradenství).

b) Potřeba specifického řízení

V tranzitivních zemích je rozpočtové řízení osobních výdajů jednou z klíčových otázek v řízení rozpočtu. V některých zemích OECD jsou osobní výdaje jako součást běžných výdajů zahrnuty do jednoho ukazatele společně s výdaji na zboží a služby. Možnost použít úspory osobních nákladů na jiné výdaje motivuje organizace ke snižování osobních výdajů. Takový přístup může v mnoha tranzitivních zemích způsobit nežádoucí efekty. Vezmeme-li v úvahu sociální tlaky na vedení agentur nebo nízkou úroveň mezd, pak souhrnně přidělené prostředky mohou být příčinou nekontrolovaného nárůstu osobních výdajů. Byrokratický odpor nelze jednoduše překonat a každá výdajová jednotka se může snažit demonstrovat, že její současná struktura vstupů je optimální. Lze pochybovat o tom, že by se systém blokových přidělů mohl stát nástrojem ke snižování počtu pracovníků v zemích, které se potýkají s problémy nedoplatků osobních výdajů (což je případ mnoha zemí bývalého SSSR). Tyto země v současné době stojí před volbou, zda připustit nedoplatky, nebo propustit zaměstnance. Politici stejně jako státní úředníci preferují akumulaci nedoplatků. V tomto kontextu by zaváděné souhrnné přiděly prostředků způsobily, že by se nedoplatky přenesly ze mzdových výdajů na ostatní složky výdajů.

c) Výdajové limity a limity počtu pracovníků

V tranzitivních zemích jsou nezbytné specifické limity na osobní výdaje a musejí být zavedena pravidla pro omezení transferů mezi osobními výdaji a ostatními položkami. Tyto specifické limity by se měly skládat z výdajových stropů a z limitů počtu pracovníků.

Osobní výdaje musejí být odhadovány přesně. Během přípravy rozpočtu je vyžadována informace o počtech pracovníků; tyto údaje by měly být veřejně přístupné (například jako příloha k rozpočtu). Prostředky na odměny a zvláštní příplatky by měly být vymezeny zvláště v rámci osobních nákladů jako položky rozpočtu rezortního ministerstva a měly by být sledovány. Odhady nákladů by měly být opřeny o spolehlivý systém řízení počtu pracovníků obsluhovaný ministerstvem financí nebo samotnými rezortními ministerstvy. Predikce růstu platů a přídávků pracovníkům připravovaná rezortními ministerstvy musí být konzistentní s předpoklady a pravidly ministerstva financí.

Během plnění rozpočtu je možné v případě, že některá místa nejsou obsazena, posoudit, zda si organizace mohou část takto získaných úspor ponechat k úhradě jiných běžných výdajů. Takové projekty však musejí být upraveny pravidly, musejí být transparentní a musejí o nich být podávány zprávy. Jak jsme zmínili výše, v mnoha tranzitivních zemích jsou mzdy a platy vztahující se k neobsazeným místům rozdělovány mezi pracovníky výdajové jednotky. Taková praxe je nezdravá. Měla by být zavedena vnitřní kontrola, aby bylo možné předcházet neschválenému převádění prostředků z rozpočtovaných mezd a platů na nárůst odměn a příplatků. Ministerstvo financí by také mělo vést rejstřík funkcí ve státní službě a informace o osobních nákladech, jakožto nástroj pro podporu přípravy rozpočtu a sledování jeho implementace.

Limity osobních výdajů jsou v tranzitivních zemích pro řízení osobních výdajů obecně nedostačující. Často jsou v praxi považovány spíše za dolní hranici pro ochranu osobních výdajů než za skutečný výdajový limit. V praxi vykazuje tento systém určitý stupeň flexibility, ale také tendenci k nárůstu osobních výdajů. V mnoha zemích jsou rozpočtem přidělené osobní výdaje podhodnoceny a zajistit jejich

dodržení během implementace rozpočtu je proto mimořádně obtížné (například propuštění učitelů během školního roku může představovat vysoké nepřímé náklady v důsledku škodlivých dopadů na vzdělávací systém). Je nutné jasněji identifikovat omezení osobních výdajů na stupni přípravy rozpočtu a posílit mechanismy, které zajistí, aby právní závazky týkající se osobních výdajů (přijímání pracovníků a další rozhodnutí) byly v souladu s výdajovými limity.

Řada členských zemí EU užívá limity počtu pracovníků. Tyto limity jsou obecně založeny na ekvivalentech pracovníků na plný pracovní úvazek a jsou předmětem vnitřní a/nebo vnější kontroly. Limity počtu pracovníků mají některé nevýhody. V jednotlivých případech mohou vést organizace k obcházení limitů tím, že budou najímat konzultanty a externí poradce náhradou za řádné zaměstnance. V některých zemích (např. ve Velké Británii) byly limity počtu pracovníků opuštěny v 80. letech (a nahrazeny limity provozních nákladů), neboť byly zdrojem zvyšujícího se tlaku na osobní výdaje. Transitivní země však s přihlédnutím ke svým současným rozpočtovým problémům mohou limity počtu pracovníků považovat za užitečný nástroj pro snížení počtu pracovníků a zavedení reformy v řízení platových systémů a v odměňování pracovníků. Například zahrnutí limitů počtu pracovníků do rozpočtu může usnadnit jasnou identifikaci rizik vytvoření nepřiměřeného objemu závazků vůči pracovníkům na stupni sestavování rozpočtu.

Částky přidělené na osobní výdaje by měly být konzistentní s limity počtu pracovníků. Počáteční předpokládané limity počtu pracovníků by mohly být oznamovány současně s výdajovými limity na počátku přípravy rozpočtu a v dalších fázích mohou být prováděny úpravy.

C. Veřejné zakázky⁵

1. Obecné otázky

a) Cíle

Hlavním cílem vlády jako nakupujícího je získat zboží a služby požadované kvality za konkurenceschopnou cenu. Nákupní procedury by měly poskytnout rovné podmínky všem nabízejícím a měly by být uspořádány tak, aby byla za vynaložené peníze získána dobrá hodnota a minimalizováno riziko korupce a nadřování. Vládní nákupy určitě nejsou jediným možným zdrojem korupce, je to však jeden z největších zdrojů; pro minimalizaci korupčních rizik je vždy nutná opatrnost, optimalizace užití finančních zdrojů a podpora růstu konkurence. Zákon o veřejných zakázkách a příslušné procedury musejí být v souladu s mezinárodními dohodami a standardy stanovenými Světovou obchodní organizací, Evropskou unií, Světovou bankou a dalšími institucemi (viz níže).

b) Cyklus nákupů

Cyklus nákupů je tvořen těmito stupni:

- *Identifikace uživatelských potřeb a projektová příprava.* V případě zboží a služeb se postupy skládají z vymezení požadavků uživatele, specifikace zboží a služeb, které mají být nakoupeny, ověření toho, zda potřeby lze uspokojit z dostupných zdrojů, apod. Pro stavební projekty by měly být analyzovány různé možnosti a varianty, aby bylo vybráno nejefektivnější řešení, a měl by být připraven realizační projekt. Na tomto stupni by také měla být analyzována možnost vytvoření partnerství mezi veřejným a soukromým sektorem.
- *Stanovení procedury.* Zákon může obsahovat množství alternativ včetně veřejné obchodní soutěže, místně omezené obchodní soutěže nebo přímého oslovení omezeného počtu minimálních dodavate-

lů. Tyto volby budou ovlivněny mezinárodním postavením konkrétní země, např. tím, zda je kandidátem na členství v EU a/nebo perspektivním členem Světové obchodní organizace.

- *Proces veřejného výběrového řízení (může mu předcházet předkvalifikační procedura, v závislosti na proceduře podávání nabídek).* Pro soutěžní nabídky bývá zveřejněno formální oznámení veřejné soutěže, v němž je specifikována charakteristika projektu nebo zboží a služeb, které mají být dodány, kritéria výběru a pravidla vyhodnocení. Cena je sice důležitým kritériem při výběru kontraktu, ale neměla by být kritériem jediným. V mnoha případech je cena méně důležitá než technická a kvalitativní kritéria. Systematický výběr nabídek s nejnižší cenou může vést k nákupu nekvalitního či zastaralého zboží či služeb. Aby bylo možné vyhnout se nepřiměřené převaze nabídek s nízkou cenou, je často žádoucí analyzovat nabídky ve dvou krocích – nejprve z technického hlediska a poté na bázi nákladů.

c) Zadávání veřejných zakázek a korupce

V kontextu veřejných zakázek korupce obvykle spočívá v tajné dohodě mezi nakupujícími a prodávajícími, přičemž státu vznikají finanční ztráty. Takové praktiky jsou často vědomě nezákonné, neetické a nesprávné ve smyslu obecně uznávaných dobré praxe veřejných zakázek. Korupční jednání je podporováno faktory, jako jsou:

- nadměrné možnosti poskytování úlev nebo tzv. „*contracting-out*“ (viz oddíl D),
- jednání s nesolventními dodavateli, kteří nesplňují ostatní požadované kvalifikace a normy,
- nepřiměřené užívání utajovaných forem veřejných obchodních řízení a nákupů z jednoho zdroje,
- změny pravidel a úpravy ve specifikaci veřejného nabídkového řízení,
- neodpovídající vnitřní kontrola, analýza stížností a vnější audit postupů u veřejných zakázek.

d) Principy konkurence a průhlednosti

Klíčovými principy veřejných zakázek jsou otevřená soutěž a transparentní procedury. Proces veřejných zakázek by měl být otevřený veřejné kontrole. Výsledky výběru nabídek musejí být zveřejňovány. Zveřejňovány by měly být také seznam dodavatelů, jejich nabídkové ceny a jméno úspěšného uchazeče.

Rozhodnutí o smlouvě a celý proces veřejného nákupu musejí být předmětem kontroly parlamentu a nejvyššího kontrolního úřadu. Psané (nebo počítačově zpracované) záznamy musejí být uloženy a veřejně přístupné. Z těchto záznamů by mělo být zřejmé, kteří dodavatelé byli osloveni, kteří byli vybráni a proč, cenové podrobnosti, zprávy o přijetí vykonané práce nebo objednaného zboží a hodnocení výkonu dodavatele.

Právní rámec a/nebo vládní etický kodex by měly obsahovat ustanovení o veřejných nákupech. Neměl by nastat konflikt zájmů mezi úředními povinnostmi a soukromými zájmy státních úředníků. Musejí být stanoveny příslušné úrovně finančního zmocnění a přesné oddělení povinností. Obecně je žádoucí rotace povinností, aby nevznikalo riziko tajné dohody vyplývající z příliš těsných vztahů mezi nakupujícím a dodavatelem.

2. Prioritní úkoly ve světle příprav na vstup do EU

a) Základní požadavky

V kontextu přípravy na vstup do EU je vysoce prioritním úkolem kandidátských zemí reforma zákonů o veřejných zakázkách, administrativních struktur a procedur. Taková reforma je podmínkou jak pro členství v Evropské unii, tak pro dosažitelnost předvstupní pomoci, která v případě kandidátských zemí přichází v úvahu. Některé z těchto zemí již dosáhly v reformním úsilí značného pokroku, ale v jiných je ještě nutné k vybudování uspokojivého systému veřejných nákupů vynaložit velké úsilí. Základní požadavky lze rozdělit do čtyř skupin: (1) právní úprava veřejných zakázek kompatibilní se směrnicemi ES a s ostatními mezinárodními povinnostmi, (2) efektivní procedury, které zahrnují ústřední organizaci pro veřejné zakázky s celkovou zodpovědností za rozvoj a zavedení politiky veřejných zakázek, (3) účinná výměna informací mezi touto ústřední organizací a útvary pro veřejné zakázky v rámci organizací a (4) efektivní procedury pro řešení sporů, finanční kontrolu a audit.

b) Právní úprava zadávání veřejných zakázek

Od vlád se očekává, že budou postupovat v souladu s dohodou Světové obchodní organizace o vládních zakázkách (*Government Procurement Agreement*), která stanoví právní závazky pro národní systémy a praktiky v oblasti veřejných zakázek. V kontextu přistoupení k EU stojí mnoho zemí ve střední a východní Evropě před problémem, neboť jejich legislativa je založena na modelu Organizace spojených národů, nikoli na podrobnějších směrnicích ES. V případě výdajů financovaných z vnějších zdrojů musejí procedury veřejných zakázek odpovídat také pravidlům stanoveným externími věřiteli či dárci, například Světovou bankou.

Země, jejichž zákony jsou založeny na modelu OSN, musejí přizpůsobit svoji současnou právní úpravu v případě smluv, které přesahují hranice Evropských společenství. Modelový zákon OSN otevírá možnost preference domácích účastníků veřejných výběrových řízení – to je v rozporu se směrnicemi ES a se základními ustanoveními Smlouvy. Umožňuje také, aby vláda vyloučila potenciální dodavatele z určitých zemí. Každé takové vyloučení by bylo v rozporu se základními právními normami ES, ať už by bylo zaměřeno vůči členskému státu nebo vůči účastníkovi výše uvedené dohody Světové obchodní organizace. Pokud se jedná o technické metody veřejných nákupů, existují mezi směrnicemi ES a modelovým zákonem OSN také rozdíly.

Některé země střední a východní Evropy již přizpůsobily své právní předpisy upravující veřejné zakázky v souladu se směrnicemi ES, jiné pracují na přípravě příslušných návrhů zákonů. Bohužel se však o všech těchto zákonech nedá tvrdit, že požadavky EU uspokojí. Některé například umožňují pokračování národních preferencí, neúplné pokrytí (např. opomíjejí podniky veřejného sektoru, které směrnice ES zahrnují) nebo se příliš spoléhají na procedury veřejných nabídkových řízení, které nejsou směrnicemi ES povoleny (např. dvoustupňové řízení, nákupy z jednoho zdroje) a obsahují nedostatečné postupy k prověřování stížností. Pokud se jedná o procedury veřejných nákupů, směrnice ES se týkají pouze větších kontraktů; je ale třeba regulovat také nákupní transakce, které jsou menšího rozsahu a nedosahují stanovené hranice. Taková pravidla musejí samozřejmě odpovídat základním povinnostem vyplývajícím z Římské smlouvy.

c) Ústřední organizace pro veřejné zakázky

Mnohé země založily ústřední organizaci pro zadávání veřejných zakázek (*public procurement organisation*), která dohlíží na činnost útvarů zodpovědných za tyto zakázky na jednotlivých rezortních minis-

terstvech a v ostatních veřejných institucích, na které se vztahuje legislativa o veřejných zakázkách. Taková organizace by měla odpovídat za vývoj pravidel a nařízení, vytvoření systému informací a jejich zveřejňování v rámci celé vlády a zajišťovat, aby útvary odpovědné za veřejné zakázky zaměstnávaly vyškolené pracovníky, vyvíjet školicí systém a podporovat obecný dohled nad systémy veřejných zakázek. Ústřední organizace pro zadávání veřejných zakázek by měla být nezávislá nebo kvazinezávislá organizace zodpovídající se vládě nebo parlamentu, nebo podřízená organizace ministerstva financí nebo jeho útvar, například finanční nebo ekonomický.

V mnoha tranzitivních zemích je vlastní funkce veřejných nákupů decentralizována. V jiných zemích je ustavena ústřední organizace pro veřejné zakázky – ale počet těchto zemí klesá. Centralizace veřejných zakázek přináší principiálně výhody v tom, že vláda může při seskupování svých zakázek dosahovat nižších cen. Výsledky jsou však často zklamáním kvůli problémům, jako je pomalá a byrokratická reakce na požadavky zákazníků, nadměrné zásoby, ztráty, rozkrádání a pomalá reakce na změny na trhu a v technologiích.

d) Realizace zadávání veřejných zakázek a školení ⁶

Většina zemí ve střední a východní Evropě má stovky (nebo v některých případech tisíce) kontrahujících jednotek – počínaje velkými, dobře personálně vybavenými a výkonnými organizacemi až po malé organizace a obce, které jsou slabě personálně vybavené a nevykonné. Organizace pro veřejné zakázky by těmto organizačním jednotkám měla poskytovat podporu.

Systematicky je třeba se zaměřit na následující klíčové otázky:

- Je zaveden efektivní systém přijímání pracovníků a jejich přípravy? Byli pracovníci vyškoleni? Jakým druhem školení prošli? Základním? Vyšším stupněm? Jsou současně schopnosti pracovníků porovnávány s požadovaným profesionálním profilem? Mají zaměstnanci zkušenosti s mezinárodními zakázkami?
- Je počet pracovníků odpovídající? Dochází, či nedochází k nadměrné obměně pracovníků? Pokud ano, proč? Kvůli nízkým platům, nebo nedostatečným možnostem profesionálního rozvoje?
- Jsou v kontrahujícím útvaru dostupné příručky, standardní dokumenty pro veřejné nabídkové řízení, modelové formuláře dohod?
- Jsou v dokumentaci pro veřejné nabídky zahrnuty vzorové formuláře kontraktů a dalších dokumentů? Existují standardní smluvní podmínky?
- Má organizace pro veřejné zakázky přístup k ústřednímu počítačově zpracovávanému rejstříku veřejných zakázek? Jsou smluvním stranám a soukromému sektoru adekvátně rozšiřovány informace?

V mnoha tranzitivních zemích zůstává soukromý sektor relativně nerozvinutý. Proto má vláda legitimní zájem podporovat školení zaměstnanců státních organizací i soukromého sektoru v oblasti veřejných zakázek. Dodavatelé ze soukromého sektoru potřebují být informováni o právních předpisech a o institucionálním rámci systému veřejných zakázek a o tom, jak mají o vládní smlouvy soutěžit. Měli by být školeni ve zvláštních schopnostech, jako je vyjednávání a řízení smluv. Potřebné jsou osvětové semináře pro politiky a kampaně ve sdělovacích prostředcích pro veřejnost, v nichž je objasňován význam veřejných zakázek a získávána podpora pro účinný a transparentní systém veřejných zakázek.

Pokud se jedná o pořádání školení, ústřední organizace organizující veřejná nabídková řízení může zvážit vytvoření sítě národních institucí (jako univerzit a vládních školicích středisek). V každé této insti-

tuci by mohl být školen tým školitelů certifikovaný ústřední organizací pro veřejné zakázky. Tento tým by pak měl zpočátku dohlížet na školení a vydávání licencí dalším školitelům, kteří by realizovali většinu školicích aktivit.

e) Postupy pro kontrolu a vyřizování stížností

Měly by existovat dobře definované a obecně srozumitelné postupy kontroly a auditu veškerých transakcí u veřejných zakázek včetně opatření proti zpronevěře a proti korupci. Navíc by měly být k dispozici postupy pro odvolání se proti rozhodnutí o přiznání smlouvy nebo pro další stížnosti, které vzniknou v souvislosti s veřejnou zakázkou. Takovéto stížnosti mohou být vyřizovány prostřednictvím zvláštních arbitrážních komisí nebo prostřednictvím soudů.

D. „Contracting-out“

1. Co se skrývá pod pojmem *contracting-out*?

Výraz *contracting-out* je používán pro široký pojem zahrnující činnosti vlády, při nichž vláda nakupuje veřejné služby, které dříve produkovali její zaměstnanci, od soukromého sektoru. Smyslem je zajištění větší hospodárnosti při zavedení konkurenčních vztahů do oblasti zabezpečování veřejných služeb. Vláda v takovém případě službu objedná, koupí a zaplatí, aniž by se vůči veřejnosti zříkala odpovědností za její poskytování. Během posledních 20 let se v mnoha zemích využívání takových mechanismů velmi rozšířilo, i když je tento postup velmi starý. Například tzv. *tax farming* byl rozšířen již ve staré Číně, Řecku, Římě.⁷ V některých zemích existují konvence či zákony upravující koncese, z nichž některé jsou stovky let staré.

Obecně jsou činnosti přenesené na soukromý sektor nadále financovány vládou. Oddělení financování od dodávek umožňuje vládě, aby přijala roli nakupujícího, a tak vybírala mezi mnoha dodavateli a kontrolovala náklady a dodržování kvality, aniž je odpovědna za řízení výrobních činností. Cílem systému *contracting-out* je snížení nákladů a zlepšení výkonnosti prostřednictvím soutěže mezi alternativními dodavateli. Ve Velké Británii se užívá takzvané testování trhem; jeho pomocí vláda vyhodnocuje, zda daná činnost může být levněji a efektivněji dodávána soukromým sektorem na základě smlouvy o zajišťování služeb nebo v jiných případech jejich privatizací.

Vlády často musejí hledat soukromé financování rozsáhlých infrastrukturních projektů, jako jsou podzemní dráhy, dálnice a letiště. Soukromý sektor může mít v některých případech konkrétní know-how nebo zkušenosti, které nejsou dostupné veřejnému sektoru (například řízení v oblasti vodního hospodářství, odpadů nebo městské dopravy). Formy takového partnerství mezi veřejným a soukromým sektorem se v jednotlivých obdobích i zemích liší. V Evropské unii je nejběžnější tzv. „koncesní smlouva“ (viz box 8.1). V tzv. „pracovních“ koncesích nebo systémech „postav-provozuj-převéď“ (*build-operate-transfer = BOT*) soukromý sektor financuje úvodní investici, získá kapitál zpět provozováním projektu v daném období a pak ke konci platnosti koncese převede aktiva zpět na vládu. Systém BOT je považován za atraktivní pro přilákání soukromého a zahraničního kapitálu.⁸ Po mnoho let byl užíván v rozvinutých zemích (největší publicitě se v evropském kontextu těšil britsko-francouzský tunel pod Lamanšským průlivem).⁹

Některé smlouvy uzavřené v režimu „postav-provozuj-převéď“ poskytují dodavateli záruky proti ztrátám z provozování projektu (například v případě mýtného, jsou-li dopravní toky menší než projektované, může vláda garantovat obsluhu dluhových závazků vydaných dodavatelem). V jiných smlouvách v tomto systému je dodavatel formálně zodpovědný za úspěch nebo selhání projektu. V každém případě, pokud dodavatel zkrachuje, ve většině případů bude muset vláda pokračovat v provozování projektu a zajistit nezbytné finanční prostředky.

Box 8.1 KONCESIONÁŘSKÉ SMLOUVY – INTERPRETACE EVROPSKÉ KOMISE

Podle nedávných prohlášení Evropské komise se na koncese podle komunitárního práva přímo nevztahují směrnice o veřejné soutěži, ale jsou přesto subjektem pravidel a principů Smlouvy, včetně rovnosti nakládání, průhlednosti, proporcionality, vzájemného uznávání a ochrany práv jednotlivců. Obecně řečeno, z pohledu Komise by uzavírání smluv o koncesích mělo být uvedeno do souladu se směrnicemi ES upravujícími veřejné zakázky: 93/37/EEC na koncese „na práce“, 92/50/CEE na koncese na služby a 93/38/CEE pro podniky vyvíjející činnost v odvětví zásobování vodou, energiemi, v dopravě a telekomunikacích. Pokud se smlouva v první řadě dotýká výstavby ve prospěch veřejné organizace, která smlouvu hradí, měla by podle stanoviska Komise být posuzována jako koncese „na práce“. Koncesní smlouva, v níž se stavební práce vyskytují nahodile nebo která se vztahuje pouze na provozování existující stavby, je posuzována jako koncese na služby.

Z definice Komise je zřejmé, že rizika vyplývající z provozování koncese se přenášejí na koncesionáře s právem užívání; zvláštní rizika jsou rozdělena mezi veřejnou organizaci a koncesionáře případ od případu podle jejich schopnosti řídit daná rizika. Komise má v úmyslu zkoumat další formy partnerství mezi veřejným a soukromým sektorem, aby mohla určit, do jaké míry pravidla, jež upravují veřejné kontrakty, mohou být odpovídajícím právním rámcem pro zajištění souladu se Smlouvou; přitom má být umožněn rozvoj těchto forem spolupráce.

Pro podrobnější informace viz Výklad Evropské komise ke koncesím podle komunitárního práva z 12. dubna 2000.

2. Řízení procesu „contracting-out“

Výše popsaný proces *contracting-out* nemůže být realizován na základě standardních postupů pro uzavírání smluv. Je žádoucí jeho zvláštní vyhodnocení.¹⁰ Pro začátek je nutné jasně definovat potřeby a identifikovat podrobně činnosti, které mají být nasmlouvány. Je také důležité vyhodnotit pravděpodobné změny podmínek (např. změny předpokládané úrovně služeb a investičních požadavků), analyzovat otázky koordinace mezi předmětnými činnostmi a dalšími relevantními činnostmi vlády a vyhodnotit, zda by do projektu mohly být v zájmu zvýšení jeho účinnosti zapojeny svými činnostmi některé státní organizace. Postup *contracting-out* musí být organizován na základě vztahu kupujícího a obstaravatele mezi státní organizací a dodavatelem. Proto je důležitá kvalita řízení u dodavatele a povaha vztahu. Pokud se jedná o typ smlouvy, měla by být zvažována řada variant (paušální smlouvy, smlouvy založené na stanovení „ceny za jednotku“, sdílení zisku atd.) a cíle projektu (např. pouze úspora nákladů nebo rozvoj služeb). Měly by být stanoveny náklady projektu (pokud to je možné) po analýze zkušeností s podobnými projekty nebo podle specifických studií; ve smlouvě by měly být jasně stanoveny výkonnostní standardy a smlouva by měla zahrnovat ustanovení pro případ, že dodavatel neposkytne očekávané plnění, a mechanismy řešení rozporů.

Přenesení činnosti na nestátní subjekt a její financování z veřejného rozpočtu nezbavuje státní organizaci odpovědnosti za tuto službu. Agentura má povinnost monitorovat výkon dodavatele a zajišťovat dodržování standardů a naplňování cílů a výstupů obsažených ve smlouvě. Ohodnocení a řízení rizik je významným aspektem řízení smluv. To znamená, že si organizace musí podržet v odpovídajících oblastech některé technické pravomoci.

Jinou významnou otázkou, kterou se vláda musí v těchto souvislostech zabývat, je, jak postupovat vůči pracovníkům, kteří tyto činnosti vykonávali před jejich přesunutím. Je možné zvažovat řadu možností: a) převést tyto pracovníky na jiné práce v rámci veřejných služeb (potom se ale nerealizuje většina potenciálních úspor nákladů, které měly být výsledkem využití této metody); b) do smlouvy se soukromou společností zahrnout podmínku, že někteří nebo všichni zaměstnanci budou u této společnosti zaměstnáni (to může být kombinováno se závazkem vlády pracovníky znovu zaměstnat v rámci pevně daného období, například jednoho roku); c) propustit některé nebo všechny tyto pracovníky podle vládního schématu propouštění pro nadbytečnost (to by opět představovalo dodatečné náklady, které je nutné brát v úvahu při propočítávání poměru užitek a nákladů příslušné aktivity).

3. Nezbytná opatrnost

Jak jsme již zmínili, metoda *contracting-out* může být efektivním nástrojem pro podporu účinnosti a lepší poskytování některých veřejných služeb. Při přípravě a analýze ministerských rozpočtových požadavků se vždy doporučuje ptát se, zda by mohlo existovat nákladově efektivnější soukromé řešení, a být připraven přesunout produkovaní služby do soukromého sektoru, pokud je odpověď kladná. Přesto tato metoda nemůže nahradit zdravou restrukturalizaci veřejného sektoru nebo úplnou privatizaci, pokud dotyčná služba nepatří do veřejného sektoru. *Contracting-out* není ani všelékem; pokud není tato činnost dobře formulována a monitorována, přináší rizika fiskální a rizika nehospodárnosti. Proto je vždy nezbytné přesně stanovit smluvní a obchodní podmínky, v nichž mohou být zahrnuta možná řešení formou *contracting-out* nebo privatizace. Pokud jsou manažerské smlouvy zaměřeny na oživení skomírajících podniků nebo zvýšení jejich výkonnosti, nové vedení podniku bude pravděpodobně požadovat zásadní investice. Paušální smlouvy nevytvářejí pobídky pro dodavatele ke zvýšení jejich výkonnosti.

K dosažení žádoucích efektů při uplatnění *contracting-out* je obecně nezbytné konkurenční prostředí. Na základě analýzy několika studií o zkušenostech USA, které vykazují rozdílné výsledky, činí Donahue (1991) následující závěry:

„Soukromá firma usilující o dosažení zisku je pro hospodárnou výrobu potenciálně mnohem kvalitnější institucí. Výrobní potenciál lze vytěžit pouze za určitých okolností. Není ani tolik důležitá relace veřejné versus soukromé, ale konkurenční versus nekonkurenční [...] Polotržní systém – hnaný ziskem bez smysluplných omezení nebo konkurenční disciplíny – může být horší než žádný.“

Zvláště v tranzitivních ekonomikách závisí vytěžení potenciálních přínosů z uplatnění metody *contracting-out* na postupu reformy vytvářejících konkurenční prostředí. Veřejné podniky, na které jsou převedeny kontrakty, by měly být převedeny na obchodní společnosti. Mezi soukromými nebo veřejnými dodavateli a vládou by neměly být příliš těsné vztahy. Fungovat musí také odpovídající tržně orientovaný právní rámec.

Metoda *contracting-out* je někdy považována spíše za způsob, jak obejít rozpočtová omezení, než jak po zralé úvaze provést volbu na základě kritéria hospodárnosti. Teoreticky by finanční riziko mělo být přeneseno na dodavatele, ale smlouvy často obsahují explicitní nebo implicitní vládní záruky. Pokud je poskytování služby pro veřejnost důležité, nemá vláda v případě, kdy je výkon dodavatele neodpovídající nebo je společnost insolventní, prakticky jinou alternativu než zasáhnout a poskytnout finanční podporu na činnost, která již byla nasmlouvána. Někteří dodavatelé skutečně užívají proces *contracting-out* k tomu, aby získali zakázku, aniž mají skutečně v úmyslu poté dodržovat na trhu existující obchodní disciplínu. Metoda *contracting-out* může také snížit transparentnost, neboť povinnost skládat účty vyměňuje za „obchodní tajemství“, a tak uniká zákonné kontrole.

Pokud je vláda povinna podpořit krachující projekt zahájený na základě smlouvy typu „postav-provozuj-převéď“, fiskální náklady mohou být mimořádně vysoké; to potvrzují např. mexické zkušenosti popsané boxu 8.2. Z toho vyplývá nutnost pečlivé analýzy právních a ekonomických aspektů smluv v tomto režimu. Měla by být provedena obvyklá analýza nákladů a přínosů projektů realizovaných podle těchto schémat, je ale žádoucí také další odhad zahrnutých rizik a jiných možností při poskytování dané služby. Smlouva v režimu „postav-provozuj-převéď“ by nikdy neměla být zdůvodněním pro spuštění nevýnosného projektu. Pokud vláda nemůže najít skutečné řešení v soukromém sektoru, bývá to často kvůli tomu, že projekt není životaschopný. Ve srovnání s běžnými transakcemi týkajícími se veřejných zakázek, může provázanost a rozsah těchto smluv dokonce poskytnout více příležitostí pro korupci.

Box 8.2 CONTRACTING-OUT: DVA PŘÍKLADY ŠPATNÉHO UŽITÍ

V 80. letech se místní orgány ve *Velké Británii* potýkaly s finančními problémy, a proto se uchýlily k soukromému financování dopravních prostředků, aby se vyhnuly kontrole veřejných výdajů. Tyto nekonvenční postupy financování zahrnující soukromé partnery se staly známými jako „nástroje k obcházení“. Například mnoho místních orgánů se uchýlilo k prodeji a zpětnému pronájmu existujících majetků a v některých extrémních případech získaly hotovost prodejem a zpětným pronájmem takových položek, jako jsou stojany veřejného osvětlení nebo parkovací hodiny.

Mexiko spustilo v roce 1987 ambiciózní program *contracting-out* pro výstavbu a provozování silnic. Zpočátku se smlouva zdála být úspěšná a bylo postaveno více než 5 100 kilometrů nových silnic, které měly vybírat mýtné. Avšak zdroje byly špatně alokovány a byly užity dříve, než bylo třeba; doba výstavby se prodloužila oproti smlouvě o 55 %; využití pro provoz bylo o 37 % nižší než projektované a investice byly o 29 % vyšší než dohodnuté. Výnosnost silnic byla přirozeně mnohem nižší než předpokládaná. Mexická hospodářská krize v roce 1995 zhoršila finanční situaci soukromých společností provozujících silnice s výběrem mýtného, což přimělo vládu zavést plán nouzové podpory v rozsahu 2,2 mld. USD. V důsledku toho účast veřejného sektoru stoupla na 40 % akcií držitelů koncesí a termíny platnosti koncesí byly prodlouženy, aby soukromí investoři měli větší příležitost získat zpět své investice.

Zdroje: Heald (1997) a Barrera (1997).

POZNÁMKY

1. Seznam těchto závazků je převzat od Premchanda (1995).
2. Tato část je převzata z publikace OECD (1997), *Trendy v platových systémech členských zemí OECD*.
3. Decentralizace v tomto kontextu znamená, že veškeré odměňování nebo jeho část se stanovuje na pracovišti (ministerstvo, agentura, útvar atd.).
4. Z velké části převzato od SIGMA (1997a).
5. Tato část prezentuje pouze náčrt klíčových otázek veřejných zakázek. Pro podrobnější analýzu řízení procesu veřejných zakázek doporučujeme studie autorů Westring a Jadoun (1996). Několik prací SIGMA týkajících se oblasti veřejných zakázek lze najít na webové stránce pod adresou <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb>.
6. Převzato do značné míry od Jadouna (1998). V roce 1999 SIGMA a Mezinárodní školicí středisko Mezinárodní organizace práce společně vydaly sérii osmi modulů nazvanou Školení školitelů pro zadávání veřejných zakázek. Pro více informací viz <http://www.itcilo.it>.
7. Viz Premchand (1983), kde je citován John Brewer „Hybné síly moci: válka, peníze a anglický stát“ (původně publikoval Knopf, 1989).
8. V rozvinutých zemích s otevřenými finančními trhy je tato zmiňovaná výhoda smluv BOT sporná. Viz Heald (1999).
9. Například ve Francii se užívají „koncese na veřejné služby“ už asi 40 let ve vodárenství. Viz Heald (1995).
10. Viz například Velké Británie, Ministerstvo financí, ústřední útvar pro veřejné zakázky (1997a) „Guidance Note 61“.

KAPITOLA 9

FUNKCE STÁTNÍ POKLADNY A ŘÍZENÍ POKLADNÍCH OPERACÍ

A. Funkce státní pokladny

Vláda musí zajistit efektivní realizaci rozpočtů a dobré řízení finančních zdrojů. Výdajovým agenturám musejí být zdroje nezbytné k realizaci rozpočtu poskytnuty včas a náklady vládních výpůjček musejí být minimalizovány. Nezbytné je také zdravé řízení finančních aktiv a pasiv.

Řízení finančních zdrojů v rámci vlády zahrnuje různé aktivity: formulaci fiskální politiky, přípravu rozpočtu, realizaci rozpočtu, řízení finančních operací, účetní pravidla a kontrolu, archivování záznamů a komparativních dat, audit a ocenění finančního výkonu a výsledků vládních politik a programů. Funkcí státní pokladny v tomto širokém rámci finančního řízení je zabezpečit dosažení souboru oněch specifických cílů, které byly uvedeny výše. To zahrnuje některé nebo všechny následující činnosti¹:

- řízení pokladních operací,
- řízení vládních bankovních účtů,
- účetnictví a výkaznictví,
- finanční plánování a predikce hotovostních toků,
- řízení vládního dluhu a záruk,
- správu zahraničních grantů a doplňkových fondů mezinárodní pomoci,
- řízení finančních aktiv.

Organizační uspořádání a rozdělení pravomocí pro výkon těchto aktivit se mezi jednotlivými zeměmi velmi liší. V některých zemích se útvary státní pokladny zaměřuje pouze na funkce řízení pokladních operací a dluhu (které jsou popsány v této kapitole). V několika málo zemích je řízení dluhu vykonáváno nezávislými agenturami. V jiných zemích vykonává státní pokladna kontrolu realizace rozpočtu a/nebo vládního účetnictví. Velice často je útvary státní pokladny podřízenou agenturou ministerstva financí, ale v několika zemích je na ministerstvu financí nezávislý. V takovýchto případech je nezbytná úzká koordinace mezi ministerstvem financí a státní pokladnou, protože realizace rozpočtu musí být založena na prioritách stanovených v rozpočtu. V tranzitivních zemích by státní pokladna měla být součástí ministerstva financí nebo by k němu měla být připojena, protože koordinace mezi vládními agenturami je často slabá.

Schéma 9.1 HLAVNÍ FUNKCE STÁTNÍ POKLADNY

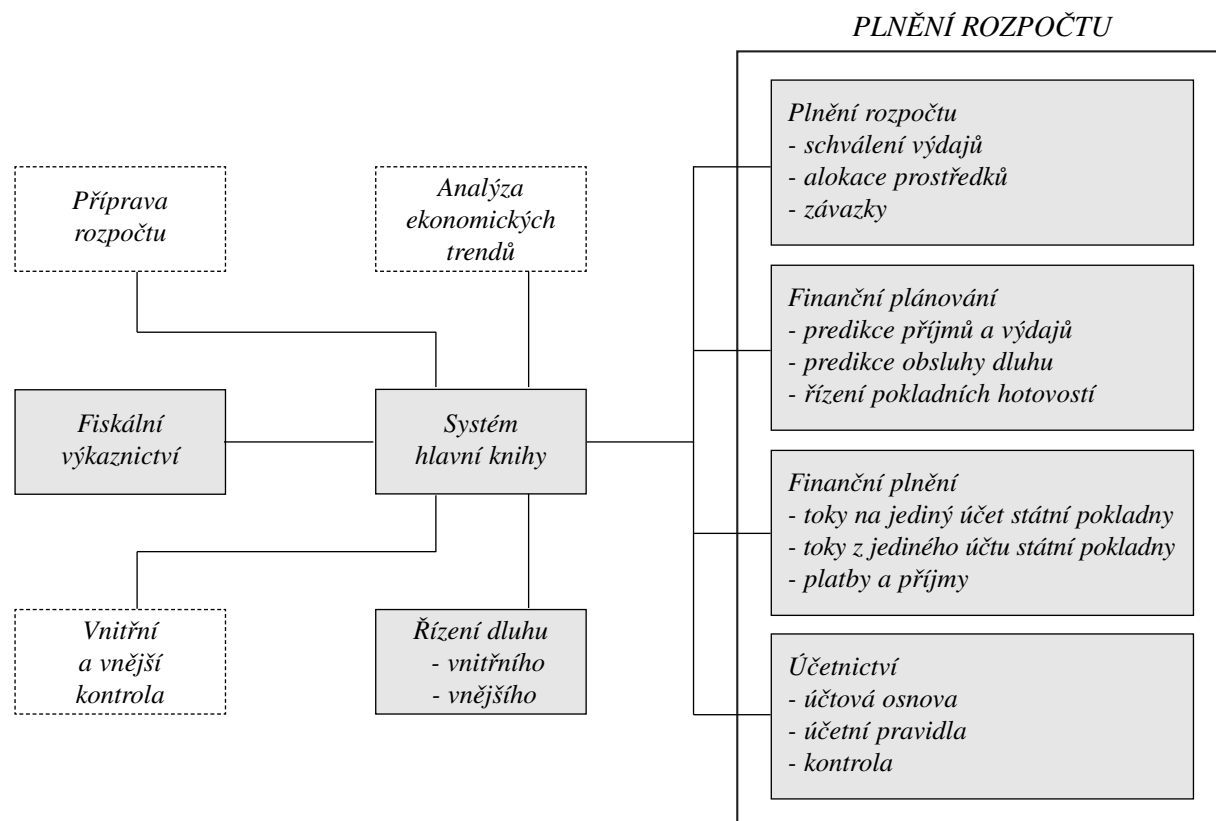


Schéma 9.1 znázorňuje hlavní funkce vykonávané státní pokladnou (oblasti ohraničené přerušovanou čarou jsou často vykonávány v oddělených systémech). Schéma 9.2 znázorňuje možné organizační uspořádání státní pokladny s oddělenými oblastmi zabývajícími se hlavními funkcemi řízení pokladních operací a dluhu, účetnictvím a výkaznictvím a realizací rozpočtu a finančním plánováním.

Schéma 9.2 PŘÍKLAD ORGANIZACE STÁTNÍ POKLADNY



B. Řízení pokladních operací

1. Cíle

Řízení pokladních operací má následující úkoly: řízení výdajů v agregované podobě, efektivní realizaci rozpočtu, minimalizaci nákladů vládního vypůjčování si a maximalizaci využití nákladů příležitosti. Řízení pokladních operací je klíčovým prvkem v makroekonomickém a rozpočtovém řízení. Pro účely řízení rozpočtu však musí být doplněno adekvátním systémem řízení závazků a není náhradou za zdravou rozpočtovou přípravu.

Pro efektivní realizaci rozpočtu je nezbytné zajistit, aby závazky byly hrazeny v řádných termínech a aby příjmy byly vybírány včas; aby se minimalizovaly transakční náklady; aby se prostředky vypůjčovaly za nejnižší možné úrokové sazby nebo aby se dodatečné příjmy generovaly investováním do ziskových cenných papírů. Je také nezbytné hradit platby včas, a to na základě přesného sledování termínů jejich splatnosti.

V minulosti vlády otázkám spojeným s efektivním řízením pokladních operací často nevěnovaly dostatečnou pozornost. Procesy realizace rozpočtu a řízení pokladních toků se zaměřovaly na otázky kontroly správnosti a souladu s právním řádem, zatímco denní potřeby finančních prostředků byly řízeny centrální bankou. Výdajové jednotky se nezabývaly náklady na výpůjčky, protože jejich úrokové platby byly již zapracovány do rozpočtu připraveného ministerstvem financí. Podle Garamfalviho (1996):

„Centrální plánování po sobě zanechalo institucionální a organizační dědictví charakterizované nezdramými hranicemi mezi rozpočtovým a bankovním sektorem. Nikoho nezajímalo, že ladem ležící prostředky jsou drahé v důsledku ušlých úrokových příjmů a že vypůjčování si (nezbytně vyvolané nedostatkem zdrojů na agregované úrovni) zvyšuje v důsledku úrokových plateb budoucí výdaje. Patříčná důležitost nebyla přiznána ani řízení pokladních operací a dluhu při uspokojování požadavků vládního sektoru na výpůjčky a (následně) při řízení fiskální a měnové politiky.“

Efektivní řízení hotovosti nabývá stále většího významu. Důvodů je několik: jednak se sleduje hospodaření vlády (náklady na vládní výpůjčky a rozsah úvěrů, které vládě poskytuje bankovní sektor, se hodnotí jako klíčové makroekonomické ukazatele a mimo jiné se stávají kritériem pro eventuální poskytování finanční podpory z fondů MMF) a jednak stále více dochází k oddělování aktivit centrální banky a vládního rozpočtu, resp. pokladních operací. Na zlepšeném řízení pokladních operací se projevil také zájem o zlepšení fiskální pozice; některé země také připravily reformy s cílem donutit výdajové agentury k větší odpovědnosti za pokladní operace a posílily nástroje vedoucí k zajištění celkové fiskální disciplíny.

2. Centralizace zůstatků bankovních účtů vlády a jednotný účet státní pokladny

a) Centralizace zůstatků bankovních účtů vlády

Provozní zůstatky bankovních účtů by měly být udržovány na minimu jednak proto, aby byly minimalizovány náklady na vypůjčování si, a jednak proto, aby byl maximalizován stav depozit nesoucích úrok. V zemích, v nichž jsou prostředky uvolňovány prostřednictvím zálohového systému, někdy výdajové agentury akumulují volné zůstatky na svých bankovních účtech. Tyto volné prostředky zvyšují náklady vládních výpůjček, které si vláda musí vzít, aby zajistila financování plateb některých agentur, i když jiné agentury mají prostředků přebytek. Také tam, kde jsou účty výdajových agentur vedeny v komerčních bankách, mohou volné zůstatky pomoci uvolnit tlak na úvěry tím, že bankovní sektor získává dodatečné zdroje pro úvěry.

Zůstatky na bankovních účtech jsou efektivně centralizovány prostřednictvím jednotného účtu státní pokladny (*treasury single account – TSA*).² To je účet nebo soubor vzájemně propojených účtů, jejichž prostřednictvím vláda realizuje všechny platby. V praxi existuje v rámci širokého konceptu jednotného účtu státní pokladny několik metod centralizace transakcí a peněžních toků. Ty můžeme velmi rámcově seskupit do následujících kategorií:

- *Jednotný účet státní pokladny a centralizovaná účetní kontrola.* Žádosti o platby a dokumenty je opravňující (např. faktury) jsou zasilány státní pokladně, která je kontroluje a plánuje jejich úhrady. Státní pokladna řídí tok neuhrazených faktur.
- *„Pasivní“ jednotný účet státní pokladny vytvářený pouze jedním centrálním účtem.* Platby jsou prováděny přímo výdajovými agenturami, ale prostřednictvím jednotného účtu státní pokladny. Státní pokladna prostřednictvím plánu realizace rozpočtu stanoví pokladní limity pro celkový objem transakcí, ale již nekontroluje individuální transakce.
- *„Pasivní“ jednotný účet státní pokladny zahrnující několik podúčtů.* V takových případech je jednotný účet státní pokladny organizován následujícím způsobem: (1) výdajová ministerstva vedou účty v centrální bance a tyto účty jsou podřízené k účtu státní pokladny; (2) výdajové agentury vedou účty buď v centrální bance, nebo v komerčních bankách, které musejí být odsouhlaseny státní pokladnou; (3) účty výdajových agentur jsou účty s nulovými zůstatky s tím, že prostředky jsou převáděny na tyto účty tak, jak jsou schválené platby provedeny, nebo banka přijímá platební příkazy zasláné výdajovou agenturou až do určitého limitu definovaného státní pokladnou; (4) účty výdajových agentur se automaticky vyrovnávají na konci každého dne (tam, kde bankovní infrastruktura umožňuje denní clearing); (5) centrální banka konsoliduje pozici vlády na konci každého dne včetně zůstatků na všech účtech vlády. Tento systém umožňuje – ale nevyžaduje – diverzifikované bankovní uspořádání. Platby mohou být prováděny prostřednictvím bank vybraných konkurenčním způsobem.

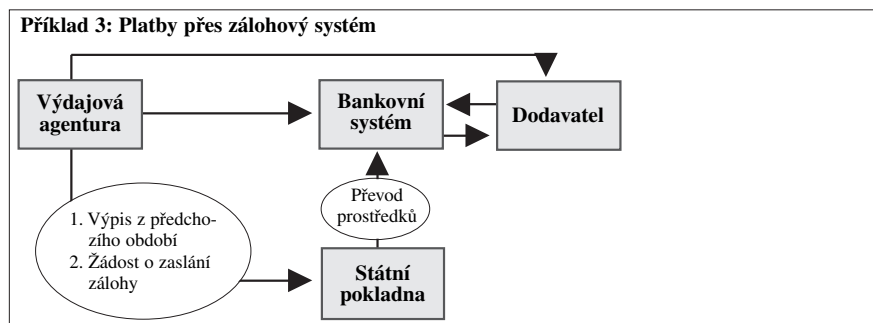
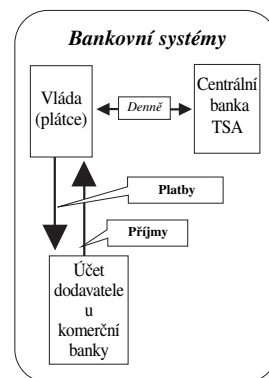
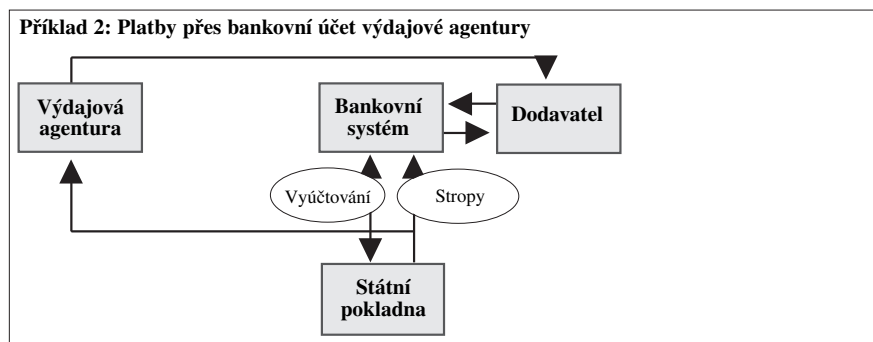
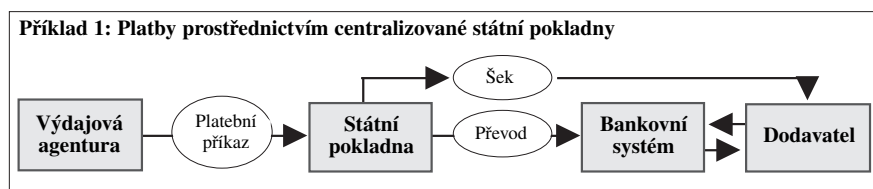
První příklad ve schématu 9.3 znázorňuje model, ve kterém jsou platební transakce centralizovány v rámci jednotného účtu státní pokladny, který hraje buď aktivní, nebo pasivní úlohu tak, jak to bylo popsáno výše. Druhý příklad se odvolává na „pasivní“ jednotný účet státní pokladny zahrnující několik podúčtů.

Tam, kde centrální banka nemá adekvátní síť regionálních poboček nebo nemá kapacitu na to, aby zpracovávala tak velký objem transakcí spojených s vládními platbami a příjmy, jsou drobné bankovní operace delegovány na dalšího zástupce, zpravidla některou z pověřených komerčních bank. Tento zástupce provádí operace jménem státní pokladny a denně převádí všechny vládní příjmy na jednotný účet státní pokladny v centrální bance; za to mu centrální banka poskytuje úhrady za provedení všech plateb, které se vztahují k vládním operacím. Takovéto uspořádání může být sjednáno jak tam, kde jsou platby prováděny přes státní pokladnu, tak tam, kde jsou vládní agentury přímo zodpovědné za ověření plateb (viz box „Bankovní systém“ ve schématu 9.3).

V některých zemích je při spojování centralizace pokladních operací s decentralizací platebního procesu velkou překážkou špatná bankovní a technologická infrastruktura. Možnou překážkou realizace rozpočtu se tak může stát zpracování platebních transakcí oddělených výdajových agentur na centrální úrovni. Geograficky vzdálené výdajové jednotky mohou mít oddělené bankovní účty spravované formou zálohových plateb (to znamená, že nová záloha je poskytnuta poté, co je předložen doklad k účtu stvrzující použití předchozí zálohy). Tento scénář je zobrazen ve třetím příkladě ve schématu 9.3.

Ať je institucionální uspořádání jakékoli, centralizovaná peněžní bilance by měla zahrnovat všechny vládní účty užívané pro platební transakce, včetně účtů spravovaných mimorozpočtovými fondy. Pokladnímu systému s institutem „hlavní účetní knihy“ (popsáno v kapitole 13), ve které jsou zaúčtovány všechny transakce, se může přiřadit jak centralizovaný, tak decentralizovaný systém účetnictví a zpracování plateb.

Schéma 9.3 TŘI SYSTÉMY STÁTNÍ POKLADNY



Poznámka: TSA = jednotný účet státní pokladny

b) Návrh systému řízení pokladních operací

Z hlediska řízení pokladních operací přináší tyto modely centralizace zůstatků bankovních účtů identické výsledky. Na první pohled se může zdát, že varianta, která umísťuje zpracování platebních transakcí a účetní kontrolu pod plnou odpovědnost odboru státní pokladny, je z hlediska řízení pokladních operací a řízení výdajů mnohem efektivnější. Centralizace účetní kontroly a centrální řízení toků však mohou vést k neefektivnosti, a dokonce i korupci v zemích se špatným řízením, zvláště tam, kde má státní pokladna v pravomoci výběr dodavatelů, kterým bude platit. Např. podle Premchanda (1995):

„Příznivci znovuzavedení systému státní pokladny navrhuji, aby státní pokladny nezpracovávaly jen platby, ale byly zodpovědné i za zpracování účetních operací. Takový krok by ale mohl rozšířit mezeru mezi zodpovědností za platbu a pravomocí zaplatit. A co více, zkušenosti ukazují, že státní pokladny nejsou odolnější vůči politickým tlakům než komerční banky. Obcházení zákona a politikaření nemohou být vyloučeny znovuzavedením systému státní pokladny. Dohled nad disciplínou, jenž je nezbytnou součástí efektivního vládního finančního řízení, je lépe zajistit prostřednictvím pevnější kontroly, pravidelného dohledu, posílením odpovědností, větší osobní účasti a nejvíce pak větší transparentností.“

„Pasivní“ jednotný účet státní pokladny má výhodu v tom, že dává výdajové agentuře odpovědnost za vnitřní řízení a přitom udržuje centrální kontrolu nad pokladními operacemi. V tranzitivních zemích, kte-

ré čelí potížím s kontrolou zůstatků účtů mocných výdajových ministerstev a mimorozpočtových fondů, zajistí pasivní jednotný účet státní pokladny tvořený účty centralizovanými v centrální bance pravděpodobně lepší celkovou kontrolu jejich zůstatků než jednotný účet státní pokladny tvořený několika účty v různých bankách.

Reforma systému řízení pokladních operací musí brát v úvahu možný vliv na řízení rozpočtu výdajových agentur a musí být také nákladově efektivní. Zavedení systému, který centralizuje řízení operací s účty vlády, nezakládá velké problémy pro centrální odbory výdajových ministerstev. Avšak organizace platebního systému musí kvůli regionálním odborům těchto ministerstev brát v úvahu systém veřejné administrativy a bankovní infrastruktury, který je v dané zemi vybudován.

V mnoha zemích by modernizace řízení pokladních operací mohla spočívat:

- v denní centralizaci transakcí provedených na centrální úrovni přes jednotý účet státní pokladny a
- v proceduře založené na přidělování záloh pro vzdálené agentury.

Jelikož většina zemí používá větší část své hotovosti buď pro transakce na centrální úrovni (např. dluhové platby a výdaje řízené centrálními odbory výdajových ministerstev), nebo pro platby, které jsou splatné ve fixních datech (např. mzdové platby), umožnilo by takové uspořádání centralizaci většiny hotovosti.

Moderní technologie umožňuje, kromě případů vzdálených regionů, vytvoření elektronického propojení mezi výdajovými agenturami, centrální bankou (nebo komerčními bankami) a státní pokladnou. V zemích s nedostatečně rozvinutou bankovní infrastrukturou však může být existence velkého počtu bankovních účtů překážkou pro zavedení příslušného denního zúčtování a pro proces konsolidace.

Než začneme uvažovat o reformě systému řízení pokladních operací, měli bychom vyhodnotit důsledky plánované reformy pro bankovní soustavu. V řadě zemí systém řízení pokladních operací implicitně sleduje podporu upadajících bank. V takových případech by se měli politikové vážně zamyslet nad restrukturalizací bankovního sektoru. Na druhé straně také dochází k tomu, že komerční banky pověřené vedením vládních účtů mají problémy s řízením toků hotovostí, protože státní pokladna není schopna dostát svým závazkům.

Centralizace hotovostních toků umožňuje včasné sledování plateb, ale nesníží z výdajových agentur odpovědnost za dodržování závazků. Tomu je tak proto, že efektivní dohled nad realizací rozpočtu vyžaduje, aby závazky byly sledovány a výdaje odsouhlaseny.

c) Účetnictví a výkaznictví

V mnoha zemích je státní pokladna – ve spolupráci s profesionálními mezinárodními orgány – odpovědná za rozvoj a udržování účetního standardu a za vývoj vládní účetní legislativy a regulace. Státní pokladna je také zodpovědná za předkládání zpráv o plnění rozpočtu a vládních financí, za přípravu jiných statutárních zpráv (např. pololetní a výroční zprávy, zprávy pro Evropskou komisi o využití fondů EU) a za přípravu vládní finanční statistiky v souladu s pravidly MMF a ES.

3. Otázky efektivity

a) Výběr daní

Je nezbytné minimalizovat interval mezi dobou, kdy vláda získá peněžní prostředky, a dobou, kdy jsou dostupné pro financování výdajových programů. Příjmy by měly být zpracovány urychleně, aby byly při-

praveny k využití. Komerční banky jsou často kvůli vybudované infrastruktuře bankovního sektoru schopny vybírat příjmy mnohem efektivněji než daňové úřady, které by se místo toho měly zaměřit na sledování daňových poplatníků, vydávání daňových rozhodnutí, monitorování plateb a vykazování výsledků. Pokud jsou příjmy shromažďovány komerčními bankami, musí tomu tak být na základě takového uspořádání, které podporuje konkurenci a zajišťuje promptní převod vybraných příjmů na vládní účty. Systém úhrad poskytovaných bankám by neměl spočívat v tom, že banky jsou oprávněny po dobu několika dnů s vybranými příjmy disponovat. Měla by být zavedena přísná pravidla, která zajistí okamžité převody. Úhrady za služby, které banky poskytují, prostřednictvím poplatků jsou navíc mnohem transparentnější a podporují konkurenční prostředí. Nezbytným prvkem pro vyhnutí se zpoždění ve výběru příjmů je také zavedení vhodného systému pokut pro daňové poplatníky.

b) Platební techniky

Platební metody ovlivňují transakční náklady úhrad výdajů. V závislosti na bankovní infrastruktuře a na povaze výdajů je možné uvažovat o několika platebních metodách (šek, hotovost, elektronický převod, platební karta aj.)³. Moderní platební metody – např. platby prostřednictvím elektronického transferu místo šeku nebo hotovosti – umožňují vládě, aby mnohem přesněji plánovala pokladní toky, urychlila platby a zjednodušila administrativu a účetní proces. Zda však bude preferován jeden způsob platby před jiným, záleží na mnoha faktorech, jako např. na stupni ekonomického rozvoje země, rozsahu a zralosti bankovní sítě a na stupni komputelizace. Pro platby v rámci vládního sektoru (tj. když ministerstvo nebo vládní agentura poskytuje služby jiné agentuře) používá mnoho zemí „neproplatitelné“ šeky, zatímco jiné země provádějí vyrovnání účetně. Používání neproplatitelných šeků má výhodu v tom, že umožňuje vyhnout se zpoždění v účetním vyrovnání. V některých zemích závislých na zahraniční pomoci jsou „neproplatitelné“ šeky využívány k platbě daní spojených s dovozem financovaným ze zahraniční pomoci, aby se zabránilo daňovým únikům vzniklým v důsledku bezcelních dovozů.

c) Vytváření podniků

Pokud se má stát hlavním motivem reformního úsilí vlády zvýšení odpovědnosti za hospodaření s penězi daňových poplatníků (ve Velké Británii se používal slogan „*value for money*“), pak by významným začátkem mohlo být uspořádání vztahů mezi vládou a bankovním systémem na principech připomínajících podnikatelské prostředí. Zvážen by měl být systém, kdy vláda bude dostávat úroky ze všech svých depozit a zároveň bude platit za všechny jí poskytnuté bankovní služby (De Zoysa, 1990). Box 9.1 uvádí příklad takovéto reformy.

Země, v nichž jsou vládní agentury odpovědné za provádění plateb, by měly zvážit zavedení systému podniků pro řízení pokladních operací na úrovni výdajových agentur. Obecně prvním opatřením, o kterém se bude uvažovat, by však ve většině tranzitivních zemí měla být centralizace zůstatků na bankovních účtech vlády, protože pravděpodobně přinese nejvýznamnější hmatatelné výsledky.

4. Řízení vládních bankovních účtů

Státní pokladna by měla být zodpovědná za dohled nad všemi bankovními účty centrální vlády včetně mimorozpočtových fondů bez ohledu na to, jaká je organizace výběru daní nebo provádění plateb. Pokud jsou do výběru daní a provádění plateb včleněny i komerční banky, musí státní pokladna bankovní podmínky projednat a potvrdit je smluvně. To umožní, aby si vláda vyjednala lepší podmínky, a zajistí, aby byly dostatečně zohledněny požadavky na hotovost a řízení rozpočtu. Kromě využití bankovních účtů pro řízení rozpočtu může mít státní pokladna také depozitní účty v komerčních bankách, které mohou být vybírány na bázi veřejné soutěže tak, aby se zajistily co nejvýhodnější podmínky. Účty doplňkových fondů, např. z prodeje zbožíové pomoci, by měly být svěřeny do pravomoci státní pokladny.

Box 9.1 STIMULY K DOBRÉMU ŘÍZENÍ POKLADNÍCH OPERACÍ VE ŠVÉDSKU

Efektivní finanční řízení je ve švédském rozpočtovém systému klíčovým rysem. Prostředky přidělené ročním rozpočtem jsou ukládány na úročený účet každé agentury, a to zpravidla formou poukázání jedné dvanáctiny roční částky každý měsíc. Pokud agentura utrácí svůj přiděl pomaleji, pak je jí připisován úrok ze zůstatku na účtu; a obdobně, pokud agentura utrácí svůj přiděl rychleji, musí uhradit úrok, který odpovídá nákladům vládních výpůjček. Schopnosti přesně časovat jednotlivé transakce se v jednotlivých agenturách samozřejmě různí, ale tento systém obecně zvýšil povědomí agentur o pokladních operacích.

Dalším opatřením ke zlepšení řízení pokladních operací je umožnit agenturám, aby své nedočerpané přiděly převedly na budoucí období. To má zabránit „vzednutí“ úhrad na konci roku a zároveň zvýšit disciplínu mezi manažery, protože pokud agentury výdaje přečerpají, přenášejí se toto přečerpání na jejich účet do dalšího roku. Naopak pokud dosáhnou úspor zvýšením efektivity, tyto úspory se převádějí. Tím je podporováno zvyšování efektivity jejich operací.

Zdroj: OECD (1998a)

C. Finanční plánování a predikce

Finanční plánování a predikce toku pokladních operací jsou nezbytné k tomu, aby se zajistila kompatibilita peněžních výdajů s peněžními příjmy a připravil plán výpůjček. Jak bylo naznačeno v kapitole 7, pokladní tok musí být naplánován a tento plán musí být oznámen výdajovým agenturám, aby mohly efektivně realizovat rozpočet. Snížení nejistoty kolem programu řízení dluhu vypůjčovatele je nadto odměněno nižšími výpůjčními sazbami. Proto je také důležité připravit a oznámit výpůjční plán předem (Ferré Carradeco a Dattels, 1997). Finanční plánování zahrnuje přípravu ročního plánu hotovosti a plánu realizace rozpočtu, měsíční hotovostní plány a predikce.

1. Plán realizace rozpočtu a plán pokladních operací*a) Finanční plánování v rámci roku*

V některých zemích připraví odbor státního rozpočtu plán realizace rozpočtu, který je predikcí výdajů, a odbor státní pokladny následně připraví plán pokladních operací. Plán operací plnění rozpočtu je někdy vyžadován k ověření závazku nebo žádostí o provedení úhrady, zatímco pokladní operace jsou řízeny prostřednictvím plánu pokladny.⁴ V některých zemích existuje jenom jeden finanční plán, který je připravován státní pokladnou.

Ať už je použita jakákoli metoda, měl by být plán realizace rozpočtu i plán pokladních operací připraven na celý rozpočtový rok, pravidelně aktualizován a rolován dopředu. Plán realizace rozpočtu zahrnuje predikci výdajů podle čtvrtletí (nebo pololetí) a měl by být rolován každé čtvrtletí (nebo pololetí).

Plán pokladních operací zobrazuje měsíční predikci finančních toků před tím, než se přistoupí k novým výpůjčkám; predikce by měla zahrnovat i splatné splátky půjček nebo poukázek dlužných vládou, splátky nedoplatků a čerpání již uzavřených půjček. Plán pokladních operací musí být konzistentní s plánem realizace rozpočtu a měl by být měsíčně aktualizován. Výpůjční plány vycházejí z měsíčních predikcí peněžních příjmů a výdajů.

Ačkoli plán plnění rozpočtu, dokonce i v rozpočtu založeném na pokladním systému, není založen na čistě hotovostní bázi, měsíční plány pokladních operací by čistě na hotovostní bázi založeny být měly. Tyto plány by měly být aktualizovány každý měsíc. Tato aktualizace by měla být (kromě jiného) prováděna na technickém základě a brát v úvahu vývoj měnového kurzu a úrokových sazeb, změny v platebním kalendáři objemově velkých investičních projektů a jiné nesplacené závazky.

Příprava měsíčních plánů hotovostních výdajových toků vyžaduje podrobné sledování jak plateb, tak závazků. Plány jsou využívány k definování měsíčních hotovostních transferů v rámci systému přidělování záloh nebo systému hotovostních limitů pro platby v rámci jednotného účtu státní pokladny. S výjimkou určitých případů by tyto limity měly být v souladu s plánem realizace rozpočtu.

Příprava plánu hotovosti a jeho aktualizace vyžadují úzkou spolupráci mezi útvarem státní pokladny a státního rozpočtu a útvarem daňové správy. Příprava měsíčního plánu hotovostních výdajů je spíše úkolem státní pokladny než úkolem rozpočtovým. Přesto by však státní pokladna měla spolupracovat s útvarem rozpočtu v případě, že je nezbytné provést jakoukoli úpravu plánu realizace rozpočtu.

b) Plnění rozpočtu

Při přípravě plnění rozpočtu a plánů pokladních operací a při jejich realizaci by měly být pro zajištění účelné a efektivní realizace rozpočtu přijaty následující principy:

- jednotlivé agentury by měly předem vědět, jaké prostředky budou mít k dispozici, aby mohly připravit realizační programy;
- prostředky musejí být uvolňovány v řádných termínech bez zpoždění. V případě hotovostních problémů by se spíše měla volit revize plánů uvolňování hotovosti a oznámení revidovaných plánů výdajovými ministerstvy než provádění netransparentní revize s tím, že prostředky budou uvolňovány se zpožděním;
- zvláštní pozornost je třeba věnovat agenturám sídlícím v geograficky vzdálených oblastech. To vyžaduje adekvátní plánování uvolňování prostředků a dobrou koordinaci mezi centrálními odbory a regionálními úřady ministerstva financí anebo dotýčnými výdajovými ministerstvy.

Plány plnění rozpočtu a hotovostní plány musejí být připraveny realisticky a odpovědně. Při jejich přípravě je třeba zohlednit následující skutečnosti:

- do těchto plánů je třeba zahrnout finanční potřeby na existující závazky;
- regulování hotovostních toků bez regulace závazků může vést k tomu, že se vytvářejí nedoplatky. V mnoha zemích, pokud jsou zavedeny měsíční hotovostní limity, není zcela jasné, zda výdajové jednotky mohou uzavírat závazky až do stropu daného rozpočtovým přidělem, nebo až do výše měsíčního hotovostního limitu;
- plán plnění rozpočtu a plán hotovosti by měly brát v úvahu časový rozvrh plateb a splatné závazky plynoucí ze závazků trvajících déle než jeden fiskální rok. Mnoho zemí pouze rozdělí rozpočet na čtyři čtvrtletní části nebo uvolňuje jednu dvanáctinu rozpočtovaného objemu každý měsíc. To není uspokojivé řešení. Např. měsíční rozdělení výdajů na investiční projekty by mělo být vysoce variabilní v závislosti na odlišných faktorech, jako např. na časovém plánu kontraktovaných plateb nebo na fyzické dodávce prací;

- přizpůsobení závazků vyžaduje čas. Zavedení měsíčních limitů je obecně spíše regulací hotovostních plateb v čase než regulací závazků, protože jeden měsíc může být dokonce i pro nemzdové platby (za zboží a služby) pro přizpůsobení závazků příliš krátký. Aby se zabránilo vzniku nedoplatků, měly by být měsíční hotovostní limity konzistentní se čtvrtletními hotovostními limity a se schválenými ukazateli rozpočtu. Dobou nezbytnou k regulaci nepravidelných závazků jsou alespoň 3 měsíce, zatímco otázky spojené s trvalými závazky by měly být řešeny už při přípravě rozpočtu.

Příprava plánu plnění rozpočtu by měla být odvozena od rozpočtu, a nikoli od požadavku řízení hotovosti. Při mimořádné situaci je nezbytné využít striktních hotovostních limitů a ty každodenně přehodnocovat. Je však třeba brát v úvahu, že samotná regulace hotovosti na měsíční bázi neřeší problém přecerpávání dostatečně. Kromě mimořádných situací by predikce měsíčních výdajů měla být odvozena od čtvrtletních predikcí. Proto bude hotovostní plán aktualizován a rolován ve dvou fázích: (1) každé čtvrtletí na celý fiskální rok, (2) každý měsíc na aktuální čtvrtletí v souladu se čtvrtletními hotovostními limity výdajů. Tento proces může zajistit konzistenci mezi hotovostním plánem a čtvrtletním plánem realizace rozpočtu, pokud jsou oba tyto plány připraveny.

c) Predikce příjmů

Dále by se měly připravovat predikce měsíčního rozložení příjmů. Taková predikce by měla být aktualizována pravidelně, nejlépe každý měsíc, protože vliv na výběr příjmů mohou mít změny makroekonomického prostředí a systému daňové správy.

K přípravě měsíčních predikcí příjmů jsou nezbytné ekonomické analýzy, stejně jako praktické zkušenosti; to umožní zohlednit změny v systému daňové správy. Tento úkol by měl být vykonáván daňovým a celním útvarem v úzké spolupráci se státní pokladnou a útvary odpovědnými za makroekonomické analýzy. V některých zemích jdou měsíční predikce připravené daňovými útvary v administrativních detailech do větší hloubky než ekonomická analýza. Ukazují rozdělení rozpočtovaných příjmů v celém fiskálním roce, ale neberou v úvahu fiskální a ekonomický vývoj, ke kterému dochází poté, co je rozpočet schválen parlamentem. Vláda by proto měla zvážit posílení kapacity pro predikce v odborech daňové správy.

Nezbytným předpokladem pro efektivní predikce je dobrý monitorovací systém. Výběr příjmů by měl být sledován podle jednotlivých hlavních daňových kategorií a přizpůsoben změnám v předpokladech, na kterých jsou predikce postaveny. Predikce v rámci roku by měly být založeny na předpokládaných příjmech a aktuálních informacích o výběru daní, výsledcích ekonomických studií ad. Je také užitečné používat krátkodobé predikční nástroje, jako např. krátkodobé makroekonomické modely a modely predikce daní.

Predikce příjmů musí zahrnovat také predikci nedaňových příjmů připravenou státní pokladnou v úzké spolupráci s agenturami odpovědnými za řízení a výběr těchto příjmů.

2. Predikce v rámci měsíce

Rozložení hotovostních toků v rámci měsíce se musí odhadovat proto, aby se určilo časování aukcí státních pokladničních poukázek a státních dluhopisů a den, kdy bude proveden převod prostředků agenturám v systému přidělování záloh.

Predikce plateb dluhové služby a mzdových plateb v rámci měsíce není velkým problémem. Pro další výdaje je třeba mít k dispozici vhodné záznamy o závazcích a výdajích ve stadiu ověřování včetně data jejich splatnosti. V praxi mohou toto provádět pouze výdajové agentury. V centralizovaném platebním

systemu, v němž chybí vhodné zaznamenávání závazků a schválených výdajů, by se státní pokladna měla zaměřit na provádění predikcí velkých plateb (např. některé investiční projekty) založených na informacích od výdajových agentur a připravovat pouze hrubé odhady plateb ostatních.

Přípravu predikcí příjmů v rámci měsíce může lépe vykonávat odbor daňové správy než státní pokladna, protože distribuci příjmů v rámci měsíce silně ovlivňují právě faktory vztahující se k daňové správě a chování daňového poplatníka.

Predikce v rámci měsíce by měly být revidovány a aktualizovány každý týden. S tímto účelem řada zemí zřídila komisi pro záležitosti státní pokladny, která se schází každý týden. Takové uspořádání může zlepšit řízení pokladních operací za předpokladu, že nesklouzne do každodenního řízení rozpočtu nebo stanovování priorit postaveného na politických rozhodnutích.

D. Řízení vládního dluhu

I. Všeobecné otázky

a) Právní a rozpočtová úprava

Aby se zabránilo nekontrolovatelnému zadlužování, měla by legislativa (zákonem o rozpočtových pravidlech nebo odděleným zákonem o řízení veřejného dluhu) zajistit, aby oprávnění vypůjčovat si měl pouze jednotný vládní orgán. Měl by to být orgán odpovědný za fiskální řízení (tj. ministerstvo financí).

Legislativní úpravou může být také stanoven limitem pro jednotlivé roky objem ročního vypůjčování si, který musí být v souladu s ročním rozpočtem.⁵ Rozpočet by měl také nastínit roční výpůjční plán.

Legislativní rámec by měla mít také směrnice týkající se používání jednotlivých typů instrumentů a prodejních technik, které vláda může použít. Přitom by zákony měly být dostatečně flexibilní pro možné přizpůsobování vývoji na finančních trzích a systémům informačních technologií.

b) Transparentnost a předvídatelnost

Cíle politiky řízení vládního dluhu by měly být jasně stanoveny a zveřejněny. Základními úkoly jsou financování rozpočtového deficitu nebo specifických projektů (pro programové půjčky) a minimalizace nákladů vypůjčování si. Vláda sleduje při řízení dluhu také jiné cíle, jako jsou např. rozvoj finančních trhů, podpora měnové politiky a podpora spoření. Rozvoj velkých a likvidních trhů se státními dluhopisy pomáhá řízení měnové politiky a rozvoji finančních trhů.

Jak bylo řečeno výše, snížení nejistoty týkající se vládního výpůjčního programu se všeobecně odráží v nižších výpůjčních sazbách. Mnoho zemí zveřejňuje své výpůjční plány předem.⁶ Pokud bereme v úvahu nejistotu daňového výběru, může být velikost budoucích aukcí ve výpůjčním plánu prezentována s přesností $\pm 10\text{--}20\%$ a např. přesné charakteristiky dané aukce mohou být oznámeny týden před jejím konáním. Výsledek aukce by měly být oznámeny krátce po jejím skončení.

Vláda by měla poskytnout parlamentu pravidelné a detailní zprávy o svém zadlužování a o dluhové politice a publikovat statistiku vládního dluhu včetně detailů o vládních operacích a podmíněných závazcích.

Řízení dluhu má dva hlavní aspekty: (1) výpůjční operace centrální banky jako součást měnové politiky a (2) vládní vypůjčování si pro financování vládního deficitu. Využívání vládních cenných papírů jako

instrumentu měnové politiky je považováno za stimul k rozvoji finančních trhů. Vyžaduje to však příslušné podpůrné uspořádání jako např. koordinaci mezi měnovými a rozpočtovými orgány týkající se objemu, jaký má být vydán, ochrany proti přefinancování vládního rozpočtu za účelem měnového řízení a sdílení nákladů financování.

c) Dluhová politika a odpovědnost

Prvním krokem při formulaci dluhové politiky pro financování rozpočtového deficitu je stanovení cílů v souladu s cíli fiskálními. Druhým krokem je určení strategických úkolů.

Co se týče vypůjčování si na finančních trzích (otázky programových půjček jsou posuzovány níže), formulace dluhové politiky zahrnuje strategické a taktické politické kroky týkající se výběru instrumentů, měny, cílových trhů ad.⁷ Výběr vhodného mixu těchto instrumentů by měl být založen na požadavcích investorů, rizikových faktorech a na cíli co do podpory likvidity a všeobecného rozvoje trhu. Výběr splatností je důležitý k vyrovnanosti dluhového profilu, k přizpůsobení volatility dluhu a k využívání preferencí investorů. Oslovování domácích institucionálních investorů snižuje úrokové náklady, ale rozvoj prodeje na trhu drobných klientů může zase podpořit spoření domácností.

V tranzitivních ekonomikách se vyžaduje opatrnost při zvažování určitých instrumentů, které zvyšují volatilitu dluhové služby (jako např. indexované a měnově vázané instrumenty). Ačkoli teorie portfolia naznačuje, že vypůjčování si v různých měnách diverzifikuje riziko a snižuje náklady na výpůjčky, vypůjčování si v cizí měně představuje v mnoha tranzitivních zemích vyšší riziko i vyšší náklady. Používání derivátů vyžaduje vysoký stupeň zkušeností a představuje značné riziko. Kromě několika výjimečných případů by se o této technice nemělo v těchto zemích uvažovat.

Odpovědnost za formulaci dluhové politiky a financování rozpočtu by měla spočívat na ministerstvu financí, nezbytná je však také úzká koordinace s centrální bankou a zároveň by měl být zvážen dopad na měnovou politiku. V mnoha zemích je centrální banka obeznámena s fungováním finančních trhů lépe než ministerstvo financí. Rozdělení odpovědností za realizaci dluhové politiky by mělo být stanoveno podle technických kapacit ministerstva financí, podle stupně rozvoje finančních trhů a podle stanovených cílů. V několika zemích je za vykonávání dluhové politiky a řízení cenných papírů odpovědná centrální banka. V rozvinutých zemích však v současné době existuje trend k přesunu řízení dluhu plně pod odpovědnost ministerstva financí s cílem odstranit možný konflikt mezi řízením dluhu a měnovou politikou.⁸

2. Střednědobé a dlouhodobé řízení zahraničního dluhu

V příjmově průměrných zemích snižuje zvýšená otevřenost finančních trhů rozdíly mezi vnějším a domácím dluhem. Tržní rating pokrývá jak vnější dluh, tak domácí poukázky a dluhopisy, které mohou být vydány v zahraniční měně a drženy zahraničními věřiteli. Řízení projektových a programových půjček však vyžaduje specifické procedury. V zemích s nízkými příjmy tvoří projektové a programové půjčky hlavní část vnějšího dluhu.

Systémy a procesy pro řízení střednědobého zahraničního dluhu by měly zahrnovat následující charakteristiky a funkce:

- *Uzavírání smluv o půjčce.* K uzavírání zahraničních půjček a udělených garancí by měl být oprávněn pouze jeden vládní orgán (ministerstvo financí).

Programové půjčky (na podporu platební bilance a/nebo rozpočtu) by měly být zahrnuty ve finančním plánu, který je připojen k rozpočtu. V některých zemích podléhá podpis těchto půjček schválení par-

lamentu. To zvyšuje transparentnost, ale může způsobovat zpoždění. Na místě může být globální autorizace finančních plánů, ale záleží na okolnostech a právním a institucionálním uspořádání země.

Programové půjčky by měly financovat pouze projekty zahrnuté v několikaletých odhadech nebo veřejných investičních programech, pokud jsou takové dokumenty připraveny. V těchto dokumentech by měl být prezentován objem programových půjček a jejich seznam by měl být připojen k ročnímu rozpočtu. Tento seznam by měl obsahovat celkový objem půjček včetně jejich podmínek. Jak bylo zmíněno v kapitole 1, programové půjčky nebo alespoň celkový objem projektů, který vláda zamýšlí přijmout během fiskálního roku, musí být schválen parlamentem.

- *Zaznamenávání transakcí.* Každá výpůjční transakce by měla být zaznamenána, včetně kontraktovaných půjček a garantovaného čerpání splátek, změny splácení, prominutí dluhu, zrušení nevyčerpané části půjčky a změny jejich podmínek.

Pro snadnější porovnávání a účetnictví je lepší registrovat jednotlivé transakce než sledovat agregovaná data. Např. je jednodušší porovnat individuální čerpání vyjádřená v cizí měně s konkrétními výdaji v domácí měně než porovnávat měsíčně agregovaná data. Průměrný měnový kurz za měsíc je s těžší podobný měnovému kurzu váženému čerpáním uskutečněným v daném měsíci.

Klíčovým problémem je sběr informací. V mnoha zemích nejsou data o čerpání dostupná. Útvar řízení dluhu často zaznamenává čerpání jenom na bázi informací plynoucích z komunikace s půjčovatelí, ale ne každý půjčovatel předává tyto informace včas. Následně, jak bylo zdůrazněno různými nejvyššími kontrolními institucemi, nemohou národní auditoři vykonávat audit uspokojivě, protože data o státním dluhu nemohou být porovnána se zprávou o realizaci rozpočtu. Předávání informací mezi výdajovými ministerstvy, projektovými manažery a útvarům státního dluhu je často neadekvátní. Čerpání garantovaných půjček není často systematicky projednáváno s odborem státního dluhu. Je třeba všeobecně posílit proces zpřístupňování informací zavedením např. měsíčního systému podávání zpráv od manažerů projektů a příjemců garancí útvaru řízení dluhu. Data od půjčovatелů a uživatelů musejí být systematicky porovnávána. To vyžaduje vést v knihách příslušné speciální účty projektů financovaných mezinárodními finančními institucemi a dále adekvátní posuzování změn měnového kurzu v účetním systému.

- *Řízení dluhu.* Měl se sledovat a pravidelně aktualizovat platební kalendář budoucích plateb a čerpání a vliv změn ve struktuře operací, aby byla získána základna pro makroekonomické predikce a dluhovou politiku.

Platební predikce je založena na podmínkách smluv. K určení přesného objemu splatných plateb jsou však nutné dodatečné informace. Mnoho zemí zcela spoléhá na předložení žádosti půjčujících o splátku. Odbor státního dluhu často ani přesně neví, jak půjčující počítají platby (např. když objem platby závisí na hodnotě měnového koše). Účtující o dluhu musejí být vyškoleni a musejí od půjčujících získat základní informaci o metodě výpočtu těchto plateb.

Obdobným způsobem některé útvary řízení dluhu nemají plnou kontrolu nad platebním kalendářem z hlediska potřeb jeho restrukturalizace. Pro predikce restrukturalizace postačuje jednoduchý tabulkový procesor. Aby se zvládlo řízení restrukturalizace, musí být platební kalendář vztahující se k restrukturalizačním dohodám vypočten přesně. Tento problém je souběžně řešen i prostřednictvím realizace systému řízení dluhu, který v sobě zahrnuje řízení restrukturalizace.⁹ Dluhy veřejných organizací, a dokonce i soukromé dluhy jsou často prostřednictvím restrukturalizačních operací přenášeny na vládu. Vlády by měly o takové operaci účtovat a měly by za to být odškodněny subjektem, který z restrukturalizace profituje. Obvykle by z restrukturalizačních dohod měla profitovat jenom vláda a podniky by měly vládě platit v souladu s původním platebním kalendářem.

- *Výkaznictví.* Systém vykazování dluhových transakcí by měl vyhovovat požadavkům makroekonomických analýz, vyjednávání s půjčujícími nebo se zeměmi, přípravě finančních programů a monitorování rozpočtu. Za tímto účelem musejí být půjčky řádně klasifikovány. Ohlašovací systém pro Světovou banku udává základní rozsah dluhového výkaznictví. Ten by ale měl být doplněn tak, aby bral v úvahu ostatní potřeby spojené s finančním monitorováním a s predikcemi, zvláště pokud jde o přípravu finančních programů a vyjednávání o dluhu.
- *Účetnictví.* Země s účetním systémem založeným na pokladní bázi sice závazky dluhové služby všeobecně monitorují, to ale nepostačuje. Nezbytný je systém akruálního podvojného účetnictví. Platby nejsou prováděny pouze v hotovosti z vládních bankovních účtů, ale také prostřednictvím dluhových operací (restrukturalizace, odpuštění dluhu). Zvýšení pasiv (tj. čerpání externích půjček) může korespondovat se zvýšením finančních aktiv (tj. prostřednictvím operace přepůjčování, např. zahraničních půjček kontraktovaných centrální vládou určených pro financování investiční politiky veřejných podniků). Odhadována by měla být rizika spojená s garancemi a přepůjčováním a měla by se brát v úvahu. Účetní procedury by měly být založeny na uznaných účetních principech, a nikoli na cílech dluhové politiky. Např. očekávaná restrukturalizace operací by měla být ve finančním programu brána v úvahu, ale na účty by měla být připsána jenom v případě, že dojde k jejímu uskutečnění. Zdrojem problémů při interpretaci mnoha zpráv o řízení dluhu jsou nesoulad s účetními standardy, záměna mezi predikcí dat a politickými cíli nebo aktuálními daty, záměna mezi novými operacemi (jako např. odpuštění dluhu) a revizemi aktuálních dat. V dluhových zprávách by měly být popsány účetní metody používané pro speciální operace, jako např. odpuštění dluhu.

V řadě zemí je organizační uspořádání řízení vnějšího dluhu v rámci vlády roztržštěné. Součástí řízení dluhu mohou být ministerstvo financí, ministerstvo plánování (nebo ministerstvo hospodářství), ministerstvo zahraničních věcí ad. (Husain, 1990).

Ministerstvo financí, které je odpovědné za fiskální řízení, by také mělo být odpovědné i za dluhovou politiku a řízení dluhu. To zahrnuje přehodnocení navržených dohod, odsouhlasení toho, zda se podmínky půjčky shodují s potřebami dluhové a rozpočtové politiky, odhad budoucího dopadu na náklady obsluhy dluhu, uskutečňování finančních kontraktů a udržování knih a systému vykazování dluhu.

V některých zemích je dluhová statistika vedena v centrální bance. I když je vláda odpovědná za řízení dluhu, je takovéto organizační uspořádání přijatelné. Mělo by zajistit úplnější pokrytí transakcí, protože každá platba je prováděna přes centrální banku. Avšak v zemích, které takové rozdělení odpovědnosti neprovedly, by měl statistický útvar centrální banky podávat zprávy ministerstvu financí, které je odpovědné za řízení a realizaci střednědobé vnější dluhové politiky. Existence dvou statistických útvarů – jednoho v centrální bance a jednoho v rámci ministerstva financí – je často zdrojem zmatků.

Mělo by se rozlišovat mezi funkcemi spojenými s řízením dluhu, rozpočtováním a investičním programováním na jedné straně a řízením pomoci na straně druhé. Rozpočtování a investiční programování se skládá ze stanovování priorit výdajových programů; útvar řízení dluhu by neměl z tohoto hlediska do řízení veřejných výdajů zasahovat. Na druhé straně by měly programové půjčky v zásadě financovat jenom ty projekty, které jsou zahrnuty v rozpočtu, nebo víceleté výdajové programové dokumenty. Pokud detailní pověření k závazkům založené na víceletých odhadech nebo investičních programech není připraveno, ministerstvo financí by mělo odsouhlasit, zda je programová půjčka kompatibilní s vládní politikou a střednědobým fiskálním cílem. Na druhé straně by každá půjčka měla být předložena k přezkoumání útvaru řízení dluhu.

3. Dary

Jak bylo zmíněno dříve, výdaje financované zahraničními dary, včetně darů naturálních, musejí být rozpočtovány, zaznamenány a zaúčtovány. Je nezbytné, aby existoval centrální systém zaznamenávání

zahraničních darů a souvisejících transakcí, který by měl být spojen s celkovým vládním účetním systémem. Ke sledování grantů může existovat speciální oznamovací mechanismus (tj. porovnávání zpráv od výdajových agentur s daty sponzorů). Organizace účtování transakcí uskutečněných z darů je – z širšího hlediska – obdobná s uspořádáním účetnictví a sledování dluhu. Centrální registr darů by měla udržovat státní pokladna (nebo centrální účetní útvar, pokud je oddělen od státní pokladny).

Tyto speciální otázky spojené s řízením předvstupních fondů EU jsou popsány v kapitole 10.

E. Řízení vládních aktiv

Vládní finanční aktiva se skládají z akcií podniků, půjček poskytnutých vládou, plateb garancí dosud nezaplacených dlužníky ad. Státní pokladna musí tato aktiva zaznamenat a zaúčtovat. Měla by také řídit půjčky poskytnuté vládou, zvláště schvalováním výplat a sledováním plateb. Státní pokladna by měla získat přístup k finančním informacím o podnicích, ve kterých má vláda podíly, sledovat platby dividend a zabývat se finančními aspekty privatizace.

Podobným způsobem by měl být udržován a pravidelně auditován registr hmotných aktiv vlastněných vládou, a to buď státní pokladnou, nebo jiným útwarem ministerstva financí. Každé nabytí nebo prodej státního majetku by měly být v souladu se standardy a zákonnými normami vydanými ministerstvem financí (nebo státní pokladnou) a měly by být rozpočtovány.

F. Vztah s centrální bankou

Centrální banka je ve většině zemí hlavním pokladníkem vlády. Dokonce i tam, kde výdajové agentury vedou své bankovní účty v komerčních bankách, jsou prostředky uvolňovány z účtu státní pokladny v centrální bance. Centrální banky jsou, chápáno obecněji, fiskálním agentem vlády a vykonávají aktivity v takových oblastech, jako je vládní emise, řízení veřejného dluhu a intervence na sekundárním trhu vládních cenných papírů.¹⁰

V mnoha zemích centrální banka vládě umožňuje poskytnutí krátkodobého úvěru. Aby však nedošlo k tomu, že by centrální bance byly stanoveny povinnosti, které by mohly být v rozporu s cíli měnové politiky (mnoho centrálních bank má za úkol udržování cenové stability), stále více zemí stanovuje pro vládní vypůjčování si od centrální banky přísné limity nebo je zakazuje. V EU Maastrichtská smlouva takovéto vypůjčky zakazuje. Zákaz vypůjčování si od centrální banky vyžaduje – z hlediska řízení pokladních operací – aktivní politiku při vydávání vládních cenných papírů na kapitálovém trhu a také intervence na sekundárním trhu. Takový zákaz může být pro země s málo rozvinutými trhy v krátkém časovém období nesplnitelný,¹¹ přesto ale je třeba vypůjčky od centrální banky striktně regulovat, aby byly v souladu s cíli měnové a fiskální politiky.

Teoreticky jsou zisky a ztráty centrálních bank ve většině zemí převáděny na účty vlády, ačkoli skutečná praxe se liší. Ztráty centrální banky nejsou často zahrnovány do vládních účtů (viz diskuze o kvazifiskálních výdajích v kapitole 1). Centrální banka by měla aplikovat komerční podmínky na možnost poskytnutí krátkodobého úvěru vládě, aby vládu podnítila k optimalizaci řízení pokladních operací a k limitování netransparentních kvazifiskálních výdajů. Pro zajištění transparentnosti by zisky a ztráty centrální banky měly být považovány za výdaje nebo příjmy rozpočtu. Přijetí těchto pravidel na druhé straně vyžaduje, aby centrální banka uplatňovala komerční podmínky i na depozita státní pokladny.

POZNÁMKY

1. Viz Ter-Minassian, Parente a Martinez-Mendez (1995).
2. Tento koncept se odvíjí od britského zákona o parlamentu z roku 1787 (Jiří III) ustavujícího tzv. konsolidovaný fond, který existuje dodnes.
3. Platební instrumenty jsou popsány v knize Premchanda (1995) na straně 25 (tabulka 1) a straně 27 (tabulka 3).
4. Například v Turecku připravuje útvar rozpočtu plán realizace rozpočtu a reguluje *tahakkuk*, který představuje administrativní etapu před provedením platby, zatímco státní pokladna připravuje hotovostní plán. Podobný přístup můžeme nalézt v jiných zemích, jejichž rozpočtový systém je odvozen od francouzského systému.
5. V Kanadě je zákon o vypůjčování si, který stanoví roční strop na vypůjčování si, připravován ve stejném období jako rozpočet a je předkládán parlamentu (Miller, 1997). V Thajsku nesmějí podle zákona zahraniční výpůjčky si překročit 10 % ročního rozpočtu (Premchand, 1993).
6. Např. ve Velké Británii oznamuje státní pokladna každý fiskální rok ve své výroční zprávě o řízení dluhu detaily finančních požadavků, emisní plán, strukturu splatnosti a objem vládních dluhopisů vydaných vládou. V Turecku je výpůjční plán vydáván každé čtvrtletí.
7. Ferré Carracedo a Dattels (1997).
8. Viz např. Velká Británie, Ministerstvo financí (1997c).
9. Jako UNCTAD (*United Nations Conference on Trade and Development*) v Systému řízení dluhu a finančních analýz (DMFAS), Systému zaznamenávání a řízení dluhu sekretariátu Commonwealthu (CS-DRMS) a systémech vyvinutých mnoha jinými zeměmi. Model udržitelnosti dluhu (DSM+) vyvinutý Světovou bankou importuje data ze systému řízení dluhu pro analýzy vnějších finančních požadavků a pro kvantifikace dopadů operací odpuštění dluhu.
10. Viz Blommestein a Thunhoml (1997) a Ter-Minassian, Parente a Martinez-Mendez (1995).
11. Ter-Minassian, Parente a Martinez-Mendez (1995). Viz také Cottarelli (1993).

KAPITOLA 10

VNITŘNÍ KONTROLA A VNITŘNÍ AUDIT

A. Úvod

Se vznikem Evropské unie a ze současného procesu jejího rozšiřování lze získat stále jasnější přehled o systémech vnitřní kontroly (řízení), které různé země používají při řízení příjmů a výdajů. Výsledný obraz ukazuje na značnou různorodost metod a postupů, avšak současně i na řadu stále se opakujících problémů. I když se tato publikace zaměřuje na otázky řízení veřejných financí, je třeba zdůraznit, že přístup k finančnímu řízení v soukromém sektoru je velmi podobný. Pro jakoukoli organizaci je třeba zajistit, aby finanční kontrola byla přiměřená, včasná a efektivní a aby byla permanentně podrobována analýze; ta by měla zajistit, aby systémy kontroly nebyly cílem samy o sobě.

Tato kapitola popisuje systém vnitřní kontroly (řízení) a vnitřního auditu a jejich aplikaci v jednotlivých zemích, přičemž důraz je kladen na evropskou praxi (oddíl B a C). Oddíl D podává přehled o otázkách souvisejících s kontrolou prostředků plynoucích z rozpočtu EU.

Základními rysy systémů kontroly ve veřejném i soukromém sektoru jsou:

- identifikace *rizik*,
- rozvoj systémů *vnitřní kontroly* a postupů tak, abychom dokázali poznaným rizikům čelit,
- zavedení procedury *vnitřního auditu* pro kontrolu toho, zda systémy vnitřní kontroly berou v úvahu poznaná rizika a umožňují identifikovat rizika, která současné systémy a postupy ještě v úvahu neberou nebo s nimiž již počítají, ale pouze v omezení míře.

Pojem riziko zahrnuje následující prvky:

- špatné využívání a zneužívání finančních, lidských a technických zdrojů, včetně zahraniční pomoci,
- selhání při řádném a efektivním naplňování rozpočtové politiky a dalších politik,
- podvody a přestupky,
- nedostatečné účetní vykazování,
- selhání při poskytování včasných a spolehlivých informací o finančním řízení a řízení zdrojů.

B. Vnitřní kontrola**1. Úvod**

Systémy vnitřní kontroly byly zřízeny za účelem čelit poznaným rizikům (viz popis výše). Tyto systémy se však v jednotlivých zemích liší, protože odrážejí administrativní prostředí a tradice těchto zemí. Systém, který dobře funguje v jedné zemi, nemusí být úspěšný v zemi jiné. Hlavním testem je efektivnost jeho výsledků.

Vnitřní kontrolu lze definovat jako mechanismy, opatření a postupy, které se používají pro zajištění toho, aby vládní programy dosahovaly zamýšlených výsledků, aby zdroje používané v rámci programu byly konzistentní se stanovenými cíli a záměry dané organizace, aby programy byly chráněny před plýtváním, podvody a špatným řízením a aby pro rozhodovací procesy byly získávány a vykazovány spolehlivé a včasné informace.¹

Způsob, kterým se finanční kontrola zajišťuje, se v jednotlivých evropských zemích značně liší. Jeden ze široce používaných přístupů – najdeme ho ve Francii, Portugalsku, Španělsku a v mnoha dalších zemích kontinentální Evropy, jejichž právní tradice je odvozena od napoleonského zákoníku – klade důraz na takovou kontrolu, kterou provádí vnější organizace, již na úrovni ústřední vlády často bývá agentura zřízená ministerstvem financí nebo samo ministerstvo financí. Jiný přístup – najdeme ho např. v Nizozemí, ve Velké Británii (viz box 10.1) a skandinávských zemích – klade důraz na to, aby odpovědnost za kontrolu byla decentralizována na vedoucí pracovníky ministerstev a dalších agentur nebo někdy na úředníky rozpočtového a finančního útvaru těchto organizací. Druhý přístup však neznamena opouštění centralizované kontroly, protože ministerstvo financí je i nadále odpovědné za celkovou konzistenci a efektivnost systému vnitřní kontroly (řízení) ve veřejném sektoru. V některých zemích nalezneme model obsahující prvky obou přístupů.

**Box 10.1 ZÁKLADNÍ USPOŘÁDÁNÍ KONTROLY A ODPOVĚDNOSTI
VE VELKÉ BRITÁNII**

- Ministři odpovídají parlamentu za činnost svých ministerstev.
- Hlavní účetní (vedoucí pracovníci, kteří pracují na plný úvazek a odpovídají za fungování jednotlivých útvarů ministerstva) jsou osobně odpovědní za:
 - oprávněnost a patřičnost operací,
 - řádné vedení účtů,
 - rozumnou a úspornou administrativu,
 - zamezení plýtvání a marnotratnosti,
 - efektivní využívání zdrojů,
 - zajištění souladu s požadavky parlamentu na kontrolu.
- Z právního hlediska jednotlivá ministerstva nemohou přijmout závazek nebo provést výdaj bez povolení státní pokladny/ministerstva financí. V praxi však deleguje ministerstvo financí tuto pravomoc na ministerstva a nezabývá se „mikro-řízením“, s výjimkou velmi velkých projektů nebo neobvyklých operací.
- Ministerstvo financí stanoví standardy pro účetnictví, finanční řízení a kontrolu a pro vnitřní audit, které platí pro celý veřejný sektor.

Příklady uvedené v tomto oddílu se omezují na platební transakce, tj. transakce související s nákupem služeb, platbou za školicí kurzy pro zaměstnance či s nákupem zařízení. Mohou se stejně dobře týkat i příjmů. Avšak rozsah vnitřní kontroly je širší a měl by zahrnovat následující kontrolní postupy (viz také box 10.2):

- jasné instrukce a vhodné školení pro všechny zaměstnance, které by se týkaly cílů, politik a kodexu chování zaměstnanců ministerstva nebo agentury,
- jednoznačné vymezení odpovědnosti zaměstnanců, zvláště v případě delegované odpovědnosti,
- zřetelné oddělení funkcí mezi zaměstnanci zabývajícími se platebními transakcemi a zaměstnanci zabývajícími se operacemi při řízení zdrojů, zejména smlouvami,
- rozvoj takové „otevřené“ kultury, která by podněcovala zaměstnance na všech úrovních k tomu, aby věnovali pozornost všem případům, které nejsou v souladu s právní řádem a u nichž je podezření, že dochází k podvodům,
- požadavek, aby zaměstnanci na všech úrovních znali všechny relevantní předpisy a aby se jimi řídili.

Box 10.2 HODNOCENÍ FINANČNÍ KONTROLY

Pokud SIGMA posuzuje v určité zemi systém finanční kontroly, používá čtyři následující otázky. Tyto otázky by ovšem měly být rozpracovány podrobněji:

1. Existuje logický a ucelený statutární základ, který vymezuje zásady a postupy finanční kontroly a vnitřního auditu?
2. Existují systémy efektivní vnitřní kontroly? Zabývají se relevantními oblastmi činností organizace, zejména účetními systémy, systémy veřejných zakázek, kontrolou výdajů ex ante, kontrolou příjmů, sledováním auditu a vykazování?
3. Existuje funkční, nezávislý mechanismus vnitřního auditu/inspekce s relevantními kompetencemi a relevantním rozsahem?
4. Existují preventivní systémy pro odhalování podvodů a pro vymáhání prostředků na úhradu ztráty vzniklé v důsledku podvodů a opominutí?

Viz webové stránky programu Sigma k auditu a finanční kontrole na <http://www.oecd.org/puma/sigma-web>.

Jak jsme poznamenali výše, termín finanční kontrola se obvykle týká finančních aspektů vnitřní kontroly. Tuto kontrolu lze provádět buď ex ante, nebo ex post. Evropská komise přikládá pojmu „finanční kontrola“ trochu jiný význam. V jejím pojetí zahrnuje „finanční kontrola“ jak to, co Komise nazývá „vnitřní finanční kontrola“, tak i to, co nazývá „externí finanční kontrola“. První termín je synonymem pro to, co se obvykle nazývá finanční kontrola, zatímco druhý termín označuje to, co se obvykle nazývá externí audit. V terminologii Evropské komise spočívá klíčový rozdíl mezi termínem finanční kontrola a audit v tom, že finanční kontrola zahrnuje jak kontrolu ex ante, tak kontrolu ex post, zatímco audit se týká výluč-

ně kontroly ex post. To vysvětluje, proč Komise nyní, když se zabývá otázkami finanční kontroly, používá termín „systémy vnitřní finanční kontroly ve veřejném sektoru“ („*Public Internal Financial Control Systems*“) neboli ve zkratce *PIFS* (viz box 10.3).

Box 10.3 VEŘEJNÉ SYSTÉMY VNITŘNÍ FINANČNÍ KONTROLY

Na základě zkušeností z kandidátských zemí používá Evropská komise (Direktorát finanční kontroly) při posuzování pokroku v těchto zemích v naplňování požadavků pro členství v EU často termín „systémy vnitřní finanční kontroly ve veřejném sektoru“. Ten zahrnuje následující systémy:

veřejný, tj. zahrnující všechny kontrolní činnosti ve veřejném sektoru,

vnitřní, tj. zahrnující kontroly prováděné centrálními a decentralizovanými vládními agenturami jako protiklad k externí kontrole prováděné institucí mimo rámec vlády (např. nejvyšší kontrolní institucí),

finanční, tj. zvýraznění finančního (administrativního, týkající se řízení nebo rozpočtového) charakteru činností, které se mají kontrolovat,

kontrolní, tj. všechny činnosti používané k dohledu nad celou oblastí finančního řízení, které umožňují, aby vláda měla své finance „pod kontrolou“ (které tudíž obsahují všechny kontrolní nástroje, jako je kontrola ex ante a audit ex post),

další systémy, jako je organizace, školení zaměstnanců, metodika, vykazování, odpovědnost, sankce a penále.

Zdroj: Evropská komise, Vrchní ředitelství – finanční kontrola, duben 2000.

2. Odpovědnost za vnitřní kontrolu

V členských státech, které používají první z výše popsaných dvou přístupů, má ministerstvo financí klíčovou úlohu nejen při přípravě rozpočtu a rozdělení prostředků mezi ministerstva; jeho vlastní pracovníci také přímo provádějí kontroly ex ante na jednotlivých ministerstvech. V členských státech, které používají druhý přístup, přejímá každé ministerstvo plnou odpovědnost za své výdaje a za zajištění přiměřených vnitřních kontrol a prověrek. Je však nutné poznamenat, že v některých případech se jedná o odpovědnost delegovanou z ministerstva financí a že si toto ministerstvo ponechává pravomoc k dohledu a regulaci a zajišťuje, aby všechna ministerstva a všechny agentury postupovaly konzistentně.

V důsledku kritiky Evropského parlamentu týkající se praxe finančního řízení v Evropské komisi, která vedla k rezignaci celé Komise v březnu 1999, došel Výbor nezávislých expertů pro reformu EK k závěru, že „existence postupu, kdy všechny operace musejí získat předem explicitní povolení od odděleného útvaru finanční kontroly, je hlavní příčinou oslabení smyslu pro osobní odpovědnost manažerů Komise za operace, které povolují, a toho, že udělali velmi málo nebo vůbec nic pro předcházení vážným pochybením“.² Výbor doporučil, aby byl zřízen profesionální a nezávislý Útvar vnitřního auditu, který by poskytoval zprávy přímo prezidentu Komise, aby byla opuštěna existující centralizovaná předauditingová funkce a aby vnitřní kontrola – jakožto integrální součást liniového řízení – byla decentralizována na vrchní ředi-

telství Komise. Komise v lednu 2000 oznámila, že toto doporučení akceptuje, a v průběhu tohoto roku začala Útvar vnitřního auditu reorganizovat.

Termín kontrola řízení nebo vnitřní kontrola se obecně užívá spíše pro systémy, procesy a metody řídicích činností než pro specifický útvar v rámci ministerstva nebo agentury. Je však zajímavé, že Výbor nezávislých expertů ve výše uvedeném doporučení říká, že by měla být zřízena specializovaná funkce vnitřní kontroly na každém vrchním ředitelství Komise. Za výkon této funkce by měl být odpovědný vedoucí úředník, který by podával zprávy vrchnímu řediteli nebo vedoucímu Útvaru vnitřního auditu, a za účetní funkci by se měl odpovídat pověřený účetní.

Box 10.4 KLÍČOVÉ SLOŽKY EFEKTIVNÍCH SYSTÉMŮ FINANČNÍ KONTROLY

- silné centrální ministerstvo odpovědné za všechny finanční záležitosti
- centrální standardy pro účetnictví, finanční výkaznictví a vnitřní audit a systém pro prosazování těchto standardů
- jasné a transparentní hranice odpovědnosti organizačních jednotek a vládních úředníků
- efektivní a logické systémy a postupy pro kontrolu ex ante (bez ohledu na to, kde je umístěna)
- jasné, zevrubné a transparentní postupy pro zprávy o financích a hospodaření všech organizací veřejného sektoru
- silný vnější dohled parlamentu a efektivní externí audit veřejného sektoru

3. Předpoklady efektivní kontroly

Za vnitřní kontrolní činnosti odpovídá vedení organizace. K zavedení a efektivnímu fungování vnitřních kontrolních činností je tudíž nutné, aby se vedení organizace cítilo zavázáno provádět efektivní řízení dané organizace a prokazovalo osobní integritu a profesionalitu. Zavést a realizovat efektivní systém kontrolních činností je možné jen tehdy, existuje-li vedení, které skutečně vede a které je odhodlané efektivní kontrolu prosadit. Další klíčové prvky systému finanční kontroly jsou popsány v boxu 10.4.

Vnitřní kontrola (řízení) vyžaduje dobré prostředí pro kontrolu a také logický rámec pro kontrolní systémy a postupy (viz box 10.5). Do kontrolního prostředí patří koncepce managementu a jeho styl práce, vymezení odpovědnosti a dodržování vnitřních systémů kontroly (řízení) a postupů. Prostředí kontroly ovlivňuje tudíž způsob, jakým v dané organizaci kontrolní systémy a postupy fungují.

Dalším požadavkem je obezřetné a pečlivé posouzení rizik, kterým organizace čelí, a identifikace užitečných kontrolních činností na zvládnutí těchto rizik. Ve složitě strukturované organizaci to může být obtížný úkol, pro jehož řešení může vedení organizace hledat pomoc u expertů. Hlavním zdrojem takové pomoci jsou externí a interní auditoři. Zásadně se však vedení organizace bez ohledu na tuto pomoc musí

Box 10.5 PROSTŘEDÍ FINANČNÍ KONTROLY

Hlavními riziky prostředí finanční kontroly jsou:

- nedostatečná integrita řízení a slabé etické hodnoty,
- nedostatečné zavázání se k profesní odpovědnosti a nevhodné rozdělení pravomocí a odpovědností,
- nedostatečný dohled nad řízením,
- nedostatečná opatření k prevenci, nedostatečné monitorování a nedostatečná reakce na protiprávní úkony.

K důsledkům nedostatečného prostředí pro finanční kontrolu patří:

- výdaje na jiný než původně stanovený účel,
- nevhodné nebo zavádějící vykazování,
- finanční ztráty,
- ztráta důvěry veřejnosti,
- zvýšené riziko podvodů a úplatků.

podílet na celém procesu a zvláště na rozhodnutích o uspořádání kontrolních činností. Zavedené kontrolní postupy musí vedení organizace skutečně využívat, i když je to pro každodenní operace nepohodlné; je také nutné, aby se tyto postupy používaly v celé organizaci. Je jen málo věcí, které mohou oslabit důvěryhodnost systému více než zavedení kontrolních postupů, které se potom nepoužívají.

Kontrolní činnosti musejí být nákladově efektivní. Nesmějí být tak podrobné a obtížné, aby organizaci ochromily. Náklady na kontrolní systémy musejí být proporcionální k riziku, kterému mají zabránit. Vypadá to jednoduše, jde ale o věc velmi významnou: „byrokracie“ je všudypřítomným rizikem, takže se může objevit pokušení zavádět nové kontrolní činnosti i tam, kde to vůbec není třeba.

Vzhledem k významu kontroly řízení při zajišťování efektivní kontroly veřejných prostředků a řádného naplňování rozpočtu hraje aktivní roli při posilování kontroly řízení organizací veřejného sektoru v mnoha zemích rozpočtový odbor ministerstva financí.

4. Druhy vnitřní kontroly (řízení)

Vzhledem k tomu, že je nutné budovat vnitřní kontrolu (řízení) podle individuálních podmínek určité organizace, neexistuje všeobecně platný seznam kontrolních činností. Je však možné popsat kategorie kontrolních činností a okolnosti, za kterých je jejich použití vhodné.

- *Finanční účetnictví a výkaznictví.* Význam těchto úkolů podrobně probíráme v 11. a ve 12. kapitole.
- *Monitorování výkonu.* Tuto otázku důkladně zkoumáme v 15. kapitole.
- *Efektivní komunikace.* Vedoucí pracovníci by si měli být vědomi toho, že jejich podřízení pracují lépe, pokud přesně znají poslání a cíle organizace a také účel, kterému slouží činnost, kterou má organizace provádět. Komunikační kanály jsou součástí řízení kontrolního systému. Vedoucí pracovníci by např. měli svým podřízeným sdělovat svá očekávání, pokud jde o celkový výkon, a tito podřízení by pak měli sdělovat svá očekávání ohledně výkonu za příslušnou část organizace, který je nutný pro naplnění cílů celé organizace. Je důležité, aby komunikace fungovala oběma směry. Stanoví-li vedení organizace jasné cíle a očekávání, mohou pracovníci často navrhnout způsoby dosahování vyšší efektivity při naplňování těchto cílů. Vedení by mělo těmto návrhům věnovat pečlivou pozornost, protože pracovníci v první linii si často uvědomují neefektivnosti, kterých si vedení nemusí všimnout.

Při dosahování cíle organizace jsou navíc vedoucí pracovníci odpovědní také za zajištění toho, že disponibilní zdroje organizace jsou chráněny před nesprávným použitím. K tomuto účelu slouží řada nástrojů:

- *Hmotná kontrola.* Měla by především zahrnovat bezpečnostní postupy pro kontrolu přístupu (např. k účetním výkazům nebo souhrnům položek – a k položkám samotným, které mají značnou hodnotu a mohly by být snadno ukradeny).
- *Účetní kontrola.* Měla by zahrnovat postupy, podle kterých se operace vykazují v účetním systému. Může např. existovat požadavek, aby všechny hotovostní příjmy byly denně ukládány do banky. Po osobě, která tyto příjmy vybírá, lze požadovat, aby plátci vydala písemný doklad a udělala i kopii pro účetního. Účetní kontrola také zahrnuje vnitřní postupy v rámci účetního systému, které mají zjišťovat a vykazovat všechny anomálie. V tomto případě lze od účetního požadovat, aby uvedl v soulad tyto dva doklady – výběr hotovosti a uložení hotovosti – a ohlásil všechny rozdíly. Další obvyklá kontrolní činnost se týká výdajů; ty by měly být porovnány s rozpočtem nebo s jinými povoleními k realizaci. Výdaje, u nichž se zjistí, že s těmito podklady nekorespondují z hlediska očekávané struktury, by měly podléhat oznamovací povinnosti, a výdaje, které překročí maximální povolený objem, by se měly zablokovat.
- *Kontrola procesů.* Existují postupy určené k zajištění toho, aby se kroky prováděly pouze s patřičným oprávněním. Např. vydání příkazu k proplacení nebo povolení závažné smlouvy může vyžadovat dokumentaci od žadatele, přezkoumání úředníkem, který platbu provádí, a souhlas toho, kdo má na starosti dohled. Velká vydání mohou vyžadovat souhlas od vyššího úředníka. Platba tomu, s kým je uzavřena smlouva, může vyžadovat dokumentaci ve formě originálního příkazu k proplacení, dokument od toho, s kým je uzavřena smlouva popisující jím zajišťované zboží a služby, a ověření od úředníka, který má zboží či službu přijmout, že k tomuto došlo. Platby nad určitou výši mohou vyžadovat přezkoumání a souhlas vyššího úředníka. V některých zemích jsou pracovní a kvalifikační nároky na pracovníky důležitou součástí kontrolního systému řízení. Zájemce o místo musí před jeho získáním podstoupit přísné zkoušky a obdržet kvalifikační osvědčení.
- *Kontrola veřejných zakázek.* Probrali jsme v 8. kapitole.
- *Oddělení povinností.* Toto oddělení je jak kontrolním opatřením, tak i neopominutelným prvkem mnoha kontrolních systémů. Charakteristickým rysem přitom je, že jakoukoli operaci musejí provádět minimálně dva lidé, aby se minimalizovalo riziko nesprávných kroků. V předchozím příkladu, který se týkal zacházení s hotovostními příjmy, jedna osoba vybírá hotovost, druhá ji ukládá do

banky a třetí uvádí do souladu dokumenty o vybrané hotovosti a zapisuje údaje do účetních výkazů. Toto oddělení povinností je základním prvkem téměř každého finančního kontrolního systému, jeho využívání však může být nadměrné. Pokud bychom jej totiž dovedli do extrému, může značně poškodit efektivnost organizace a narušit její schopnost efektivně naplňovat smysl své existence.

- *Vnitřní audit.* V oddílu C je uveden plný popis.

5. Omezení vnitřní kontroly

Žádný kontrolní systém neposkytuje dokonalou záruku proti riziku špatného fungování nebo nepoctivosti. Jakýkoli systém, který usiluje o dosažení svého cíle, by mohl vést k nákladům značně neúměrným rizikům a k nepružnosti organizace; platí to zejména pro složité organizace. Správným cílem kontrolního systému by tudíž mělo být poskytnutí „rozumného ujištění“, že k nesprávným krokům nedojde, nebo že, dojde-li k nim, budou objeveny a ohlášeny příslušné instituci. Vedoucí pracovníci, majíce toto na paměti, by si měli uvědomovat rizika, která s vytvářením a provozováním kontrolních systémů řízení souvisejí.

- *Chybný návrh.* Zdůraznili jsme, že vnitřní kontrolní systémy (řízení) je nutné navrhovat pro specifickou organizaci, operace a prostředí, ve kterém budou fungovat, a to po pečlivém zvážení v dané situaci možných rizik. Vedoucí pracovníci jsou občas vystaveni pokušení zkrátit proces přípravy kontrolního systému, např. tím, že převezmou kontrolní systémy navržené pro jinou organizaci. To může být nebezpečné. Neadekvátně navržené kontrolní systémy mohou vyvolat pocit bezpečí, které může vést k přehlédnutí významných rizik v jedné části operace a k vytvoření zbytečné nepružnosti v části jiné.
- *Špatná implementace.* Sebelépe navržený systém dosáhne svého cíle jen tehdy, když se řádně implementuje. Vedoucí pracovníci na všech úrovních, stejně jako ti, kteří mají na starosti dohled, musejí bedlivě dbát na to, aby každý postupoval v souladu s danými kontrolními postupy. Ještě důležitější je, aby zaměstnanci tyto postupy uznali a akceptovali a aby nebyli vystaveni pokušení je ignorovat, jsou-li pro ně nepříjemné, nebo aby tak nečinili v důsledku časové tísně či stresu. Splnění tohoto kritéria je při navrhování efektivních kontrolních systémů klíčovým prvkem. Vedoucí pracovníci by měli také již dopředu uvažovat o alternativním uspořádání, které je vhodné pro případy mimořádných okolností, jež vyžadují obejití řádných postupů.
- *Malá odezva na vykázané anomálie.* Kontrolní systémy jsou sestaveny tak, aby upozorňovaly na události, které se odlišují od očekávání. Pro to, aby systém zůstal efektivní, je tudíž zásadní, aby ti, kdož dohlížejí, a vedoucí pracovníci řádně reagovali na to, co vybočuje z normálu. Každou takovou událost je nutné ihned zkoumat, aby se zjistilo, zda nedošlo k protiprávnímu kroku. Pokud tomu tak je, měla by následovat náprava. Nedostatečně účinná reakce na vykázané anomálie efektivnost kontrolního systému rychle podkopává. Při přípravě kontrolního systému je vhodné vzít v úvahu i toto. Nezbytná je však určitá obezřetnost, abychom se vyhnuli tomu, že by byl systém tak citlivý, že by často vyvolával „falešný poplach“. Pokud k falešnému poplachu dochází příliš často, je pravděpodobné, že se bude ignorovat poplach oprávněný.
- *Tajná úmluva.* Jakýkoli kontrolní systém lze výrazně narušit, pokud se proti němu spikne dostatečný počet klíčových jedinců a ti zfalšují významné dokumenty. Vznik skupiny potřebného počtu „narušitelů“ může sice ztížit dostatečně ucelený systém kontroly, ale pouze za cenu potenciálně vysokých ztrát v důsledku organizační neefektivnosti. Nepravosti tohoto druhu obvykle vyjdou na světlo, když se o nich dozví a poukáže na ně někdo, kdo ve skupině narušitelů není, nebo když dojde k selhání

mezi narušiteli. Mohou se také objevit v průběhu rutinního auditu, pokud se týkají značného objemu prostředků nebo pokud „spiklenci“ nejsou dostatečně opatrní při falšování dokumentů.

- *Špatná činnost vrcholového vedení.* Vnitřní kontrola (řízení) je určena k tomu, aby pomáhala vedení organizace při kontrole jejího fungování, a nikoli ke kontrole samotného vedení. Existuje řada příkladů nepoctivých vrcholových vedoucích pracovníků, kteří porušili kontrolní systémy a dopustili se různých podvodů a zneužití. Ve velké organizaci však tyto činnosti často zjistí podřízení. Nejlepší prevencí proti špatné činnosti vrcholového vedení tudíž může být prostředí otevřenosti, ve kterém jsou pracovníci nabádáni k hlášení důkazů o protiprávních krocích a ve kterém mají důvěru v to, že nebudou potrestáni za to, že jsou neloajální vůči svým nadřízeným. Tato otevřenost se stává součástí kontrolního prostředí.

Vnitřní kontrolní činnosti (řízení) jsou základní součástí systému a fungování jakékoli organizace. Čím je organizace a její činnosti rozsáhlejší a složitější, tím více pozornosti je třeba věnovat navrhování kontrolních systémů. K tomu, aby byly kontrolní systémy plně efektivní, je nutné, aby vedoucí pracovníci aktivně podporovali jejich zavedení a provozování.

C. Vnitřní audit

1. Úvod

Institut pro interní auditory definuje vnitřní audit následujícím způsobem:

„Interní audit je nezávislá, objektivní, prověřovací a konzultační činnost určená ke zlepšení fungování organizace a ke zlepšení jejích operací. Pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že do ní vnáší systematický a disciplinovaný přístup k hodnocení a ke zlepšení efektivnosti řízení rizik, ke kontrole a k řídicím procesům.“³

Interní audit logicky vyplývá z vnitřní kontroly.

Evropské modely organizací pro speciální finanční kontrolu korespondují se dvěma přístupy, o kterých jsme mluvili výše v oddílu B, s přístupem centralizovaným a decentralizovaným. V Portugalsku např. poskytuje zprávy Vrchní inspektorát financí (*Inspectorate General for Finance – IGF*) přímo ministerstvu financí a odpovídá za finanční kontrolu ex post všech výdajů a příjmů administrativy veřejného sektoru. Kromě IFG mají své vlastní kontrolní organizace (*Inspectorates General – vrchní inspektoráty*) i výdajová ministerstva. Naproti tomu Útvar pro vnitřní audit britského ministerstva financí není odpovědný za kontrolu veřejných příjmů a výdajů jako takových, ale spíše za dohled na tím, zda jsou vnitřní kontrolní systémy řízení v jednotlivých ministerstvech, včetně jejich vlastních specializovaných organizací zabývajících se finanční kontrolou (útvary vnitřního auditu), řádně prosazovány. Mnoho zemí střední a východní Evropy dosud nemá žádnou specializovanou organizaci na finanční kontrolu jako takovou, mají však „kontrolní útvar“, který mj. zkoumá tvrzení o protiprávních postupech a podvodech, a to před tím, než se tyto případy dostanou k soudu. Většina kandidátských zemí ze střední a východní Evropy transformuje tyto funkce do skutečných organizací pro finanční kontrolu.

Evropská komise zavedla funkci vnitřního auditu v roce 1990 tak, že vytvořila zvláštní útvar v rámci existujícího Vrchního ředitelství pro finanční kontrolu. Útvar pro vnitřní audit Evropské komise získal mandát k výkonu finančního auditu ve všech vrchních direktorátech každé tři až čtyři roky. Účelem těchto auditů je zkoumat rozpočtový a finanční systém a provádět rozsáhlé testy na vzorku operací. Poté se zpracovávají závěry týkající se slabých a silných stránek systémů a navrhuje doporučení pro nutná zlep-

šení. Následný audit se provádí o 12 až 18 měsíců později. Kromě finančních auditů rozvíjí Útvar pro vnitřní audit kapacitu pro výkonnostní audit a je stále více vyzýván k tomu, aby zkoumal problémové oblasti, v jejichž důsledku jsou vynakládány značné objemy neoprávněně vynaložených prostředků, které je nutné získat zpět.

Mnoho kandidátských zemí nemá systematické postupy pro vnitřní audit jako takový, ale některé mají „kontrolní útvar vlády“ nebo „kontrolní sbor“ vycházející z praxe dřívějšího režimu, který zkoumá stížnosti, jež na zaměstnance zaslali lidé, a může také zkoumat tvrzení o protiprávních postupech a podvodech před tím, než tyto případy předá kriminální nebo finanční policii. Je však zřejmé, že tyto útvary se auditem finančního řízení nezabývají systematicky.

2. Mandát interního auditora

Interní auditor plní své funkce, jak jsme je vymezili výše, tím, že prošetřuje, jak byly provedeny vybrané operace, a také především tím, že posuzuje, jak dobře fungují systémy a postupy vnitřní kontroly. V praxi by měl útvar interního auditu zahrnovat dva hlavní druhy činností – finanční audit a výkonnostní audit:

- *Finanční audit* je audit rozpočtového a finančního systému doplněný testem souladu s právním pořádkem a obsahuje i důležité testy skutečných operací. Finanční audit se obecně provádí na základě ročního plánu s tím, že u každého odboru ministerstva nebo u každého útvaru agentury k němu dochází přinejmenším jednou v průběhu víceletého cyklu. Finanční audit může také zahrnovat zvláštní posouzení efektivnosti účetních systémů, včetně zabezpečení systému informačních technologií a způsobů vykazování.
- *Výkonnostní audit* neboli audit „využívání peněz“, který by měl být součástí ročního plánu; zahrnuje rozsah, v němž by měly dosaženy stanovené cíle a specifické programy ministerstev nebo agentur, a porovnává ho s rozsahem, ve kterém byly – nebo nebyly – skutečně dosaženy, zda byly dosaženy při nákladech, které odpovídají příslušnému riziku, včas a řádně při minimální spotřebě zdrojů.

Vnitřní audit může také zahrnovat specifickou analýzu využívání lidských zdrojů, která posoudí rozsah, ve kterém využívání lidských zdrojů koresponduje s cíli ministerstva nebo agentury, a posoudí také úkoly, jejichž plnění se od dané instituce požaduje. Některé příklady otázek, které obvykle zkoumá interní auditor, jsou uvedeny v boxu 10.6.

3. Nezávislost interního auditora

Interní auditor by měl být odpovědný ministrovi nebo vrchnímu tajemníkovi ministerstva nebo agentury a poskytovat rady ohledně efektivního řízení zdrojů, aniž by se dotýkal politických otázek. V členských státech EU, ve kterých se interní audit provádí centralizovaným vrchním finančním inspektorátem, je nezávislost tohoto úřadu zajištěna tím, že podává zprávy přímo ministru financí. V jiných zemích poskytuje interní auditor zprávy přímo vedoucímu (vrcholovému vedení) ministerstva nebo agentury. V kandidátských zemích se praxe různí. „Útvary kontroly“ zděděné z období bývalého režimu většinou podávají zprávy přímo ministrovi nebo v některých případech úřadu předsedy vlády.

Je důležité, aby byla jasná podstata nezávislosti interního auditora. Neměla by být stejná jako u externího auditora (např. nejvyšší kontrolní instituce), jenž předává zprávy přímo parlamentu nebo úřadu odpovědnému za rozpočet, jehož nezávislost je obvykle zesílena délkou funkčního období a způsobem jmenování a jenž je chráněn proti neopodstatněnému propuštění. Interní auditor je odpovědný vůči vedoucímu pracovníkovi ministerstva a je zaměstnancem ministerstva nebo agentury. Institut interních auditorů definuje nezávislost následujícím způsobem:

Box 10.6 CO HLEDÁ VNITŘNÍ AUDITOR?

Interní auditor zkoumá na prvním místě to, zda používaný systém a postupy zajišťují, aby se zdroje používaly v souladu s příslušnými pravidly a předpisy. Tato činnost často obsahuje – zejména v kontextu EU – požadavek, aby odpovídající vzorek operací či produktů kontrolovala instituce členské země.

Např. u výdajů na zemědělství si auditor bude přát, aby měl solidní doklady o tom, že dotace na chov zvířat či na produkci zemědělských plodin se používají k tomuto účelu a že je získávají farmáři, kteří jsou k tomu oprávněni.

Obdobně je nutné doložit, že dotace na školení nezaměstnaných se použily pro zamýšlený účel a pro skutečné a oprávněné žadatele.

V kontextu EU se auditoři setkávají s obecným problémem, že se prostředky požadují spíše pro odhadované výdaje než pro výdaje, které se uskuteční a jsou proplaceny.

V oblasti veřejných zakázek by se měl auditor ujistit, že výzva k podání nabídky v soutěži o veřejnou zakázku byla náležitě zveřejněna, že existují uspokojující postupy pro přijímání a hodnocení nabídek a že postup pro přidělování veřejné zakázky je v souladu s národními požadavky anebo s požadavky EU. Studie Komise z konce 80. let došla k závěru, že by daňoví poplatníci mohli platit přibližně o 20 mld. ecu každý rok méně, kdyby byl systém veřejných zakázek v rámci ES v souladu se směrnicemi EK.

Obecně řečeno, interní auditor bude hledat důkazy o tom, že programy a činnosti naplnily svůj účel.

„Interní auditoři jsou nezávislí, pokud mohou svou práci vykonávat svobodně a objektivně. Nezávislost internímu auditorovi umožňuje poskytovat objektivní a jednoznačné soudy, které jsou základem pro správné provedení auditu. Toho se dosahuje prostřednictvím organizačního statutu a objektivnosti.“⁴

Není třeba dodávat, jak zdůrazňuje Institut interních auditorů, že „interní auditoři by měli být nezávislí na činnostech, které kontrolují“. V žádném případě by nemělo docházet k tomu, že úředník odpovědný za poskytování dotací např. na bydlení by následně prováděl interní audit systému a postupů používaných při alokaci těchto dotací.

Vzhledem k tomu, že interní auditor není nezávislý na ministerstvu nebo agentuře, ve které působí, je pro jeho funkci důležité, aby měl v rámci organizace odpovídající postavení a význam. Jedním ze způsobů, jak posílit význam interního auditu, je existence výboru pro audit, kterému by předsedal nejlépe vedoucí ministerstva nebo agentury. Ve výboru by měli být zástupci nejvyššího vedení ministerstva, finančního řízení a specialisté na audit. Jak soukromý, tak veřejný sektor uznávají význam výboru pro audit při zajišťování toho, aby všechny kategorie zaměstnanců braly interní audit vážně a aby plně s auditory spolupracovaly. Rozvoj těchto postojů ze strany zaměstnanců přispěje k vytvoření správných podmínek pro efektivní (vnitřní) kontrolu řízení. Důležitou funkcí výboru pro audit je identifikace oblastí, na které by se měl budoucí program kontroly ministerstva zaměřit, a závěrů, které by se měly z probíhajících kontrol odvodit.

4. Vztah interního auditu k interní kontrole (řízení) a k externímu auditu

Interní auditor by se neměl podílet na procesu interní kontroly (řízení), který by měl hodnotit a posoudit. Neexistuje žádná námitka proti tomu, aby interní auditor poskytl svůj názor na „předběžný audit“ systémů nebo postupů, které se připravují pro nový program nebo projekt, nebo aby ho sám provedl; spíše naopak, považuje se to za výhodné. Interní audit by však neměl být součástí vnitřní kontroly ani by s ní neměl být opakovaně spojován. Zásadní význam má, aby si interní audit udržoval odstup tak, aby vedení uznávalo svoji odpovědnost za vnitřní kontrolu a dávalo najevo, že má vlastní zájem na tom, že provádí efektivní interní kontrolu vlastními silami.

Vztah mezi interním a externím auditorem může být narušen, pokud se externí auditor považuje za dohlížitele a posuzovatele interního auditu. Měl by být vytvořen rozumný vztah, v němž jedna strana jasně uznává roli a odpovědnost strany druhé. I když externí auditor může nalézat prostor pro zlepšení práce interního auditora nebo může dokonce požadovat audit jeho práce, nemělo by to bránit smysluplnému funkčnímu vztahu založenému na rovnocenném partnerství. Pokud jedna strana má důvěru v práci strany druhé a společně plánují svoji práci, může docházet k užitečné výměně názorů, zkušeností a informací o metodice a lze uspořít drahocenný čas a zdroje. Toho lze dosáhnout, aniž bychom oběma druhům auditu upírali výrazné rozdíly a odlišné cíle.

Jak pro kontrolovanou organizaci, tak pro auditora má zásadní význam, aby existovalo jasně vymezené zaměření auditu. Kontrolované organizaci to umožňuje, aby měla stále pod kontrolou správně načasovaný a adekvátní tok rozpočtových prostředků, aby uplatňovala postupy efektivního účetnictví a také aby si zajišťovala soulad mezi výkazy o výdajích a získanými nebo požadovanými rozpočtovými prostředky. Box 10.7 a schéma 10.1 ukazují hlavní požadavky na zaměření auditu a na základní strukturu toku rozpočtových prostředků a informací společně s odpovídajícími kontrolními funkcemi v souladu s platbami ze strukturálních fondů EU členskými státy. Směrnice Komise č. 2064/97, o finanční kontrole členských států, která se týká operací spolufinancovaných ze strukturálních fondů, podává indikativní popis požadavků na informace pro zaměření auditu.

5. Finanční kontrola zahraniční pomoci

Základním pravidlem pro zacházení se zahraniční pomocí, bez ohledu na to, zda je včleněna do národního rozpočtu, je používat mechanismy finanční kontroly (vnitřní kontrola, interní audit, externí audit), které v dané zemi existují, k zajištění řádného a efektivního využití této zahraniční pomoci.

Každá země přijímající zahraniční pomoc se musí sama postarat o zabezpečení fungujícího mechanismu finanční kontroly, který zajistí zdravou správu finanční pomoci a její tok existujícími systémy. Tam, kde tomu tak není, může být po konzultacích s ministerstvem financí řešením speciálně vytvořený útvar pro správu programů nebo sít implementačních agentur napojených na jednotlivá ministerstva s tím, že se rozpočtové prostředky usměřňují prostřednictvím mechanismu umístěného na ministerstvu financí nebo na něj napojeného (např. Národní fond pro předvstupní fondy EU – Phare, ISPA a SAPARD – viz oddíl D).

Jako při jakékoli jiné vnitřní kontrole (řízení) je zásadní věcí, aby kontroly vycházely z realistického odhadu rizika v dané zemi; mezinárodní organizace však vykazují tendenci na základě skutečně oprávněných důvodů používat i v cizích zemích jejich „domácí pravidla“. To je bezpochyby nevyhnutelné, ale pouze jako doplňující opatření. Mezinárodní organizace by se však měly pokusit tato pravidla v dosažitelné míře harmonizovat, aby se usnadnilo dosažení cíle země přijímající pomoc při správě rozpočtových prostředků a aby se maximálně využil její existující systém. Země přijímající pomoc mohou provádět správu těchto prostředků tak, že pověří jedno ministerstvo – obvykle ministerstvo financí – koordinací zahraniční pomoci.

Box 10.7 ZAMĚŘENÍ AUDITU

Auditor bude vždy při finanční kontrole vycházet z řady uskutečněných a dokladovaných operací.

V kontextu ústředního rozpočtu nebo rozpočtu územních samospráv bude nutné:

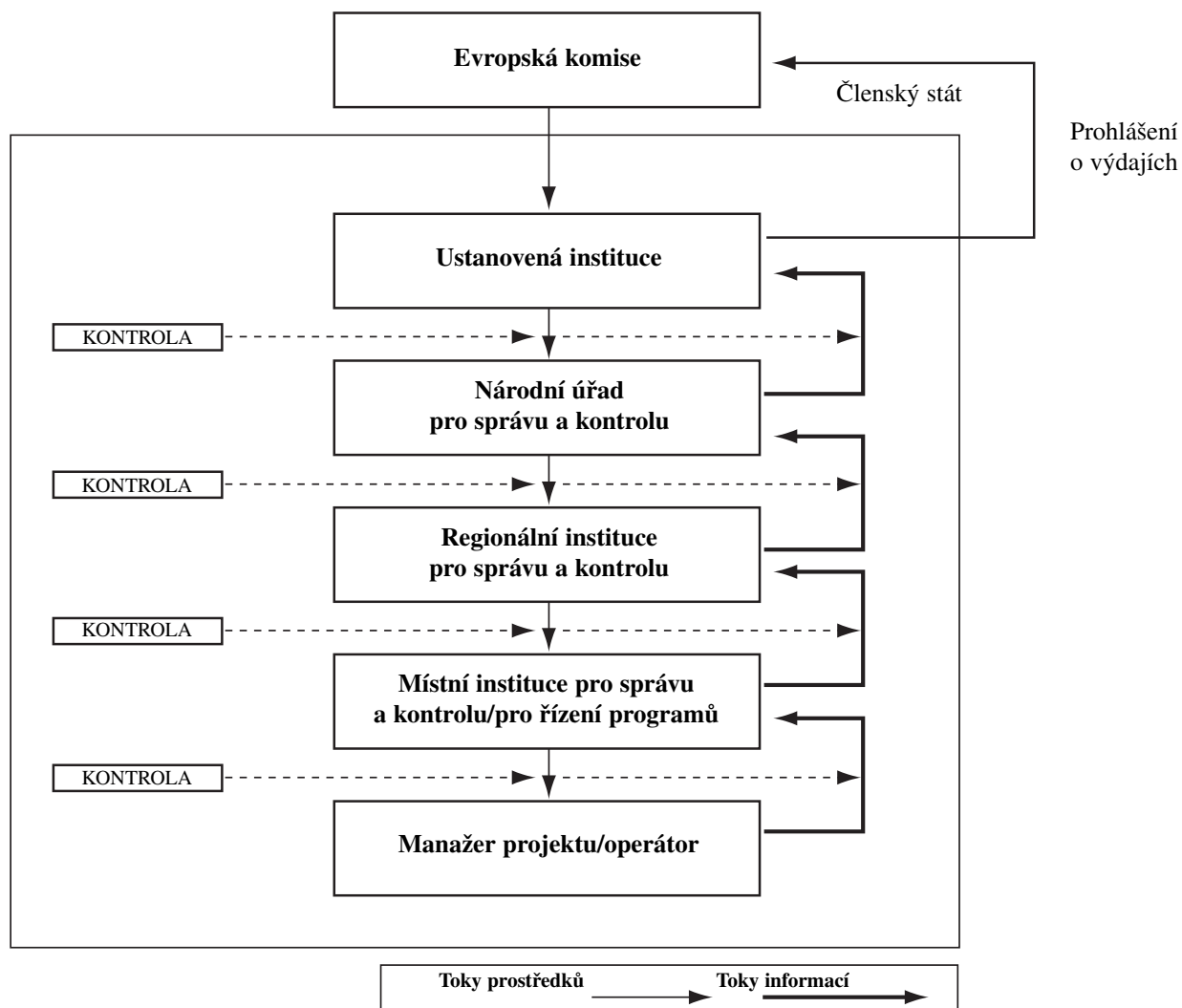
- sledovat jednotlivé výdajové položky a schválené platby,
- kontrolovat převody rozpočtových prostředků ověřené ministerstvem financí nebo státní pokladnou na ministerstva nebo územní samosprávu,
- sledovat a hodnotit systémy a postupy, jejichž prostřednictvím se uděluje souhlas s platbou smluvní straně nebo příjemcům dotace,
- doplnit úplnou evidenci plateb dokladem o tom, že platba byla – nebo nebyla – v souladu s pravidly a nařízeními.

V souvislosti s EU bude nezbytné:

- identifikovat schválené položky rozpočtu EU, které opravňují čerpání prostředků,
- evidovat tok rozpočtových prostředků z Evropské komise na ministerstvo financí,
- sledovat toky rozpočtových prostředků k ministerstvům odpovědným za jejich správu a identifikovat postupy pro přijímání a další pohyb těchto prostředků,
- sledovat tok rozpočtových prostředků v regionálních a obecních rozpočtech a kontrolovat postupy pro evidenci jejich přijímání a dostupnost národního spolufinancování, pokud se vyžaduje, a identifikovat programy a projekty, pro které jsou tyto prostředky určeny,
- zajistit, aby národní rozpočtové prostředky a rozpočtové prostředky EU byly k dispozici svým příjemcům za předpokladu řádného ověření výdajů a práce nebo poskytovaných služeb,
- sledovat opačný tok, a to oprávněných výdajů od regionálních a územních jednotek na ministerstvo, které odpovídá za jejich správu,
- uvést v soulad doklad o oprávněných výdajích na daný projekt nebo souhrn projektů se získanými rozpočtovými prostředky a s výkazem zasláným Komisi.

Zkoumat zaměření auditu je užitečné pro Komisi i pro členské státy, a to při identifikaci možných zpoždění v toku rozpočtových prostředků a v realizaci projektů a při možných obtížích ve zjišťování jednotlivých položek výdajů a dále při uvádění do souladu skutečné výše použitých rozpočtových prostředků s původně převedeným objemem.

Schéma 10.1 PŘÍKLAD ZAMĚŘENÍ AUDITU NA FONDY EU



D. Finanční řízení prostředků z EU v kandidátských zemích

1. Úvod

V (problematické) praxi většiny zemí střední a východní Evropy, které získávají zahraniční technickou pomoc (nazývanou také nenávratná technická pomoc) od EU a od řady bilaterálních a multilaterálních dárců, se tato pomoc nezahrnovala ani do přípravy rozpočtu, ani do jeho plnění.

Existovalo pro to několik důvodů:

- Vzhledem k tomu, že jen zřídka bylo v moci vlády rozhodnout o prioritách při využívání těchto prostředků a že plánování se často provádělo mimo obvyklý rozpočtový proces, nemělo prakticky smysl se pokoušet tyto prostředky do rozpočtu zahrnovat. V případě pomoci získané od bilaterálních dárců vláda, která pomoc přijímala, často ani neznala objem této pomoci.

- Prostředky zahraniční kontroly často obcházel kontrolní postupy ministerstva financí.
- Za zadávání veřejných zakázek na služby, dodávky a práce, které se financovaly ze zahraniční pomoci, má obecně odpovědnost dárce, nikoli příjemce pomoci.

Někteří multilaterální dárce již začínají převádět na země příjemce více odpovědnosti poskytováním prostředků formou půjčky nebo grantu. EU např. zavedla již před několika lety Decentralizovaný implementační systém (*DIS – Decentralised Implementation System*), který postupně převádí stále větší odpovědnost za hospodaření s těmito prostředky na přijímající zemi.⁵ Systém Národního fondu je další decentralizací a „Memorandum porozumění při zřízení Národního fondu“, podepsané Komisí a kandidátskými zeměmi (v různých obdobích), vymezuje Národní fond jako „útvár v rámci ministerstva financí, který usměrňuje prostředky Společenství k příjemcům“. Přijímající země odpovídá za celkovou finanční správu prostředků EU získaných do období plného členství v EU (tj. z předvstupních fondů), včetně zadávání veřejných zakázek prostřednictvím Decentralizovaného implementačního systému Komise.

S tím, jak systém Národního fondu převádí více funkcí správy a kontroly na národní úroveň, bude celková odpovědnost za správu systému převedena na pověřené vedoucí úředníky v dané zemi. V případě špatné správy nebo zneužití prostředků může Evropská komise vyžadovat vrácení svých prostředků.

Důsledkem zavedení systému Národního fondu je, že kandidátské země musejí upravit a posílit své postupy pro správu a kontrolu veřejných prostředků. Konkrétně je nutné, aby zavedly nebo zlepšily funkce vnitřní kontroly a vnitřního auditu. Zlepšit je nutné také účetní systémy a systém pro zadávání veřejných zakázek, aby vyhovovaly standardům Evropské unie. Posílení systémů řízení veřejných výdajů je požadavkem předvstupního období a předpokladem pro efektivní správu prostředků EU. (Příloha II obsahuje hlavní otázky, které je nutné zvažovat při zavádění systému Národního fondu a s tím souvisejících rozpočtových a kontrolních mechanismů.)

Slovníček pojmů týkajících se zřízení Národního fondu a s tím souvisejících postupů je uveden v boxu 10.8.

2. Zahrnování prostředků EU do národního rozpočtu

V mnoha kandidátských zemích nejsou prostředky ze zahraničních grantů součástí ročního rozpočtu. To omezuje stanovení priorit a může vést k přesahům a neoptimální alokaci zdrojů. Výsledkem je, že celková výše disponibilních zdrojů pro určitou oblast nebo ministerstvo není přesně známa, proces není transparentní, obtížná je kontrola a monitoring.

Aby mohla země zahrnout vnější zdroje do národního rozpočtu, je nezbytné znát odhad objemu prostředků, který bude pravděpodobně k dispozici. Až donedávna tomu tak nebylo. Podle návodu Společenství pro poskytování technické pomoci vydaného v roce 1999⁶ je už možné zahrnout priority a cíle do víceletého Přístupového partnerství. Je tudíž možné, aby každá země uváděla pomoc a spolufinancování pro určité činnosti na zvláštních řádcích rozpočtu nebo v jednom řádku, ve kterém je uveden celkový objem dotací ze zahraničních zdrojů. První přístup je výhodnější z hlediska stanovení priorit a transparentnosti. Je však maximálně důležité, aby se vláda a donátor ještě před dokončením rozpočtového procesu pro následující rok dohodli na objemu prostředků a na prioritách.

V mnoha zemích to může znamenat, že by zákon o rozpočtu měl zahrnovat ustanovení pro prostředky ze zahraničních dotací (pokud už toto ustanovení v zákoně není) a že ministerstvo financí začlení do svých předchozích vyhlášek způsob, jakým se tato pomoc v rozpočtových dokumentech zahrne a vykáže.

Box 10.8 NÁRODNÍ FOND – DEFINICE**Decentralizovaný implementační systém (*DIS*)**

Implementační systém programu Phare, ve kterém je část odpovědnosti za správu převedena na přijímající zemi a Komisi zůstala konečná odpovědnost podle Smlouvy o založení ES.

Ústřední úvar pro financování a smlouvy (*CFCU – Central Finance and Contracts Unit*)

Implementační útvar v dané zemi odpovědný za veřejné zakázky, uzavírání smluv a výplatu peněz na projekty financované z Phare. Vedoucí úředník, který má na starosti programy, odpovídá za technickou implementaci programů těchto projektů.

Implementační agentura (*IA – Implementing Agency*)

Implementační útvar v dané zemi odpovědný za veřejné zakázky, uzavírání smluv, výplatu peněz a technickou implementaci projektů.

Společný monitorovací výbor (*JMC – Joint Monitoring Committee*)

Výbor, který se skládá se zástupců NAO, NAC, PAO a Evropské komise, je odpovědný za dohled nad programy Phare a nad předvstupními fondy.

Národní koordinátor pro pomoc (*NAC – National Aid Co-ordinator*)

Úředník dané země (většinou ministr), který má celkovou odpovědnost za plánování a správu programů financovaných EU v přijímající zemi. Tento koordinátor také zajišťuje úzké propojení mezi obecným procesem přistoupení a využíváním finanční pomoci Společenství a odpovídá za monitorování a hodnocení programů Phare.

Národní úředník pro autorizaci (*NAO – National Authorising Officer*)

Úředník dané země, který je v čele Národního fondu. Odpovídá za finanční správu předvstupních fondů.

Národní fond (NF)

Ústřední jednotka pro správu hotovosti, obvykle na ministerstvu financí, jejímž prostřednictvím jsou prostředky EU převáděny k příjemcům.

Perseus

Systém Evropské komise pro finanční výkazy a zprávy propojený s Decentralizovaným implementačním systémem (*DIS*).

Úředník pro autorizaci programu (*PAO – Programme Authorising Officer*)

Úředník dané země, který je v čele Implementační agentury nebo CFCU. Odpovídá za operace IA, popř. CFCU, a za řádnou finanční správu projektů, které se mají implementovat.

Vedoucí úředník pro program (*SPO – Senior Programme Officer*)

Úředník dané země (z ministerstva nebo agentury) odpovědný za technickou implementaci projektů v případech, kdy je CFCU odpovědný za administrativní a finanční stránku projektů.

3. Výběr modelu pro finanční řízení prostředků EU

Pokud jde o plnění rozpočtu, existují mezi zeměmi rozdíly v systému, který zavedly, a v míře nezávislosti jednotlivých ministerstev. Mnoho kandidátských zemí zavedlo pokladní systém, jehož prostřednictvím se spravují veškeré rozpočtové prostředky. Jiné země delegovaly tuto odpovědnost na jednotlivá ministerstva nebo na jiné státní instituce. Pokud se jedná o řízení vnějších zdrojů, obecně se doporučuje pokračovat v existujícím systému správy. Neexistuje jedno „standardní“ řešení pro zřízení Národního fondu; každá země si musí vyvinout svůj vlastní systém, který odpovídá správní struktuře a celkovému prostředí země.

V některých zemích je možné diskutovat o zřízení oddělené instituce pro řízení pomoci Společenství. Země by měla, jak je to jen možné, využívat existující systém správy a, pokud to jde, zdokonalovat jednotlivé části tak, aby vyhovovaly požadavkům Národního fondu.

Hlavní otázkou je rozdělit pravomoci mezi Národní fond a implementační agentury, zejména pokud jde o platby. Memorandum o porozumění mezi kandidátskou zemí a Evropskou komisí rozdělení pravomocí mezi Národní fond a implementační agentury předvídá. Podle tohoto uspořádání má Národní fond odpovědnost za celkové finanční řízení pomoci Společenství a implementační agentury odpovídají za finanční a technickou implementaci specifických dotací a prostředků. Platby se uskutečňují jedním ze dvou způsobů popsaných dále.

a) Používání pokladny

V zemích s rozvinutým systémem státní pokladny, která odpovídá za řízení rozpočtu země, je logické, aby Národní fond existoval v rámci státní pokladny. V tomto pojetí by bylo hlavní odpovědností státní pokladny vůči Národnímu fondu finanční řízení a provádění plateb za smlouvy uzavírané implementačními agenturami (viz dále). Pokladna anebo Národní fond také vznášejí požadavky na prostředky Evropské komisi, vedou účetnictví a připravují finanční výkazy. Protože většina pokladen není sama o sobě bankou, potřebuje si pokladna zřídit účet u komerčních bank v dané zemi nebo u centrální banky.

b) Používání oddělené organizace Národního fondu

V zemích, které nemají státní pokladnu a ve kterých jednotlivá ministerstva odpovídají za finanční řízení a mají své vlastní bankovní účty, by měla být oddělená organizace Národního fondu zřízena v rámci ministerstva financí. Národní fond pak bude fungovat jako pokladna pro řízení pomoci Společenství.

Při navrhování tohoto systému je nutné rozhodnout, kdo bude mít pravomoc provádět platby na příslušných účtech (které podle Memoranda musí Národní fond zřídit). Platby může provádět buď Národní fond, nebo implementační agentury. Odpovědnost za používání správných postupů finančního řízení by měl mít Národní fond.

Některé země se systémem pokladny si mohou zřídit samostatnou organizaci pro zavedení systému Národního fondu, tj. paralelní pokladnu. V tomto pojetí buď mohou být účty vedeny pokladnou, nebo lze zavést oddělené účty pro prostředky EU mimo pokladnu, přičemž hlavní nevýhodou této druhé možnosti je, že může docházet ke zdvojování funkcí s pokladnou.

Z hlediska finanční kontroly by se mělo rozhodnout, zda instituce spadá pod pravomoc existujícího útvaru pro interní audit (např. v rámci ministerstva financí), nebo zda je nutné vytvořit nový útvar pro interní audit.

4. Implementační agentury

Správu, finanční a technické řízení programů a projektů financovaných z předvstupní pomoci EU (ISPA a SAPARD) a programu Phare provádějí implementační agentury. Implementační agentury odpovídají za návrh projektů a za celý proces veřejných zakázek podle Decentralizovaného implementačního systému Phare a také za dohled nad projekty. Platby relevantních smluv provádějí buď samy implementační agentury, nebo Národní fond; to závisí na tom, jaký byl zvolen model – viz výše. Pokud platby provádí Národní fond, implementační agentury ověřují, zda dostaly požadované dodávky nebo služby, a požadují, aby byla provedena platba.

Národní fond by měl v obou výše uvedených případech uzavřít dohodu s každou implementační agenturou. Tato dohoda vymezuje odpovědnost implementačních agentur. V závislosti na správním systému země může být nutná i sekundární legislativa.

Implementační agenturou může být buď odbor ministerstva, nebo jednoúčelový útvar pro veřejné zakázky. V některých případech byly implementační agentury vytvořeny z útvarů, které se v předchozích letech zabývaly implementací projektů Phare. Je dobré, aby měly určité zkušenosti s veřejnými zakázkami v rámci decentralizovaného implementačního systému. Jak popisuje box 10.8, implementační agentury pracují pod dohledem úředníka pro autorizaci programu (*Programme Authorising Officer – PAO*).

5. Interní audit a kontrola

Požadované funkce interního auditu by měly provádět odbory pro interní audit příslušných výdajových ministerstev. Odbor ministerstva financí pro interní audit (nebo kterýkoli jiný útvar, jenž má celkovou odpovědnost za interní audit) může považovat za nezbytné podílet se v přechodném období na interním auditu celé pomoci Společenství a trvale zabezpečovat, aby odbory ministerstev uplatňovaly pro interní audit odpovídající standardy a postupy. To doplní jeho celkovou a trvalou odpovědnost za poskytování návodů a za koordinaci ministerstev ve vztahu k internímu auditu.

6. Monitorování

Jak požaduje článek 15 Memoranda o porozumění, při zřízení Národního fondu by měl být zaveden Společný monitorovací výbor, který bude dohlížet na vývoj programů v rámci pomoci Společenství. Jeho členy by měli být národní koordinátor pomoci, národní úředník pro autorizaci, zástupce (nebo zástupci) Evropské komise a úředník pro autorizaci programů z implementačních agentur.

Společnému monitorovacímu výboru pomáhají monitorovací podvýbory, které by se měly zřídit na základě cílů sektorů nebo programů. Členy monitorovacího podvýboru budou národní úředník pro autorizaci, úředník pro autorizaci programu a zástupci jejich implementační agentury a Evropské komise. Smyslem zavedení monitorovacích podvýborů je pravidelný dohled nad projekty, za které odpovídají.

7. Školení zaměstnanců

Řada úředníků, kteří se podílejí na práci Národního fondu, je již obeznámena s Decentralizačním implementačním systémem Phare, např. prostřednictvím své předchozí práce v implementační jednotce pro projekty. Pracovníci v útvarech kontroly a auditu však znalosti o pravidlech Společenství o veřejných zakázkách mít nemusejí.

Školení pro pracovníky v souvislosti s fungováním Národního fondu (pokladna, Národní fond, implementační agentury, odbory pro interní audit a nejvyšší kontrolní instituce) by mělo být provedeno podle pravidel Společenství pro veřejné zakázky. Užitečná pro zlepšení celkové výkonnosti systému může být výměna informací mezi implementačními agenturami, stejně jako zkušenosti zemí, které v této oblasti již postoupily dále.

8. Zajištění funkční efektivnosti systému

Pro zřízení Národního fondu a navazujícího systému kontroly bude nezbytné značné úsilí a plánování. Může být nutné, jak jsme se zmínili výše, přijmout specifickou sekundární legislativu, která jasně stanoví úlohu a odpovědnost dotyčných pracovníků a institucí. Doporučuje se také připravit návod ve formě manuálů, který vymezí činnosti a odpovědnost těchto institucí.

Návod a instrukce by měly zahrnovat:

- vnitřní postupy Národního fondu nebo pokladny pro řízení prostředků EU,
- postupy pro řízení operací mezi Národním fondem a implementačními agenturami,
- vzory pro standardní dokumentaci,
- postupy pro užívání bankovních účtů,
- postupy kontrol ex ante a interního auditu,
- monitorovací postupy.

Příprava na zřízení Národního fondu je prací časově velmi náročnou a neměla by být podceněna. Všechny dotyčné instituce by se měly zúčastnit procesu zavádění systému, školení pracovníků a vytváření nezbytného pracovního prostředí. Mnohem složitější, než by se očekávalo, je zejména zajištění nezbytné kontroly, kontrolních míst a dostatečného proškolení pracovníků. Systémy účetnictví, vykazování a monitorování se často přehlížejí. Znamená to, že je nezbytná správná organizační struktura, zajištění pracovníků a školení před jejich implementací. Další podrobnosti lze nalézt v Příloze II této knihy.

POZNÁMKY

1. Viz také standardy INTOSAI (1992) a SIGMA (1996c).
2. Druhá zpráva Výboru nezávislých expertů pro reformu Evropské komise (z 10. září 1999) (odstavec 4.18.1).
3. Definice byla schválena správní radou Institutu pro interní auditory z června 1999.
4. *Standardy pro profesní praxi interního auditu* vydané Institutem pro interní auditory.
5. *Manuál DIS* ze září 1997, připravený Evropskou komisí, platí pro implementaci decentralizovaných programů Phare. Manuál definuje standardní postupy, které musejí dodržovat všechny útvary implementující programy Phare, pokud neexistuje formální písemná dohoda s Komisí o ustanoveních jiných. Manuál vychází ze směrnice pro Phare a z pravidel financování – rámcové dohody uzavřené s každou zemí – a z předchozích manuálů Phare.
6. Rozhodnutí Komise (SEC (1999) 1596 konečná verze: *Návody pro implementaci programů Phare pro kandidátské země na období 2000–2006 při aplikaci článku 8 Nařízení 3906/89*).

SHRNUTÍ – ČÁST III

A. KLÍČOVÉ POJMY

1. Systémy zaměřené na fázi plnění rozpočtu

Základními prvky efektivního systému řízení a kontroly plnění rozpočtu jsou:

- systémy vnitřní kontroly, které zajistí úsporné a efektivní nakládání s veřejnými rozpočtovými prostředky, s aktivy a pasivy, a to v souladu s danými pravidly,
- systémy řízení hotovosti,
- systémy vnitřního a vnějšího auditu, které mají ověřit, zda postupy při řízení veřejných výdajů dosahují nezbytných standardů v oblasti právního rámce, efektivnosti a účelnosti,
- účetní a monitorovací systémy (viz část IV).

2. Výdajový cyklus

Výdajový cyklus se skládá z následujících etap:

- *Rozpis schválených výdajů – uvolnění rozpočtových prostředků ministerstvům a agenturám.* Zmocnění k použití rozpočtových prostředků (k realizaci výdaje) musejí být agenturám dána včas, aby se zajistilo efektivní a účelné plnění rozpočtu, a to prostřednictvím takových nástrojů, jako je plán plnění rozpočtu nebo oprávnění k použití jeho rozpočtu.
- *Závazek.* Etapa závazku je stadiem, ve kterém se objevuje povinnost budoucí platby. Znamená povinnost zaplatit, když třetí strana splnila podmínky smlouvy. V této etapě je nezbytné ověřit, že (1) návrh na užití rozpočtových prostředků je potvrzen oprávněnou osobou, (2) peníze jsou určeny pro v rozpočtu stanovený účel a pro relevantní kategorii výdajů je stále ještě k dispozici dostatečný objem rozpočtových prostředků a (3) výdaj je navrhován v rámci správné kategorie. Existovat musí systém pro řízení víceletých závazků.
- *Dodávky – jejich ověření (potvrzení).* V této etapě je dodáno zboží anebo služby a je ověřen jejich soulad se smlouvou nebo s objednávkou. Pokud země používá akruální systém účetnictví, zvyšují se aktiva a pasiva vlády a tento přírůstek se eviduje v účtech. Výdaje v etapě ověření již představují vzniklý závazek úhrady. Když jsou zboží nebo služby dodány, je nutné ověřit dokumenty o tom, že zboží bylo získáno a služby byly skutečně provedeny.

- *Úhrady.* V této etapě se provede platba. Předtím je nezbytné prostřednictvím požadovaných účetních kontrolních postupů potvrdit, že: (1) výdaj je regulérně přislíben, (2) osoba k tomu kompetentní potvrdila, že zboží bylo obdrženo nebo že služba byla poskytnuta podle očekávání, (3) faktura a další doklady požadující platbu jsou v pořádku a fakturu lze proplatit a (4) ten, v jehož prospěch jsou peníze určeny, je správně identifikován. Poté, co se uskuteční konečná platba, je nutné prozkoumat a analyzovat výdaje k proplacení a vykázat všechny odchylky.

Udržet závazky pod kontrolou vyžaduje: (1) efektivní kontrolu používání rozpočtových přidělů v etapě závazku, (2) správnou formulaci rozpočtu, která zajistí soulad závazků s projekcemi rozpočtu, (3) kontrolovat víceleté závazky a (4) uplatňovat vhodné systémy pro vnitřní kontrolu (řízení).

Pro sledování operací v každé etapě výdajového cyklu je nutné disponovat uceleným systémem rozpočtového účetnictví, resp. účetnictví rozpočtových výdajů.

K zajištění efektivní implementace rozpočtu by se měla dát přednost interním kontrolním postupům (v rámci jednotlivých ministerstev) před kontrolou ex ante prováděnou centrální agenturou; to však vyžaduje, aby jednotlivá ministerstva disponovala rozsáhlými systémy kontroly řízení (a interním auditem).

K efektivní implementaci programů by měli mít manažeři možnost určité flexibility při rozhodování o tom, které vstupy jsou pro zajištění služeb nutné. Pro udržení výdajů pod kontrolou je nutné zavést pravidla pro omezení převodů mezi mzdovými a ostatními osobními náklady a ostatními položkami. Převody mezi programy by neměly měnit v rozpočtu stanovené priority.

Rozpočtové přiděly představují výdajové limity, jejichž platnost/možnost čerpání v zásadě končí koncem roku. Existuje-li v rozpočtovém systému disciplína, je možné zvážit převody z jednoho roku do roku druhého v případě kapitálových výdajů a pro malý objem běžných výdajů. Každopádně je nutné tyto převody přísně regulovat a předkládat k odsouhlasení ministerstvu financí.

Ucelený střednědobý přehled o realizaci rozpočtu slouží k zajištění toho, aby se programy prováděly efektivně, a také k tomu, aby bylo možné vzít v úvahu změny ekonomického prostředí a další nepředvídatelné faktory, které mají dopad na rozpočet. Novelu rozpočtu schválené parlamentem mohou být spojeny s dodatečnými schválenými rozpočtovými výdaji (přiděly); jejich rozsah a obsah by však měl být přísně regulován ministerstvem financí a jejich počet by měl být omezen na jednu až dvě novely za rok.

3. Rozpočtování a kontrola mzdových a ostatních osobních nákladů

Ke zlepšení řízení služeb veřejného sektoru, ke zlepšení pobídek pro zaměstnance a k posílení kontroly mzdových a ostatních osobních nákladů by se měly učinit příslušné kroky v různých oblastech; zejména se jedná o následující oblasti:

- většina současných zákonů a všechny návrhy zákonů by se měly revidovat tak, aby byl stanoven jejich dopad (rozpočtový a další), a také z hlediska toho, zda vláda může zajistit jejich efektivní zavedení. V mnoha zemích je nutné posílit administrativní proces, a to jak v oblasti legislativy, tak v oblasti dohledu a ústavního soudnictví. Země, které nemají obecný zákon o správních postupech, by měly zvážit jeho přijetí;
- systémy odměňování by měly být upraveny tak, aby obsahovaly pobídky ke kariérnímu postupu a k lepšímu výkonu a aby byly transparentní a předvídatelné;

- počítačem zpracovávané systémy mzdové administrativy by měly být kompatibilní v rámci celého vládního sektoru tak, aby existovaly podmínky pro lepší kontrolu nákladů na zaměstnance a také pro plánování zaměstnanosti;
- politickou prioritu by měly mít programy a činnosti zaměřené na potírání korupce; ty by měly být připraveny a uvedeny do praxe ve většině zemí jako součást právních a institucionálních reforem;
- je nezbytné věnovat se odbornému školení, aby se podpořilo konzistentní zavedení zákona o státní službě a lepší správní kultura. Další vzdělávání by mělo být vhodně napojeno na kariérní řád.

Kromě těchto kroků by bylo dobré, kdyby reformní země zvažovaly zavedení standardů a postupů v oblasti kontroly klasifikace pracovních míst v rámci organizací veřejného sektoru. Dalším důležitým opatřením ke zlepšení kvality a efektivnosti rozhodování ve veřejném sektoru je vytvořit stabilní a profesionálně zdatnou skupinu řídicích pracovníků – vrcholových manažerů státní správy, prostřednictvím vhodných institucí a postupů.

Rozpočtová kontrola mzdových a ostatních osobních výdajů je jednou z nejdůležitějších otázek řízení rozpočtu. Ministerstvo financí by mělo spolupracovat v následujících oblastech, které by měly být integrovány do rozpočtového procesu. Jedná se o: (1) rozhodnutí o změnách počtu pracovníků jednotlivých ministerstev, (2) krátkodobé a dlouhodobé finanční důsledky snížení počtu zaměstnanců a opatření na snížení nákladů včetně závazků vůči penzijnímu systému a (3) finanční komponenty systému mezd pro celý veřejný sektor.

V mnoha členských státech EU je mzda státních úředníků stanovena spíše prostřednictvím centrálního mechanismu, který určuje celkový objem mezd a roční zvýšení osobních nákladů, než prostřednictvím decentralizovaného systému, ve kterém mají vládní agentury nebo ministerstva při rozhodování o zaměstnanosti a o úpravách mezd autonomii. Bez ohledu na to, který systém země používá, potřebuje vláda, zejména ministerstvo financí, posílit horizontální systémy pro monitorování a kontrolu osobních nákladů.

Měly by být zavedeny zvláštní limity mzdových a osobních nákladů. Tyto limity by se měly týkat jak mzdových nákladů, tak počtu zaměstnanců. Ministerstva a agentury by měly pravidelně vykazovat informace o počtech zaměstnanců, měly by rozlišovat mezi obsazenými a volnými pracovními místy a tyto informace by měly zahrnovat i údaje o využívání příležitostných pracovníků a konzultantů. Limity počtu zaměstnanců by měly být ve shodě se schválenými ukazateli rozpočtových výdajů na mzdy a osobní náklady a měly by se vykazovat v rozpočtových podkladech.

V řadě reformních zemích se mzdy vztahující se k neobsazeným místům rozdělují mezi zaměstnance ministerstev a agentur. Někdy se vytváří „speciální fond“, který ministerstva využívají výlučně pro mzdy vrcholových zaměstnanců, pro najímání konzultantů a další účely. Tato praxe by se měla odstranit. Vnitřní kontrola by se měla zaměřit také na předcházení neautorizovaným převodům rozpočtovaných prostředků na mzdy, na zvýšení odměn a na příplatky ke mzdě.

Souběžně se zlepšením rozpočtového řízení mzdových výdajů musejí tranzitivní země vytvářet přiměřené kapacity pro koordinaci řízení a kontrolu řízení lidských zdrojů (pro oblast rozhodování ve státní službě, zavádění pravidel, koordinaci a monitorování při řízení lidských zdrojů na ministerstvech a vládních agenturách a pro provádění poradenské činnosti).

4. Veřejné zakázky

Správně fungující systém veřejných zakázek, který podporuje spravedlivou a transparentní soutěž při přidělování smluv veřejným a soukromým organizacím, je pro podnícení rozvoje trhu a pro dobré řízení

veřejného sektoru zásadní. Správná politika a správné postupy při zadávání veřejných zakázek mohou snížit výši veřejných výdajů, přinést rychlé výsledky, stimulovat rozvoj soukromého sektoru a snížit ztráty, zpoždění, korupci a neefektivnost ve vládním sektoru.

K opatřením zaměřeným na zlepšení zadávání veřejných zakázek patří: (1) zavedení dobré legislativy týkající se veřejných zakázek, která by v tranzitivních zemích měla být v souladu se směrnicemi ES a s dalšími mezinárodními požadavky (např. *WTO* – Světové organizace obchodu), (2) zřízení centrální instituce pro veřejné zakázky (*PPO* – *public procurement organisation*), která by měla celkovou odpovědnost za navrhování a realizaci opatření v rámci politiky veřejných zakázek, (3) rozvoj schopností ministerstev a agentur zadávat veřejné zakázky, (4) návrh a realizace národních školicích programů vedených *PPO*, (5) zavedení postupů účinné kontroly a vyřizování stížností.

5. Nákupy zboží a služeb

Nakupováním zboží a služeb lze převést některé činnosti, které vykonával vládní sektor, do sektoru soukromého. Přitom je důležité, aby: (1) se smlouvy pečlivě zkoumaly a přidělovaly na základě soutěže, (2) chránila se transparentnost a kvalita služeb, (3) specifikovaly se výkonnostní standardy a (4) podrobně se monitoroval výkon toho, kdo smlouvu získal. Tam, kde ekonomické prostředí nepodporuje soutěživost mezi zájemci o získání smlouvy a kde neexistuje řádný dohled, mohou vznikat při nákupech zboží a služeb problémy.

6. Řízení hotovostních operací

Řízení hotovostních operací sleduje následující cíle: agregované řízení výdajů, efektivní realizaci rozpočtu, minimalizaci nákladů vypůjčování si a maximalizaci výnosů z alokace zdrojů (tj. příjmu z úrokové výnosných depozit).

Hotovostní plánování je nezbytné. Zahrnuje: (1) přípravu ročního plánu realizace rozpočtu, který by měl být rolován čtvrtletně, (2) v rámci tohoto ročního plánu realizace rozpočtu přípravu měsíčních hotovostních a výpůjčních plánů, (3) týdenní revize měsíčních hotovostních plánů realizace rozpočtu. Pro přípravu měsíčních hotovostních plánů je nezbytný monitoring závazků, aby se předešlo generování nedoplatků nebo zpoždění v placení. S výjimkou speciálních případů musejí být hotovostní plány v souladu s predikcí rozpočtu.

Nezbytná je centralizace hotovostních zůstatků. Tuto centralizaci je možné realizovat prostřednictvím provádění vládních plateb přes jediný účet státní pokladny. Jediný účet státní pokladny je účet nebo několik spojených účtů, jejichž prostřednictvím jsou prováděny veškeré vládní platby. Měl by mít následující charakteristiky: (1) denní centralizaci zůstatků účtů vlády, (2) otevírání účtů se souhlasem státní pokladny a (3) zaznamenávání transakcí na těchto účtech podle jednotného klasifikačního systému. Pro geograficky vzdálené výdajové jednotky může být však mnohem efektivnější zavést systém oddělených bankovních účtů spravovaných systémem přidělování záloh (ve smyslu toho, že nová záloha je poskytnuta po doručení potvrzení z účetního výkazu o využití zálohy předchozí). Použití centralizovaného jediného účtu státní pokladny a systému státní pokladny nesmějí vést ke ztrátě odpovědnosti výdajových agentur za řízení programů. Výdajové agentury musejí vést své vlastní účetní knihy a provádět potřebnou řídicí kontrolu, dokonce i když jsou hotovostní toky příjmů a výdajů centralizovány.

Bez ohledu na uspořádání organizace výběru daní a provádění plateb musí být státní pokladna zodpovědná za kontrolu všech bankovních účtů centrální vlády vč. účtů mimorozpočtových fondů, pokud existují. Pokud jsou do výběru daní nebo provádění plateb začleňovány komerční banky, musejí být bankovní dohody sjednány a odsouhlaseny státní pokladnou.

7. Výpůjčky

Je nutné, aby vládní dluhová politika byla připravena s předstihem a aby výpůjční plány byly zveřejněny. Střednědobý zahraniční dluh by měl být kontrahován v souladu s rozpočtem nebo víceletým výpůjčním programem. Čerpání a výpůjčky je nutné přesně sledovat. Výpůjčky a garance musejí být předloženy ke schválení parlamentu a měly by být řádně kontrolovány. Rozpočet by měl minimálně stanovit celkový strop pro výpůjčky a garance.

8. Systémy pro vnitřní kontrolu a vnitřní audit

Vnitřní kontrola ve vládním sektoru má zajistit řádné a efektivní fungování ministerstev, agentur a dalších organizací tohoto sektoru, chování, které je konzistentní s jejich cíli a záměry a umožňuje předcházet plýtvání, zneužití a špatnému řízení. Zahnuje celou škálu mechanismů, které zajišťují, že rozpočtová a další opatření se provádějí řádně; patří sem zejména následující:

- finanční výkaznictví,
- monitorování výkonu,
- efektivní komunikační systémy mezi vedením a zaměstnanci,
- účetní kontroly,
- procesové kontroly,
- kontroly veřejných zakázek.

Obecně platí, že povinnosti úředníků pracujících na ministerstvech a v agenturách by měly být zřetelně odděleny, aby se omezilo riziko nepřipustného chování. Každá organizace veřejného sektoru by měla mít útvar pro interní audit, který odpovídá za hodnocení efektivnosti systémů a postupů, o nichž jsme se zmínili výše.

Je nutné mít funkčně nezávislý mechanismus interního auditu nebo inspekce s patřičným rozsahem kompetencí. Měl by splňovat následující kritéria: (1) být funkčně nezávislý, (2) mít adekvátní mandát pro provádění auditu a (3) používat mezinárodně uznané standardy pro audit. Tyto systémy slouží k prevenci a k provádění úkonů zamezujících protiprávní chování a k získávání peněz za ztráty, ke kterým došlo v důsledku protiprávního chování nebo nedbalosti.

Efektivní systém vnitřní kontroly vyžaduje, aby se vrcholové vedení cítilo zavázáno pracovat efektivně.

9. Zřízení Národního fondu

Evropská komise převádí stále více odpovědnosti za spravování prostředků EU na přijímající zemi. Zřízení Národního fondu je v tomto směru dalším krokem. Přijímající země odpovídá za celkovou správu prostředků z předvstupních fondů, včetně řízení operací při zadávání veřejných zakázek, a to prostřednictvím decentralizovaného implementačního systému DIS (*Decentralised Implementation System*). V případě špatné správy nebo zneužití těchto prostředků může Komise vyžadovat jejich vrácení.

U reformních zemí může v důsledku zavedení systému Národního fondu vzniknout potřeba přizpůsobit a posílit postupy správy a kontroly prostředků z předstupních fondů. To zahrnuje:

- zavedení účinných postupů řízení operací s těmito prostředky; obvyklým řešením je začlenění Národního fondu do systému státní pokladny;
- založení a akreditace relevantních implementačních agentur, které odpovídají za administrativní a finanční řízení prostředků z těchto fondů;
- posílení postupů interního auditu a (vnitřní) kontroly řízení;
- zřízení požadovaných monitorovacích výborů a monitorovacích postupů;
- školení pracovníků systému Národního fondu (např. pracovníků pokladny, Národního fondu, implementačních agentur, útvarů pro interní audit a nejvyšší kontrolní instituce);
- přípravu nezbytné sekundární legislativy a manuálů pro řízení.

Proces zavádění systému Národního fondu je složitý a časově náročný. Všechna dotyčná ministerstva a agentury by se měly zúčastnit procesu zavádění systému, školení pracovníků a vytváření nezbytných organizačních předpokladů a pracovního prostředí. Hlavní odpovědnost za řízení tohoto procesu mívá obvykle ministerstvo financí.

B. SMĚRY REFOREM

Proces plnění rozpočtu obvykle vyžaduje zlepšení ve dvou hlavních směrech: zlepšení řízení a kontroly výdajů a vytváření podmínek pro zvyšování efektivnosti vládních výdajů. Je nutné nalézt mezi těmito dvěma rozdílnými požadavky odpovídající rovnováhu.

V prvé řadě by se měly změny v reformních zemích zaměřit na posílení systémů řízení a kontroly výdajů. Prvořadou podmínkou efektivní kontroly výdajů je příprava reálného rozpočtu a dále to, že se již při jeho přípravě (viz II. část) zohlední opatření zaměřená na kontrolu nad budoucím vývojem trvalých nároků na rozpočet (jako jsou např. nárokové výdaje typu úroků, mezd atd.). Při plnění rozpočtu je nutné věnovat zvláštní pozornost následujícím aspektům:

- uvolňovat rozpočtové prostředky včas,
- plánovat pokladní operace v souladu s uvolňováním výdajů a počítat přitom s přicházejícími závazky (apriorní podmínkou je správná příprava rozpočtu); zlepšit projekci příjmů,
- centralizovat zůstatky prostředků na bankovních účtech vlády (spolu s centralizovaným monitorováním operací) prostřednictvím systému jednotného účtu státní pokladny,
- efektivně kontrolovat výdaje v každé etapě rozpočtového cyklu (bez ohledu na to, jakou mají tyto kontroly organizační formu – ex ante, vnitřní a vnější),
- provádět odpovídající monitorování rozpočtu v každé etapě výdajového cyklu (závazek, ověření a platba),

- mít transparentní postupy pro zadávání veřejných zakázek, které v těchto zemích musejí být v souladu se směrnicemi ES a závazky vůči WTO,
- posílit odpovědnost ministerstva financí při řízení a kontrole mzdových a ostatních osobních nákladů,
- zavést limity počtu zaměstnanců a také specifická omezení na výdaje na mzdy a ostatní osobní náklady,
- zlepšit postupy při řízení dluhu,
- posílit systémy vnitřní kontroly,
- v rámci ministerstev a agentur zřídit útvary pro interní audit.

V reformních zemích je nutné věnovat zvláštní pozornost složitému a časově náročnému procesu zavedení systému Národního fondu, který spravuje prostředky předvstupních fondů EU.

Další kroky zahrnují: zlepšení efektivnosti veřejných výdajů na základě flexibilních pravidel pro převody výdajů (např. z jedné rozpočtové kapitoly do jiné); umožnění převodů kapitálových výdajů a eventuálně i běžných výdajů z jednoho roku do roku druhého, avšak za velmi přísně vymezených podmínek a pod dohledem ministerstva financí; uplatňování pobídek pro efektivnější řízení a projekci hotovostních toků.

ČÁST IV

ÚČETNICTVÍ, VYKAZOVÁNÍ A AUDIT

KAPITOLA 11

ÚČETNICTVÍ

Systémy účetnictví a výkaznictví mají zásadní význam nejen pro řízení rozpočtu, ale i z hlediska prokazování finanční odpovědnosti a pro finanční politiku. K zajištění správného plnění rozpočtu a řádného využívání veřejných prostředků je nezbytné sledovat použití rozpočtových přidělů na každém stupni výdajového cyklu. Obavy z budoucích důsledků současných rozhodnutí stimuluji vládu k lepšímu účtování závazků, zatímco starost o provozní výkonnost napomáhá rozvoji systémů hodnocení úplných nákladů programů a systémů evidence vládního majetku a jeho využívání.

A. Účetní systém

1. Základ účetnictví

Základem účetnictví jsou účetní principy, které určují, kdy by se měly operace a další skutečnosti stát předmětem finančního vykazování. Existuje celé spektrum účetních principů, které se pohybují od jednoho extrému – pokladního (*cash*) základu^{1*} – až ke druhému extrému – základu plně akruálnímu. Mezi nimi existuje několik variant modifikovaného pokladního a modifikovaného akruálního účetnictví. V praxi je účetnictví směsicí pokladního a akruálního principu.

a) Účetnictví na bázi peněžních (pokladních) toků

„Účetnictví na pokladním principu sleduje tok peněžních prostředků. V tomto systému se evidují operace a události jenom tehdy, když se uskuteční příjem nebo výplata peněz.“¹ Finanční výkazy zpracované v tomto systému účetnictví zachycují peněžní inkasa a platby a počáteční a koncové zůstatky na peněžních účtech. Předností finančního výkaznictví vycházejícího z pokladního účetnictví je jeho jednoduchost a srovnatelnost s měnovými údaji.

Od výkazů založených na pokladním principu se očekává, že prokáží soulad výdajů se schválenými ukazateli rozpočtu, které jsou ve většině zemí stanoveny také na pokladním principu. V zájmu transparentnosti však musejí být doplněny údaji o závazcích a povinnostech, které vyplývají z realizace rozpočtu. Proto v zemích, které používají pokladní princip účetnictví, existuje tradičně dvojí přístup: (1) „rozpočtové účetnictví (neboli účetnictví o výdajích)“, které sleduje přiděly rozpočtových výdajů a jejich využívání v jednotlivých stadiích výdajového cyklu, zvláště ve stadiu závazků, a (2) účetnictví na pokladním základě, které eviduje operace pouze tehdy, když jsou přijaty nebo vydány peněžní prostředky.² Pokladní účetní systém se také doplňuje: (1) prozatímními účty neboli účty pod čarou pro sledování určitých závazků, např. v pokladně deponovaných dluhových nástrojů druhé smluvní strany, pro nedoplatky, pro nesplacené faktury, pro zálohy a také pro finanční majetek, např. pro zálohy a likvidní investice a (2) účtování dluhu na akruálním principu.

Běžnou úpravou v účetnictví založeném na pokladním principu je, že se účtuje i po určité dodatkové období (např. po dobu 30 nebo 60 dnů) po skončení fiskálního roku.³ Vzhledem k tomu, že některé peněž-

ní transakce uskutečněné počátkem fiskálního roku se vztahují k fiskálnímu roku předchozímu, má tato úprava zajistit větší srovnatelnost vykazovaných operací s odhady v rozpočtu. Dodatkové období se týká především výdajů a v menší míře i příjmů. Platby uskutečněné v dodatkovém období, které se týkají operací majících původ v předchozím fiskálním roku, se vykazují jako: (1) výdaje předchozího fiskálního roku a (2) změna stavu prostředků v roce, ve kterém operace nastala na vrub účtu „rozpočtových výdajů předchozího roku“. Ve srovnání s „čistě“ pokladním účetnictvím spočívá výhoda v tom, že se evidují údaje o příjmech a výdajích na základě realizace rozpočtu, i když jen částečně. Existence dvojího účetnictví během dodatkového období – jednoho, které se týká běžného roku, a druhého, které se týká předchozího roku – však může vést ke zmatkům a někdy až k tzv. tvořivému účetnictví. Rozpočtové údaje je nutné chronologicky upravovat, aby bylo možné porovnávat fiskální a monetární statistické přehledy.

b) Akruální účetnictví

„Plně akruální účetnictví vykazuje operace a události v momentu, kdy nastanou, bez ohledu na to, kdy byla přijata nebo vyplacena peněžní částka. Příjmy se vykazují v rozsahu, ve kterém měly v daném roce nastat, bez ohledu na to, zda byly vybrány, nebo nebyly. Výdaje odrážejí objem zboží a služeb, který se spotřeboval během daného roku, bez ohledu na to, zda za ně bylo zapláceno. Náklady spojené s majetkem se časově rozkládají a vykazují se, když jsou využívány při poskytování služeb.“ (IFAC, 1991) Plně akruální účetnictví⁴ se podobá účetním systémům pro soukromé podniky (komerčnímu účetnictví).

Finanční výkazy v rámci plně akruálního účetního systému zahrnují výnosy, náklady (včetně odpisů), aktiva (finanční a hmotná, běžná a kapitálová), pasiva a další ekonomické toky. Hlavní rysy akruálního účetního systému jsou podrobně uvedeny v této kapitole níže.

Plně akruální účetnictví se používá k posouzení úplných nákladů programů, včetně spotřeby fixního kapitálu (odpisů).

Vzhledem k tomu, že požadavky na plně akruální účetnictví jsou náročné, existují v praxi mnohé příklady úprav akruálního principu; mezi ně patří např.:

- Většina aktiv a pasiv se vykazuje v souladu s akruálním principem, avšak příjmy se vykazují na základě pokladního principu nebo velmi podobného principu, protože propočíst přesně příjmy v objemu, ve kterém by mohly být vybrány, může být problematické.
- Vykazují se všechny závazky s výjimkou určitých položek, např. závazků vůči důchodovým systémům, pokud jsou tyto systémy financovány na průběžném, a nikoli fondovém principu.
- Vykazují se všechna aktiva s výjimkou některých druhů, jako je infrastruktura, obrana a kulturní objekty, které jsou odepsány v momentě jejich nabytí nebo výstavby (jako např. ve Španělsku).
- Všechna fixní aktiva se odepisují v momentě jejich nabytí nebo výstavby (tak je tomu např. ve většině provincií Kanady). Tato metoda se někdy nazývá „modifikovaný akruální princip“,⁵ nebo „výdajová metoda“, přičemž pod výdaji se rozumějí výdaje ve smyslu metodiky SNA93. (Metodika SNA93 odlišuje *použití zdrojů* v daném účetním období, což je výdaj definovaný v rámci plně akruálního principu, od provedených výdajů, které představují hodnotu zboží a služeb nabytých během stejného období.) Tuto úpravu akruálního účetnictví nelze použít pro stanovení úplných nákladů programů, ale její aplikace je snazší než v případě plně akruálního účetnictví. Ve srovnání s účetnictvím na pokladním základě má výhodu v účtování splatných závazků v době, kdy se objeví, a nikoli v době, kdy jsou proplaceny, a – obecněji řečeno – v tom, že poskytuje rámec pro stanovení závazků. Dobře vyhovuje základním požadavkům na účetnictví a výkaznictví v rámci vládního sektoru.

2. Srovnání účetních systémů

Box 11.1 a schéma 11.1 ilustrují velké rozdíly mezi účetnictvím založeném na pokladním, plně akruálním a upraveném akruálním principu.

Schéma 11.1 ukazuje, že akruální účetnictví vyžaduje analýzy faktur, abychom mohli identifikovat: (1) přírůstek hmotných aktiv (které je možné ihned odepsat v rámci určité úpravy účetnictví na akruálním principu) a (2) další smluvní platby (např. změny na účtu zálohových plateb). Bez ohledu na účetní systém se tento postup vyžaduje zejména pro stavební práce, protože systém smluvních plateb se zásadně liší od harmonogramu prací. Plně akruální účetnictví vyžaduje podrobnou analýzu nákladů. To vyžaduje vhodný systém finančního řízení, který nespolehá jen na tradiční informace o řízení rozpočtu.

Box 11.1 PŘÍKLAD SROVNÁNÍ ÚČETNÍCH POSTUPŮ

Datum	Operace	Objem
	závazky 1996	3 100
říjen 1996	Objednávka kancelářských potřeb	1 100
říjen 1996	Objednávka kancelářského vybavení	2 000
	Nedoručené nebo zrušené objednávky	100
listopad 1996	Ověření objednávek 1996	3 000
	Objednávka kancelářských potřeb	1 000
	Objednávka kancelářského vybavení	2 000
	Platby 1996	500
prosinec 1996	První splátka za dodávku z listopadu 1996	500
	Platby 1997	2 500
leden 1997	Druhá splátka za dodávku z listopadu 1996	1 500
červen 1997	Poslední splátka za dodávku z listopadu 1996	1 000
	Spotřeba zboží a služeb v období 1996–2001	3 000
listopad až prosinec 1996	Spotřeba kancelářských potřeb	300 (700 zásoby)
leden až prosinec 1997	Spotřeba kancelářských potřeb ze zásob	700
1997 až 2001	Spotřeba vybavení (odpisy)	400 ročně

Účetní princip	Účet	má dáti	dal
<i>Rok 1996</i>			
Pokladní princip	Výdaje na bázi peněžních toků	500	
	Hotovost – banka (<i>platby</i>)		500
Modifikované akruální účetnictví: výdajová metoda	Výdaje	3 000	
	Běžné výdaje: <i>Dodání kancelářských potřeb</i>	1 000	
	Kapitálové výdaje: <i>požadované vybavení</i>	2 000	
	Změna v závazcích (<i>dodávky minus platby</i>)		2 500
	Hotovost – banka (<i>platby</i>)		500
	Změna hmotných aktiv (<i>požadované nebo odepsané vybavení</i>)	2 000	2 000

(pokračování)

Box 11.1 PŘÍKLAD SROVNÁNÍ ÚČETNÍCH POSTUPŮ

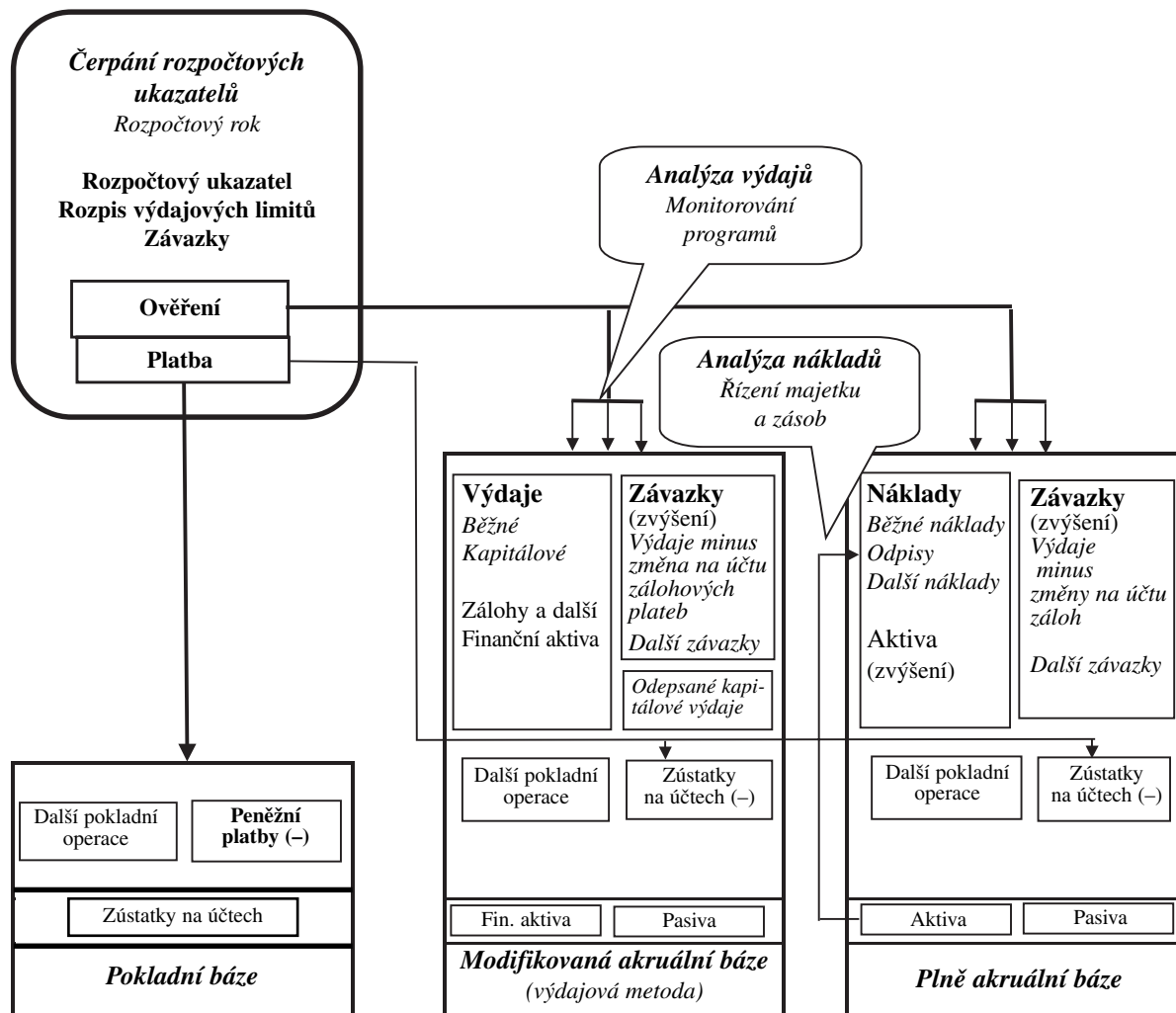
(pokračování)

Účetní princip	Účet	má dátí	dal
Plně akruální princip	Úhrady (<i>spotřeba kancelářských potřeb</i>)	300	
	Změna hmotných aktiv	2 700	
	<i>Zásoby: zásoby kancelářských potřeb</i>	700	
	<i>Požadované kancelářské vybavení</i>	2 000	
	Změna v závazcích (<i>dodávky minus platby</i>)		2 500
Hotovost – banka (<i>platby</i>)	500		
<i>Rok 1997</i>			
Pokladní princip	Výdaje na bázi peněžních toků	2 500	
	Hotovost – banka (<i>platby</i>)		2 500
Modifikované akruální účetnictví: výdajová metoda	Výdaje	0	
	Změna v závazcích (<i>platba za dodávky z roku 1996</i>)		2 500
	Hotovost – banka (<i>platby</i>)	2 500	
Plně akruální princip	Výdaje	1 100	
	<i>Spotřeba kancelářských potřeb</i>	700	
	<i>Odpisy vybavení</i>	400	
	Změna hmotných aktiv		1 100
	Změna v závazcích (<i>platba za dodávky z roku 1996</i>)	2 500	
Hotovost – banka (<i>platby</i>)		2 500	
<i>Období 1998 až 2001</i>			
Plně akruální princip	Výdaje	1 600	
	Změna hmotných aktiv (<i>odpisy</i>)		1 600

Požadavky na účetnictví se odvíjejí od konkrétních programů a organizací. „Vzhledem k různým potřebám může vláda a její jednotky vést výkazy na základě více než jednoho principu. Nejvhodnější princip za určitých okolností závisí na podstatě a charakteru dané entity, na druhu a smyslu výkazu. Svoji roli mají také náklady a přínosy rozvíjení a spravování finančních informačních systémů. Přejít od pokladního účetnictví k akruálnímu zvyšuje náklady a tyto náklady je nutné poměřovat s přínosy, které mohou takto získané informace poskytnout.“ (IFAC, 1991). Plně akruální účetnictví se hodí pro organizaci, která poskytuje služby, provádí komerční aktivity nebo je plně odpovědná za správu státních aktiv a řízení státních pasiv. IFAC v roce 1991 k tomu poznamenala: „Zatímco plně akruální účetnictví je vhodné pro vykazování výkonů ve smyslu řízení aktiv a nákladové efektivnosti, nemusí být nejvhodnějším principem pro vykazování v případě, kdy se za důležitá považují i další výkonnostní kritéria, např. důraz na soulad s pravomocně přijatým rozpočtem nějaké entity (pokud tento rozpočet není zpracován na základě akruálního účetnictví) by vyzdvihl význam peněžních toků.“

Jak probereme v této kapitole později, komplexní postup „rozpočtového účetnictví“ (neboli „účetnictví rozpočtových výdajů“), které zahrnuje tři stadia výdajového cyklu (závazky, ověření a platby), by měl být společným jmenovatelem každého účetního systému. K tomu, aby bylo možné analyzovat jakýkoli účetní systém, je nutné v rámci mnoha faktorů prozkoumat zejména následující aspekty:

Schéma 11.1 VOLBA MEZI POKLADNÍM A AKRUÁLNÍM PRINCÍPEM



- Jak se sleduje čerpání rozpočtových ukazatelů? Ve kterém stadiu výdajového cyklu jsou rozpočtové výdaje zaznamenány v účetnictví? Jak se definují „závazky“?
- Které operace se vykazují jako výdaje dodatkového období, pokud se vůbec vykazují? Jaké existují postupy pro otevření a uzavření účtů? Zaznamenává se platba do účetnictví podle data platby?
- Zahrnuje účetní systém všechny segmenty vládního sektoru (včetně mimorozpočtových fondů, pokud existují)?
- Jaké závazky se vykazují? Jenom ty, které vyplývají z realizace rozpočtu, nebo i další (např. víceleté závazky a nesplacený dluh)?
- Jsou podmíněné závazky zdůvodňovány a zveřejňovány?
- Jsou finanční aktiva zdůvodňována a zveřejňována?

- Evidují se vládní hmotná a jiná aktiva a jejich použití?
- Jsou účetní standardy a postupy jasně specifikovány?

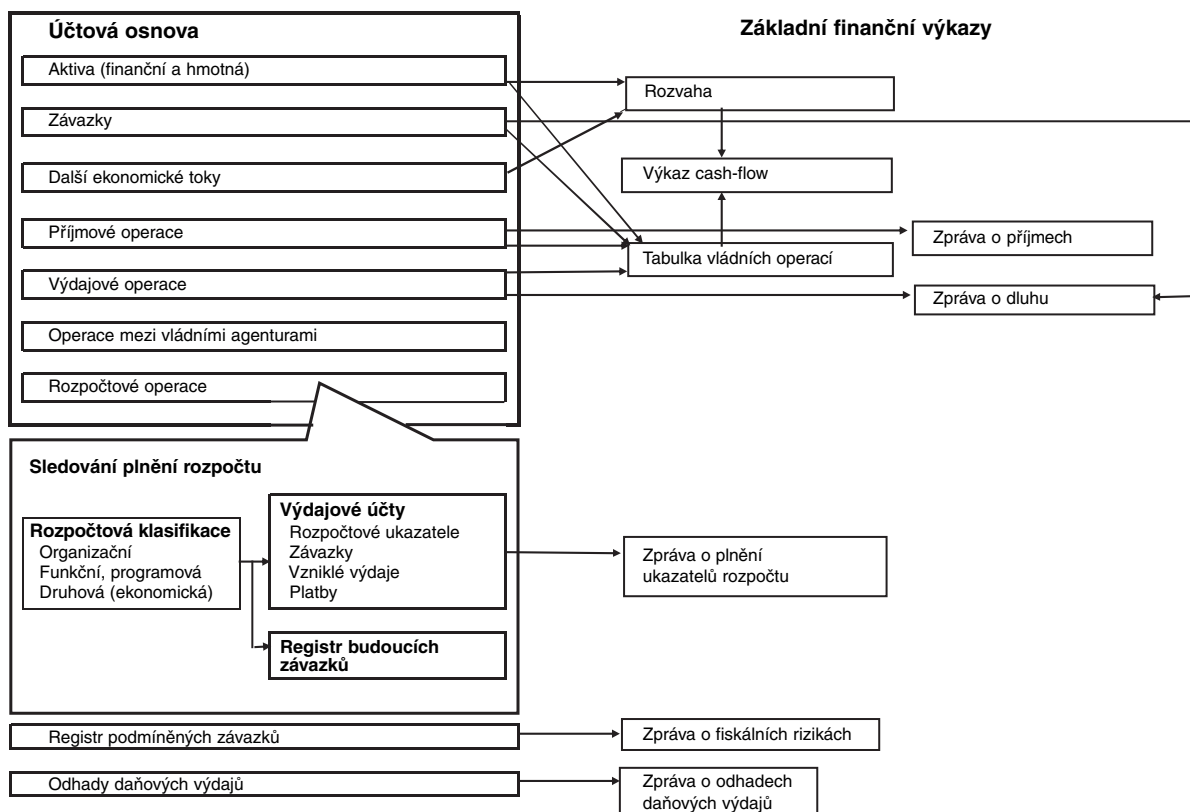
3. Účtová osnova a všeobecná hlavní kniha

Účtová osnova klasifikuje operace a další případy (platby, příjmy, odpisy, ztráty atd.) podle jejich ekonomické, právní a účetní povahy. Definiuje uspořádání hlavní knihy v rámci rozpočtového účetnictví. Je rámcem pro vykazování operací a dalších případů, který poskytuje přehled o výsledcích daného roku a o finanční pozici vládního sektoru (vlády) a vytváří nezbytnou návaznost na požadavky finančního výkaznictví. Systém rozpočtové klasifikace uvedený v kapitole 4 definuje strukturu účtů a podúčtů v účtové osnově, které se vztahují k rozpočtovým operacím. Schéma 11.2 ukazuje účtovou osnovu a její vztahy k hlavním finančním výkazům uvedeným v kapitole 12.

V rámci účetnictví na pokladním principu se účtová osnova často zaměřuje pouze na rozpočtové účty pro platby, na několik účtů pro vnitřní finanční operace, na financující operace a konečně na účet závazků (neboli pomocné knihy pro závazky). V rámci účetnictví na akruálním principu se výdaje ve stadiu ověření považují za závazky. Musejí být proto vykázány v hlavní knize, kam patří účty aktiv, pasiv, výdajů a nákladů, příjmů atd.

Bylo by dobré, kdyby účtová osnova zahrnovala účty pro aktiva a pasiva, i když není vybudována na plně akruálním principu. Tyto informace jsou nutné pro monitorování finančních aktiv a pasiv a usnadní možný pozdější přechod k plně akruálnímu principu.

Schéma 11.2 ÚČTOVÁ OSNOVA A FINANČNÍ VÝKAZY



Některé reformní země již účtují o aktivech (i když jen zhruba) a výdajích (ve stadiu verifikace). Jejich účetní systém je však roztržštěný. Např. v některých reformních zemích existuje systém účtů na pokladním principu pro ministerstvo financí, zatímco ostatní ministerstva a agentury používají systém na principu akruálním. Ministerstvo financí tudíž systematicky nevykazuje údaje o nedoplatcích, přestože výdaje ve stadiu ověření ostatními ministerstvy a agenturami vykazovány jsou. V tomto případě by komplexní účtová osnova přispěla ke sjednocení účetního systému.

Finanční výkazy se připravují na podkladě kategorií definovaných v účtové osnově. Systém účetních knih nebo databáze, ve které se vykazují všechny operace podle klasifikace dané účtovou osnovou (včetně systému rozpočtové klasifikace), se nazývá všeobecná hlavní kniha. V integrovaném systému finančního řízení převedeném do počítačové formy lze každou operaci a její charakteristiky vykazovat v systému účetnictví a v systému realizace rozpočtu neboli v systému hlavní finanční knihy.

B. Účetnictví na akruálním principu

Přehled akruálních metod poskytuje vodítko a pomoc při zlepšování účetního systému. Všechny reformní země by měly zásadně zlepšit účtování pasiv podle účetnictví na akruálním principu a země střední a východní Evropy by měly být schopny stanovit fiskální deficit podle standardů EU (ESA95). V současné době však zavedení plně akruálního účetnictví pro finanční výkazy vládního sektoru zatím v těchto zemích mezi úkoly s nejvyšší prioritou nepatří. Systém finančních výkazů a účetnictví ústřední vlády ve většině členských států EU alespoň v současné době plně akruálnímu principu neodpovídají, navzdory tomu, že národní účty se připravují v souladu se standardy ESA95, tedy v souladu s akruálním principem.

1. Stavové a tokové veličiny

Akruální princip rozlišuje stavové veličiny (aktiva a pasiva) a tokové veličiny. Stavové veličiny se týkají držby aktiv a pasiv a výpočtu čistého jmění, což je rozdíl mezi celkovou hodnotou aktiv a celkovou hodnotou závazků. Tokové veličiny se týkají vzniku, změny směny anebo převodu ekonomické hodnoty a také zvýšení nebo snížení čistého jmění. Manuály SNA93 a GFS 2000 rozlišují dva druhy tokových veličin: transakční tokové veličiny a ostatní ekonomické tokové veličiny. K transakcím dochází mezi organizacemi (např. mezi dvěma ministerstvy nebo agenturami) nebo v rámci jedné organizace. Příkladem transakce v rámci jedné organizace je spotřeba fixního kapitálu. Transakce může být v hotovosti nebo v naturálních a zahrnuje i barterové vztahy. Mezi „ostatní ekonomické tokové veličiny“ patří změny v objemu aktiv a pasiv (např. zničení aktiv v důsledku přírodní katastrofy) a změny jejich hodnoty (např. ztrátou v důsledku nepříznivého pohybu měnového kurzu), které se nazývají „zisky a ztráty z držby“ neboli „přecenění“.

V manuálu GFS 2000 se transakční a netransakční tokové veličiny vykazují ve dvou odlišných finančních výkazech. Výraz „příjmy“ se používá ve vztahu k transakcím, které zvyšují čisté jmění, a výraz „úhrady“ pak k operacím, které čisté jmění snižují. Někdy se však termíny „příjmy“ a „úhrady“ používají jak pro transakce, tak pro ostatní ekonomické tokové veličiny.⁶

V některých zemích, které používají akruální účetní systém, se aktiva oceňují v jejich historických nákladech po odpočtu akumulovaných odpisů nebo se pravidelně přeceňují. Když se aktivum prodá nebo převede, existuje obvykle určitý rozdíl mezi transakční cenou a účetní hodnotou. Tento rozdíl se vykazuje jako zisk nebo ztráta z prodeje. GFS 2000 naproti tomu vyžaduje, aby byla všechna aktiva a pasiva oceňována v tržní hodnotě, a tudíž přeceňována každý rok podle běžných cen. Výsledkem pak je, že ve výkazech GFS se změny v hodnotě aktiv a pasiv mezi dvěma obdobími považují za ostatní ekonomické tokové veličiny, nevykazují se však jako výdaje nebo příjmy v případě, že se v transakci aktiva prodají nebo závazky zlikvidují (IFAC, 2000). Další přípustné oceňovací metody používané pro aktiva jsou „náklady obměny“ a „hodnota z používání“.

2. Příjmy

V manuálu GFS 2000 zahrnují příjmové operace daně, příspěvky na sociální zabezpečení, dotace získané od jiných států nebo od mezinárodních institucí a další příjmy, jako jsou tržby z prodeje zboží a služeb, úroky a pokuty a penále.⁷

Zatímco účetnictví na pokladním principu považuje prodej aktiv (majetku) za příjem, podle plně akruálního principu prodej aktiv (majetku) transakčním příjmem není, protože neovlivní čistý majetek. Např. prodej kancelářské budovy nebo privatizace veřejného (státního) podniku se jako příjem nedefinují.

Jak jsme se zmínili výše, akruální účetnictví eviduje důsledky operací a dalších událostí v době, kdy k nim dojde, bez ohledu na načasování s tím spojeného příjmu. Všechny daně by tudíž měly být vykázány zároveň s aktivitami, operacemi a dalšími případy, které povinnost zaplatit daň vytvářejí. Např. daň z prodeje zboží by se měla vykázat v časovém okamžiku, kdy k prodeji dojde. Daň z příjmu a příspěvky na sociální zabezpečení, které se odvozují od příjmu, by se měly vykázat v tom časovém okamžiku, ve kterém se tento příjem získá. Daň by se však měla vykázat jenom tehdy, když je pravděpodobné, že se vybere, a když její výši lze spolehlivě změřit. K tomu, aby bylo možné daň vykázat, je nutná existence příslušných dokumentů (např. výpočet daně, faktura nebo prohlášení) a zároveň musí existovat odhad, kdy lze očekávat, že se tato daň vybere. Vzhledem k tomu, že může existovat značné prodlení mezi koncem účetního období a dobou, kdy je možné určit skutečnou výši daňové povinnosti, může praxe vyžadovat, aby se údaje o těchto daních shromažďovaly na základě, který není plně kompatibilní s akruálním principem.

V průmyslově vyspělých zemích, které používají účetnictví na akruálním principu, se postupy při stanovení skutečného časového okamžiku vykázání transakčních příjmů různí. V zemích, které mají obtíže s výběrem daní a u nichž existují daňové nedoplatky, „může být z hlediska analýz a následných opatření výhodnější daňové nedoplatky ignorovat a omezit měření výnosu daní na výnos daní skutečně zaplacených“.⁸ V mnoha tranzitivních zemích by se měly příjmy ve finančních výkazech evidovat na pokladním principu. (Údajová základna a systémy pro sledování daňových poplatníků a daňových nedoplatků jsou samozřejmě také potřebné.) V každém případě však platí, že způsob, podle něhož se údaje o daních zpracovávají, by měl být ve finančních výkazech jasně označen. Pokud se používají metody akruálního účetnictví, měly by být evidovány i příjmy získané na pokladním principu v daném účetním období a akruální příjmy by se měly porovnávat s příjmy skutečně vybranými.

Kromě transakčních příjmů patří k dalším ekonomickým tokovým veličinám, které zvyšují aktiva nebo snižují pasiva, zisk z prodeje aktiv (hodnota prodávaných aktiv porovnaná s jejich účetní hodnotou), přecenění aktiv, odepsané dluhy apod.

3. Úhrady

a) Hlavní typy úhrad

K transakčním úhradám patří následující položky:

- osobní náklady, včetně závazků vůči penzijním systémům,
- zboží a služby spotřebované v daném účetním období (včetně spotřeby kapitálových aktiv, tj. odpisů),
- úroky a další finanční náklady,
- státní dotace a transfery.

Kapitálové výdaje rozpočtovými úhradami nejsou. Navíc vzhledem k tomu, že platební kalendář pro výstavbu plně neodráží postup stavby, může v daném období docházet ke značnému rozdílu mezi účetním přírůstkem hmotných aktiv a platbami.

b) Úhrady důchodových závazků

V běžných fiskálních analýzách se příspěvky do penzijních systémů považují za příjmovou položku a výplaty penzí za výdaj. Operace státního penzijního systému, který není fondový, však mohou mít značný budoucí fiskální dopad. Každý rok získávají státní zaměstnanci nárok na budoucí dávky a náklady na zajištění těchto budoucích anuit, resp. penzijních dávek, se vykazují jako úhrady pouze v několika málo zemích. Závazky penzijního systému se rovnají aktuární hodnotě budoucích penzí (vypočítané na základě určitých ekonomických a demografických odhadů). Pokud se příspěvky na penzijní pojištění platí do penzijního fondu a jsou dostatečně vysoké na to, aby pokryly zaměstnanecké penze, pak se tento systém nazývá plně fondový systém a závazek vlády buď vůbec nevzniká, nebo je zanedbatelný. Pokud však vláda místo toho vyplácí penze na průběžném principu nebo je penzijní systém částečně příspěvkový, takže platby do něj jsou menší než jeho výdaje, pak se nazývá průběžný nebo částečně fondový systém. V těchto případech mohou být závazky vůči penzijnímu systému značné.

Stanovení závazků vůči penzijnímu systému je důležité pro formulaci opatření vlády. Může např. ukázat, že problém fiskálního deficitu se pouze převádí do budoucna místo toho, aby se řešil hned. Pro vlády vystavené silnému tlaku existuje pokušení naplnit cíle krátkodobého deficitu za cenu zvýšení závazků dlouhodobých. V ekonomicky vyspělých zemích např. vlády občas slibují, že zvýší penze v souladu se zvýšením mezd (viz Hillier, 1997) nebo že získají příjmy ze státních podniků výměnou za převod jejich závazků vůči penzijnímu systému do rozpočtu. V praxi však uznávání závazků vůči penzijnímu systému a výdaje na penze představují problém. Odhad závazků vůči penzijnímu systému vyžaduje odpovídající technické vybavení a ve velkém rozsahu závisí na znalcově úsudku, což činí tyto propočty zranitelnými vůči možné manipulaci z politických či jiných důvodů.⁹

Tyto poznámky by mohly naznačit, že by reformní země měly používat konvenční metody a považovat příspěvky do penzijního systému za příjmy a výplaty penzí za úhrady. Souběžně s tím by se však měly pokoušet měřit hodnotu závazků vůči penzijnímu systému. Pokud je toto měření spolehlivé, je možné závazky vůči penzijnímu systému vykazovat v poznámkách k finančním výkazům společně s vysvětlením způsobu jejich výpočtu a použitých předpokladů.

c) Spotřeba zboží a služeb

Úhrady zahrnují i spotřebu zboží a služeb získaných v daném období, použití zásob a spotřebu fixního kapitálu (odpisy). Plně akruální princip se používá k odhadu úplných nákladů na poskytnuté služby, aby se mohla stanovit efektivnost těchto služeb. Stanovení úplných nákladů, tj. včetně odpisů, je nutné k řádnému určení uživatelských poplatků a, pokud existuje dotace, k určení podílu dotace na těchto poplatcích nebo k určení nákladů kapitálově náročných programů. Pro ostatní programy jsou praktické výhody vykazování plně akruálních informací diskutabilní. Vysoké náklady spojené se sběrem těchto informací je nutné poměřovat s přínosem, který lze z těchto údajů získat.

K řádnému určení úplných nákladů programů je nutné, aby náklady, které jsou společné několika aktivitám, a režijní náklady byly rozděleny mezi jednotlivé programy. (Otázkou měření nákladů se zabývá poslední část této kapitoly).

d) Transfery

Vládní transfery zahrnují dotace institucionálním jednotkám vládního sektoru nebo mezinárodním organizacím, dotace a kapitálové transfery podnikatelských subjektů a transfery domácnostem nebo neziskovým organizacím. K vymezení toho, co se považuje za transfer, je nutné stanovit, zda vzniká skutečně závazek; zda je transfer oprávněný; zda lze určit entitu, která má z transferu prospěch, atd. Tato rozhodnutí se zčásti zakládají na individuálním posouzení charakteru operace. Přesto by se taková vyhodnocení měla provádět alespoň pro nejdůležitější transfery. Je nezbytně nutné, bez ohledu na princip účetnictví, vyhodnotit závazky vznikající z plnění vnějších povinností (např. příspěvky mezinárodním organizacím) a náklady vznikající z existujících politických závazků v oblastech, jako je například sociální pomoc.

Půjčky poskytnuté vládou jsou často spojeny s dotací k úrokům a nemusejí být splaceny. Podle akruálního účetnictví je nutné dotaci k úrokům vykázat a zároveň by se mělo určit riziko toho, že dlužník půjčku nesplatí. Tato metoda doplňuje doporučení z kapitoly 1, které se týká zahrnutí těchto půjček do rozpočtu, ale nenahrazuje ho. Tyto půjčky by vždy měly být poskytnuty pouze na základě předchozího zákonného zmocnění parlamentem.

4. Závazky

Závazek se definuje jako „pravděpodobný budoucí odliv nebo jiné »obětování« zdrojů v důsledku minulých operací nebo jiných případů“.¹⁰ Závazky zahrnují zejména následující kategorie: (1) splatné závazky, (2) další akruální závazky, např. penze a (3) nesplacený dluh. Budoucí závazky se stanou závazkem tehdy, když druhá strana splní podmínky smlouvy.

Odpovídající systémy řízení a procedury jsou potřebné pro správu splatných závazků i lépe zohledňují finančně nekryté závazky v rozpočtu. Otázky spojené s řízením dluhu obsahuje kapitola 9. Další závazky, které vykazuje účetnictví na akruálním principu, zahrnují zejména závazky týkající se státních penzí, včetně skrytých závazků v rámci nezávislých penzijních systémů, kterým stát bude poskytovat pomoc v případech, že nemohou dostát svým povinnostem.

Podmíněný závazek je potenciální závazek, který závisí na budoucím vývoji, jenž je důsledkem operací v období předchozím. Při akruálním účetnictví se podmíněné závazky stanou skutečnými, když: (1) je pravděpodobné, že je budoucí vývoj potvrdí, přičemž bereme v úvahu pravděpodobnost, s jakou je bude nutné uhradit, je-li aktivum zničeno nebo objeví-li se závazek v údajích rozvahy, a (2) je možné rozumně odhadnout výši výsledné ztráty.

Takové posouzení může být obtížné. Prvním krokem by mělo být zveřejnění seznamu státem garantovaných půjček. Poté by se měl připravit úplnější výkaz podmíněných závazků. Tyto výkazy by měly zahrnovat splátkový kalendář závazků a dát určitou představu o úhradě pravděpodobné ztráty.

5. Aktiva

Plně akruální účetnictví by v zásadě mohlo rozlišovat tyto kategorie aktiv:

- finanční aktiva jako peněžní prostředky, reálně získatelné příjmy, půjčky apod.,
- hmotná aktiva jako majetek, podniky a zařízení, hmotná infrastruktura, památky, obranný nebo vojenský majetek a přírodní zdroje,
- nehmotná aktiva jako využívání přírodních surovin nebo práva rybolovu (alespoň teoreticky).

Účtování hmotných a nehmotných aktiv tam, kde je to možné, zvyšuje fiskální transparentnost. Prodej aktiv prostřednictvím privatizačního programu, aukce práv ke státnímu majetku nebo prodej zlata snižují deficit hotovosti uměle. Prodej práv k využívání přírodních surovin představuje v některých zemích snadný způsob, jak vyrovnat rozpočet, ovšem na úkor budoucích generací. Stanovení ztrát nebo zisků souvisejících s prodejem nehmotných aktiv však není v žádném případě jednoduché.

Informace o aktivech a zásobách je potřebná pro přípravu rozhodnutí o údržbě nebo získání nového zařízení a zásob. Bez ohledu na používaný princip účetnictví potřebuje většina zemí zlepšit řízení aktiv. Je nutné řádně spravovat registry majetku a pravidelně provádět jejich hmotnou inventuru, počínaje sektory nebo druhy majetku, pro něž má jejich řízení zásadní význam (např. u organizace zabývající se údržbou silnic, počítači, auty). Systém plně akruálního účetnictví zajišťuje rámec pro vytváření registrů majetku a zásob. Stanovení hodnoty všech aktiv a jejich správné účetní vykazování však vyžaduje čas a mnoho zemí má mnohem naléhavější priority. Pro lepší řízení aktiv tudíž může být efektivnější začít spíše s registrací hmotných aktiv než s vylepšováním účetního systému. Tranzitivní země, které již svůj majetek v účetní evidenci mají, mohou zlepšovat oceňovací metody, v současné době by se však měly zaměřit na účtování o peněžních tocích, finančních závazcích a na víceleté rozpočtování.

Ke zvýšení transparentnosti by se měly zveřejňovat operace související s prodejem aktiv. Jednorázové operace by se měly v účtech a ve finančních výkazech odlišit od transakcí ostatních. Občas se diskutují otázky týkající se ocenění národních parků, sbírek v muzeích a galeriích a dalších součástí kulturního dědictví. Kritikové argumentují tím, že pro tento majetek neexistuje žádný trh a že už z jejich definice je nepravděpodobné, že by byly někdy prodány. Jinde (např. ve Velké Británii) se rozlišuje mezi provozně využívanými aktivy kulturního dědictví (tj. majetkem, který je používán pro jiné účely např. jako kanceláře) a provozně nevyužívaným majetkem. Jiní odborníci tvrdí, že i když neexistuje trh, měl by takový majetek být oceněn v nominální hodnotě a zahrnut do oceňovacích postupů, protože to je důležité z hlediska vnitřní konzistence. V těchto případech se praxe různí v závislosti na charakteru majetku a dané zemi. Existují také různé názory na oceňování vojenského vybavení, i když ve většině zemí je tento majetek nyní kapitalizován.

6. Finanční výkazy

Finanční výkazy v systému akruálního účetnictví zahrnují jak stavové, tak tokové veličiny a ukazují, že všechny změny ve stavových veličinách jsou výsledkem tokových veličin. Kromě uvedení tokových veličin v akruálním účetnictví je nutné uvést i informace o zdrojích a užití hotovosti, aby bylo možné stanovit likviditu vládního sektoru a posílit kontrolu výdajů. Finanční výkazy připravené v rámci akruálního účetnictví jsou obsahem kapitoly 12. Klíčovými ukazateli finančních výkazů je čisté saldo běžné bilance, čisté výpůjčky/půjčky, saldo operací vládních politik a změna čistého jmění. Jak jsme již poznamenali, čisté saldo výpůjček/půjček by mělo být v každé zemi střední a východní Evropy sestaveno v souladu se standardy ESA95, a to i v případě, že tyto země nepoužívají plně akruální účetnictví. To vyžaduje zavedení odpovídajícího systému účtování závazků a finančních aktiv.

C. Změny v účetním systému

1. Obecný přístup

Změny v systému účetnictví musejí začít analýzou hlavních úzkých míst, např. tím, zda se sledují závazky vyplývající z realizace rozpočtu (nedoplatky) úplně a přesně; zda se vykazují platby transparentním způsobem; zda jsou účetní postupy jasně definovány a zda se postupuje v souladu s nimi. Prioritou reformy účetnictví by měla být konsolidace základů zdravého účetnictví.

Účetní systém by měl mít – bez ohledu na používaný princip – následující charakteristiky:

- efektivní účetní postupy, systematické vykazování operací, odpovídající ochranu údajů a systematické porovnávání s bankovními výkazy. Počítačové zpracování účetnictví může pomoci zlepšit účetní postupy, ale je nutné ho zvažovat v souvislosti s ochranou údajů. Některé země zavedly nebo zavádějí počítačové zpracování účetnictví pro včasné zajištění monitorování výkazů. Takové systémy mohou sice zlepšit zveřejňování informací, ale často se stává, že údaje nejsou dostatečně chráněny (postupy zálohování dokumentů, kontrola přístupu apod.). V takových případech by se ruční zpracování nemělo opustit úplně;
- v účetnictví by se měly vykazovat všechny výdajové a příjmové operace podle stejné metodiky. Tyto informace by měly zahrnovat fondy s přesně zadaným určením použití a zahraniční a domácí půjčky;
- systém klasifikace výdajů by měl být v souladu s funkčním a ekonomickým (druhovým) členěním;
- účetní postupy by měly být jasné a dobře doložené a pojmy jednoznačně definované (např. výraz „závazek“ lze interpretovat různým způsobem);
- finanční zprávy a výkazy by měly být zpracovávány pravidelně;
- měl by existovat odpovídající systém pro sledování rozpočtových výdajů („rozpočtové účetnictví“) ve všech stádiích výdajového cyklu (závazek, ověření, platba);
- operace, které jsou obsahem informací „pod čarou“, rizik nebo účtů závazků, by měly být transparentní;
- bez ohledu na používaný princip účetnictví by měly komentáře k finančním výkazům ukázat na hlavní principy (postupy) používané v účetnictví a měly by poskytnout dostatečně podrobné informace na to, aby bylo možné informace z účetnictví správně interpretovat, a měly by obsahovat prohlášení k účetním postupům.

Prioritními oblastmi zlepšení účetního systému mohou být:

- zavedení komplexního systému rozpočtového účetnictví pro sledování schválených rozpočtových výdajů a jejich užití ve všech fázích výdajového cyklu. Systém by měl zahrnovat schválené rozpočtové výdaje, jejich rozpis, všechna zvýšení či snížení rozpočtových přidělů, uzavřené závazky, výdaje ve stadiu ověření/uskutečnění hospodářské operace a platby. Rozpočtové účetnictví je sice jenom jednou částí vládního rozpočtového systému, je však tou částí, která je nejdůležitější jak pro formulaci opatření, tak pro dohled nad implementací rozpočtu;
- účtování dluhu a uvádění finančních závazků a podmíněných závazků by mělo být v souladu s akruálním účetnictvím.

Souběžně s tím by se měl zavést registr aktiv, který by se měl pravidelně aktualizovat, přičemž by se mělo začít u těch organizací, u kterých je to nejpotřebnější.

2. Sledování použití schválených rozpočtových výdajů

a) Úzká místa současných systémů

Při sledování čerpání schválených rozpočtových výdajů (v rámci „rozpočtového účetnictví“) se běžně vyskytují určitá slabá místa. Někdy se směřují „interní platby“ (např. transfery prostředků mezi segmenty veřejného sektoru) a „skutečné“ platby. Nutná je konsolidace výdajů zvláštních organizací, speciálních účtů a výdajů konsolidovaného nebo rozpočtového fondu položka po položce. Fondy a zvláštní agentury mohou sice používat specifické postupy řízení, musejí však ve výkaznictví postupovat v souladu s danou klasifikací výdajů. Doplňující odhady, transfery, uvolňování, přidělování apod. se vykazují často nedostatečně. V mnoha zemích je obtížné rozhodnout, podle kterého rozpočtu se postupuje, protože dodatečné odhady a transfery se nevykazují společně v jednom dokumentu.

V zemích s účetním systémem na pokladním principu vedou ministerstva evidenci závazků. Informace o závazcích a výdajích ve stadiu verifikace ministerstvo financí systematicky k dispozici nemívá, potřebuje je však pro dohled nad realizací rozpočtu. Rizika nebo účty „pod čarou“ sice mohou zahrnovat některé nevyrovnané závazky, ale vzhledem k nedostatečně uspokojivému monitorování výdajů (ve stadiu ověření) a závazků je zahrnují pouze dílčím způsobem. Navíc užívání účtů pod čarou není někdy transparentní a má charakter mimorozpočtových výdajů.

Jak jsme již naznačili dříve, mnoho zemí používá dodatkové období. To má výhodu v tom, že se bere v úvahu časový interval mezi vznikem závazku a platbou. Nevýhodou je, že to může vést k rozporuplnému postupu – k existenci dvou rozpočtů v jednom období.

Některé země kalkulují výdaje na základě požadavků na platby zaslaných výdajovými organizacemi ministerstvu financí nebo státní pokladně. V případě, že tyto země mají problémy s daňovými nedoplatky a nemají vyjasněné účetní a rozpočtové postupy, neodpovídají požadavky na platby ani akruální výdajům, ani pokladním platbám; příčinou je skutečnost, že platební příkazy nejsou vydávány systematicky v době, kdy je dodání verifikováno, a všechny vydané platební příkazy nejsou proplaceny. Protože soukromí dodavatelé mohou vyžadovat od vlády, která je zvyklá na akumulaci nedoplatků, platby za zboží a služby před jejich dodáním, platební příkazy pak někdy vycházejí z formálních faktur, i když obecně finanční regulace vyžaduje, aby se vydávaly, až když je zboží dodáno nebo služby poskytnuty. Nicméně vstupují do účtů závazků, kde mnohdy zůstávají po několik měsíců, nebo dokonce let. Tento účet směšuje skutečné faktury, formální faktury, staré nároky na transfery jednotlivým segmentům veřejného sektoru a dotace, které sice byly rozpočtovány, ale nikdy nebyly proplaceny. Zprávy o plnění rozpočtu vykazují požadavky na proplacení podle rozpočtové klasifikace. Ale „skutečné“ plnění rozpočtu obsahuje vybrané nároky na proplacení mezi všemi nároky v rámci účtu závazků.

Obecněji řečeno platí, že se všemi účetními systémy, které vycházejí z neúplné aplikace pokladního principu, jsou spojeny problémy vyplývající z toho, že existují dvě paralelní skupiny plateb: jedna vyplývající ze samotného rozpočtu a druhá vyplývající z účtu závazků nebo z účtů pod čarou, které obsahují ještě neproplacené akruální výdaje předchozího roku. Řada zemí, které používají účetnictví na nepokladním principu, neuvádí platby transparentním a vyčerpávajícím způsobem. (To spolu s dalšími faktory vysvětluje důraz, který se v zemích střední a východní Evropy při reformě rozpočtování klade na účetnictví na pokladním principu.)

b) Hlavní rysy zdravého rozpočtového účetnictví

Bez ohledu na používaný systém účetnictví jsou v každém stadiu výdajového cyklu nezbytné následující informace:

- potvrzení legality pro výdaje;
- základní podmínkou zdravého finančního řízení je přiměřené vykazování schválených rozpočtových výdajů, jejich změn, převodů mezi položkami schváleného rozpočtu a jejich rozpisu. U zemí, které nepoužívají automatizovaný systém rozpočtového řízení, je někdy obtížné přesně zjistit, podle kterého rozpočtu se postupuje, protože rozhodnutí o rozdělení a přerozdělení rozpočtových přidělů jsou obsahem různých dokumentů. Postup realizace rozpočtu by se měl pravidelně aktualizovat tak, aby zahrnoval nová rozhodnutí týkající se rozpočtových přidělů;
- zásadní podmínkou pro dosažení kontroly nad implementací rozpočtu je účtování závazků, včetně víceletých. Tyto informace poskytují základ pro úpravy rozpočtu. Rozhodnutí zvýšit nebo snížit rozpočtové přiděly a příprava plánů financování musejí brát v úvahu již přijaté závazky. Pro účely vnitřního řízení potřebují ministerstva postupovat přesně podle objednávek a smluv, které uzavřela;
- pro řízení programů a organizací je důležité účtování výdajů ve stadiu verifikace. Poskytuje cenné informace pro stanovení nákladů, i když je nutné tyto údaje kombinovat s informacemi o odpisech, o zásobách apod. Výdaje ve stadiu ověření ukazují, jak daleko postoupila implementace programů a projektů. Vykazování výdajů se požaduje také pro řízení splatných úhrad a smluv a pro stanovení závazků, které vyplývají z plnění rozpočtu (nedoplatky);
- transparentnost vyžaduje, aby vykazování všech plateb v daném účetním období a v daném fiskálním roce bylo v souladu se systémem klasifikace výdajů, včetně plateb, které se týkají výdajů provedených v minulém období.

Operace, které se mají vykázat, musejí být jasně definovány ve finančních předpisech. Zdravé rozpočtové účetnictví vyžaduje informace, aby mohlo vykazovat transakce mezi rozpočtovými účty, zejména mezi zdrojovými účty rozpočtu (např. pro rozpočtové přiděly a jejich další rozdělení); závazky; výdaje ve stadiu ověření a účty plateb. Podvojně účetnictví se samozřejmě vyžaduje již od stadia, kdy jsou výdaje uznány (verifikace v účetnictví na akruálním principu). V mnoha zemích se závazky registrují (pokud se vůbec registrují) v systému jednoduchého účetnictví. Výhodou zahrnutí informací o závazcích a rozpočtových přidělech do podvojněho účetnictví je to, že je tak zajištěna konzistence pohybů mezi rozpočtovými účty (zvláště tehdy, když implementace rozpočtu není plně založena na využití počítačů).

Zdravý systém pro vykazování transakcí by mohl vypadat takto:

- *Když je objednávka vystavena*, vykáže se jako: (1) zvýšení závazků/nerealizovaných objednávek a (2) snížení rozpočtových zdrojů (nebo jako uznání budoucích závazků).
- *Ve stadiu dodání, resp. ve stadiu verifikace* se transakce vykáže jako: (1) akruální výdaj nebo závazek a (2) snížení závazků, popř. nerealizovaných objednávek.
- *Ve stadiu platby* se platba vykáže jako: (1) snížení zavázaných výdajů nebo závazků a (2) snížení hotovosti.

V zemích, které monitorují pouze platby, by bylo možné ihned zavést pomocný účet pro nesplacené platby. Stanovení nedoplatků na základě oddělené evidence, která existuje paralelně s účetnictvím, je však pouze „zmírňujícím“ opatřením.

V mnoha reformních zemích účtují sice všechna výdajová ministerstva na akruálním principu (ani tento systém však není plně v souladu se všeobecně přijímanými účetními principy), ale obtíže jsou sečas-

ným monitorováním plateb podle rozpočtové klasifikace. V mnoha těchto zemích se tudíž projevuje snaha o zavedení systému monitorování plateb. Některé aspekty tradičních účetních systémů v těchto zemích byly čistě formální. Přesto však tyto účetní systémy mají (nebo měly) výhodu v tom, že registrovaly výdaje ve stadiu verifikace (často se nazývaly „skutečné výdaje“). Posilování účetnictví na pokladním principu by nemělo vést k tomu, že by se opustilo monitorování „skutečných výdajů“; to je zvláště významné v těch zemích, které čelí nedoplatkům a potýkají se s tendencí překračování závazků ve vztahu k výdajovým přidělením.

Každá operace by se měla účtovat k datu, ke kterému byla provedena. V případě plateb existuje často problém, který se týká časové prodlevy mezi dnem, kdy byl vydán platební příkaz, a dnem, ve kterém je připsán na bankovní účet. Tento problém lze vyřešit, pokud se systematicky provádí vzájemné odsouhlasování účetních výkazů s příslušnými bankovními výpisy a výkazy a uplatňují se tvrdé postupy v těch případech, kdy dlouhodobě existují „bilanční“ nesrovnalosti. Kromě tohoto obecného problému dochází občas i k záměně mezi postupy, plánováním a účetními zásadami. Např. v jedné reformní zemi účtují útvary ministerstva financí platby ke dni, na který byly naplánovány, a nikoli ke dni, ve kterém byly reálně provedeny.

3. Evidence závazků

V mnoha zemích je třeba zlepšit účetnictví a vykazování závazků a podmíněných závazků. V úvahu by se měly vzít následující aspekty:

- systém monitorování, resp. účetní systém by měl ukázat nedoplatky, které vyplývají z realizace rozpočtu (tj. rozdíly mezi výdaji ve stadiu ověření a platbami);
- měly by být uvedeny všechny operace, které vyplývají z objemu nedoplatků předchozího roku;
- dluh by se měl evidovat na akruálním principu;
- rozpočtem nepodložené závazky a podmíněné závazky by se měly účtovat a evidovat.

4. Zavádění plně akruálního účetnictví

Akruální účetnictví je standardní praxí soukromého sektoru a jeho význam pro veřejný, resp. vládní sektor roste. I když útvary státní správy používají pokladní účetnictví, pro agentury, které se zabývají komerčními činnostmi, je plně akruální účetnictví žádoucí. Státní správa tak může lépe regulovat řízení těchto agentur.

Když se však uvažuje o zavedení systému plně akruálního účetnictví v celém veřejném sektoru, je nutná určitá opatrnost. Plně akruální účetnictví vyžaduje vyčerpávající evidenci aktiv a dobrý systém měření nákladů. Zavedení tohoto systému v celém veřejném sektoru vyžaduje čas a pečlivě musejí být analyzovány jeho náklady a výnosy. Pokud se odpisy odhadují jen zhruba, pak by plně akruální účetnictví na úrovni agentur k rozvoji rozpočtového přístupu orientovaného na výkonnost nepřispělo. Pokud nejsou účetní principy jasně specifikovány a vykázány, vytváří akruální účetnictví prostor pro „tvůrčivé účetnictví“, a to prostřednictvím manipulace s odhady odpisů, s opravnými položkami, s vykazováním ztrát apod.¹¹ Jako prevence může sloužit efektivní vnější audit.

Postupné zavádění akruálního účetnictví lze zvažovat až tehdy, když v zemi funguje dobrý a solidní pokladní účetní systém na bázi peněžních toků. Začít se může s těmi oblastmi činností vládního sektoru,

kteří vyžadují informace o hodnotě hmotných aktiv, o jejich použití a celkových nákladech (např. agentury, které poskytují služby uživatelům za poplatek). Bereme-li v úvahu potřebu reformních zemí posílit fiskální řízení, pak by se měly tyto země nejdříve zaměřit na zavedení metod lepšího vymezení finančních závazků v účetnictví.

K tomu, aby akruální účetnictví bylo efektivní, je nutné pravdivě a správně vymežit výdaje. Pouze formální aplikace účetních pravidel transparentnost nezvyšuje. Akruální účetnictví tudíž vyžaduje mnoho vysoce kvalifikovaných účetních jak v rámci vládního sektoru, tak mimo něj. Akruální účetnictví může zvýšit transparentnost jenom tehdy, když ti, kteří rozhodují, a veřejnost jsou dobře informováni o charakteru těchto informací a o jejich finančních důsledcích. To vždy neplatí ani pro země OECD; i v nich je poskytování informací ve sdělovacích prostředcích zaměřených na finanční otázky často také nedostatečné. Pro zvýšení transparentnosti by měla vláda usilovat o audit svých finančních výkazů.

5. Administrativní uspořádání účetního systému

V rámci veřejného sektoru lze zvažovat dva základní modely uspořádání účetního systému:

- *Vertikální model.* Účetnictví se připravuje na centrální úrovni, a to buď ministerstvem financí, nebo odděleným útvarům centrálního účetnictví. Tento model uspořádání odpovídá potřebě kontrolovat naplňování rozpočtu. Má výhodu v tom, že centralizuje všechny informace – které se obvykle obtížně získávají, zejména tam, kde k jejich získání nelze využít počítače. Problematický však může být ten aspekt, že agentury často vykazují povinnosti a závazky až tehdy, když požadují platbu. Tento model také nepodněcuje agentury k tomu, aby vedly účetnictví, což je nutné pro efektivní řízení programů.
- *Konsolidovaný model.* Ministerstva připravují své účty pro konsolidaci na centrální úrovni. Tento model se hodí pro řízení programů a agentur, ale může vést ke ztrátě informací, pokud se účty nekonsolidují včas. Při využívání počítačů může být vyčerpávající a včasné monitorování rozpočtových operací zajištěno odpovídajícími informačními systémy ve všech stádiích výdajového cyklu a vhodným elektronickým propojením ministerstva financí s ostatními ministerstvy.

Konsolidovaný model se zdá být vhodnějším, ale jeho zavedení je ve velké míře spojeno s počítačovým zpracováním výdajového cyklu. (O něm pojednává kapitola 13.)

D. Speciální otázky

1. Akruální rozpočtování

Začlenění informací získaných z akruálního účetnictví do rozpočtových dokumentů je v zásadě žádoucí. Tímto směrem však postupuje jen relativně málo zemí OECD (např. Austrálie, Island, Nizozemí, Nový Zéland, Švédsko a Velká Británie). Pouze velmi málo z nich, např. Austrálie, Nový Zéland a Velká Británie, změnilo nebo mění své účetnictví na „plně akruální“, které spočívá ve schvalování výdajů na akruálním principu. O kladech a záporech této změny se diskutuje a neobvyklé nejsou systémy, které „mixují“ informace z akruálního a pokladního účetnictví. Např. USA se rozhodly, že si ponechají závazkově orientovaný rozpočtový systém, ve kterém se pro určité kategorie operací, např. v rámci zaměstnaneckých penzijních systémů nebo v rámci úrokových výdajů, informace pokladních operací doplňují o informace z akruálního systému. Klíčovou otázkou je, který systém je užitečnější z hlediska cílů země zaměřených na posílení efektivnosti rozpočtových operací, na odpovědnost vyplývající z řízení a na úplné a přesné vykazování finančních informací.

Tabulky 11.1 a 11.2 ukazují současné postavení zemí OECD.

Tabulka 11.1 ÚČETNÍ ZÁKLADNA APLIKOVANÁ NA ROZPOČET SCHVÁLENÝ ZÁKONEM

	Plně akruální princip	Akruální princip s výjimkou kapitalizace neboli odpisů aktiv	Pokladní princip s výjimkou určitých operací podle akruálního principu	Plně pokladní princip
Austrálie	X			
Rakousko				X
Belgie				X
Kanada		X		
Česká republika				X
Dánsko			X ⁽¹⁾	
Finsko		X ⁽²⁾		
Francie				X
Německo				X
Řecko				X
Maďarsko				X
Island		X		
Irsko				X
Itálie		X		X
Japonsko				X
Korea				X
Lucembursko				X
Mexiko				X
Nizozemí				X
Norsko				X
Nový Zéland	X			
Polsko				X
Portugalsko				X
Španělsko				X
Švédsko				X
Švýcarsko				X
Turecko				X
Velká Británie	X ⁽³⁾			
USA			X ⁽⁴⁾	

Poznámky:

(1) Dánsko – Úrokové platby a zaměstnanecké penze se účtují na akruálním principu.

(2) Finsko – Transferové platby se na akruálním principu neúčtují.

(3) Velká Británie – Rozpočet vychází z plně akruálního principu od fiskálního roku 2001–2002.

(4) USA – Úrokové platby, některá penzijní schémata a programy půjček a garancí se účtují na akruálním principu.

Zdroj: OECD (2000).

Na Islandu jsou návrhy rozpočtových výdajů předkládány parlamentu ke schválení na akruálním principu i na principu pokladním. To nepředstavuje problém, pokud jde o vztah ke klasickým pravidlům shody popsaným v kapitole 1 a 2. Na druhé straně však předkládáním návrhu výdajového rozpočtu pouze na akruálním principu se mění obvyklá pravidla parlamentu o shodě a odpovědnosti za výdaje, protože odpisy se stávají předmětem parlamentního schvalování. Parlament může chtít hlasovat o alokaci rozpočtových prostředků podle programů nebo agentur. Pokud se výdaje neschvalují na bázi plateb, tj. pokud nevycházejí z pokladního principu, pak příprava plánu pokladních operací a kontrola provedených plateb vyžadují dobře fungující účetní systém a větší fiskální disciplínu než v případě rozpočtového systému na pokladním principu. Kontrola pokladních toků musí vycházet z odděleného plánu pokladního plnění, kte-

ry není odvozen ze schválených ukazatelů rozpočtových výdajů. Ministerstvo financí musí mít odpovídající technické zázemí a oprávnění ke stanovení toho, zda budoucí odpisy povedou ke zvýšení rozpočtových přidělů, nebo nikoli. Pro reformní země a zvláště pro země, ve kterých rozpočtovému procesu dominuje vyjednávání, by zavedení tohoto systému mohlo být obtížné.¹² Aby se reformní země tomuto riziku vyhnuly, neměly by opustit rozpočtování výdajů na pokladním principu, a to bez ohledu na to, jaký systém účetnictví a výkaznictví používají.

V mnoha zemích EU se často zákonem nebo vládním nařízením vyžaduje prezentace místních rozpočtů ve formě rozvahy. V těchto případech je povinné začlenit do místních rozpočtů vytváření odpisů a další rezervy. To se spolu s dalšími omezeními výdajů a půjček místních samospráv považuje za účinný nástroj kontroly nad hospodařením místních rozpočtů.

2. Generační účetnictví

Jak jsme poznamenali dříve, čisté jmění se zjišťuje v rozvaze vládních aktiv a pasiv. Někteří makroekonomové argumentují v souladu s ortodoxním monetárním přístupem tím, že z hlediska makroekonomické stabilizace je nutné vzít v úvahu trvalý důchod země, který závisí na čistém jmění státu. Tento postup však není přijímán všeobecně; nezbytný je další ekonomický výzkum.¹³

K hodnocení dlouhodobého dopadu současných opatření na čisté jmění státu (např. měření podmíněných závazků¹⁴ a účetnictví týkající se životního prostředí) bylo vyvinuto několik nástrojů. V zásadě se tento dopad odhaduje pomocí aktuární bilance toků příjmů, plateb, odpisů majetku atd. za různých předpokladů a při dané diskontní sazbě.

Generační účetnictví počítá v dlouhém časovém horizontu se současnou hodnotou vládní spotřeby, daní, dluhu a mezigeneračních transferů (tj. penzí) na základě souhrnu předpokladů o ekonomickém růstu a demografickém vývoji a při použití specifické diskontní sazby. Vztahuje vládní příjmy a výdaje k té generaci, které se tyto operace týkají, a to tak, že porovnává současnou hodnotu příjmů a plateb, u nichž vláda očekává, že je vybere v rámci života dané generace.¹⁵

Tabulka 11.2 ZEMĚ PLÁNUJÍCÍ PŘEVEDENÍ ROZPOČTU NA AKRUÁLNÍ BÁZI

	Bude zavedeno úplné akruální rozpočtování.	Mají se uvádět dodatečné informace podle akruálního principu.
Kanada	X ⁽¹⁾	
Dánsko		X
Německo		X
Jižní Korea	X ⁽¹⁾	
Nizozemí	X	
Portugalsko		X
Švédsko	X ⁽¹⁾	
Švýcarsko	X ⁽¹⁾	

Poznámka:

(1) Vážně se o tom uvažuje.

Zdroj: OECD (2000).

Generační účetnictví se považuje za důležitý nástroj k popisu způsobu, jakým vláda ovlivňuje mezigenerační rozdělení důchodů a bohatství; je základním měřítkem zátěže, kterou ukládá současná a budoucí rozpočtová politika na současnou generaci a na generace budoucí. Je také důležitým ukazatelem toho, jak rozpočet ovlivňuje národní úspory, a tudíž investice, úrokové sazby a ekonomický růst.

Ti, kdo se přípravou generačního účetnictví zabývají, ho původně považovali za alternativu k tradiční metodě účtování příjmů a výdajů vládního sektoru. Argumentovali tím, že tradiční postup se zaměřuje pouze na velmi krátký časový horizont, a tím fiskální politiku vychyluje a neumožňuje zvažovat budoucí důsledky politik vlády. Věřili také, že koncepční rámec tradičních metod účetnictví pro příjmy a výdaje veřejného sektoru již neexistuje a že klasifikace jsou „arbitrární“ a manipulovatelné z politických důvodů.¹⁶

Mezigenerační spravedlnost vyžaduje, aby tyto toky byly vyrovnané, a tak se předcházelo zatěžování budoucích generací. Propočty byly provedeny v mnoha zemích. USA byly první zemí OECD, která generační účetnictví použila, když je uvedla v rozpočtu pro fiskální rok 1996. Pak následovaly další země OECD, jako Německo, Itálie, Nový Zéland, Švédsko a nedávno se přidalo Nizozemí.

Studie zpracované MMF a OECD došly k závěru, že při daných možných slabých místech generačních účtů jako nástroje měření toho, jak veřejné rozpočty ovlivňují mezigenerační rozdělení důchodů a úspor, by se tento postup měl používat a interpretovat s velkou opatrností. Pokud neexistují explicitní propočty mezigeneračních důsledků vyplývajících z programů veřejných výdajů s přesvědčivými důkazy svědčícími o tom, že model životního cyklu správně charakterizuje chování soukromé spotřeby, a pokud neexistují jasně vymezené dopady rozpočtové politiky na model všeobecné rovnováhy, pak mohou generační účty přinést zavádějící výsledky. Generační účetnictví se používá pouze jako analytický nástroj k ilustrování hlavních trendů politiky vlády.¹⁷ Premchand (1995) poznamenává, že generační účty mohou v nejlepším případě sloužit jako analytický vstup, především vzhledem k agregované podobě analýzy a k použitým imputovaným hodnotám.¹⁸ Abychom mohli předpokládat významný dopad generačního účetnictví na současnou politiku a politiky (a veřejnost) na celém světě, vyžadovalo by to pracovat při veřejných výdajích s mnohem delším časovým horizontem, než jaký se obvykle používá. Jak již dávno poznamenal John Maynard Keynes: „V dlouhém časovém horizontu jsme všichni mrtvi.“

Je však nutné zdůraznit, že generační účetnictví je zcela novým postupem a v mnoha ohledech se stále ještě vylepšuje. Např. Nový Zéland zahrnuje do generačních účtů, které se v současné době připravují, kromě výdajů na zdravotní péči i výdaje na vzdělání. V případech, kdy je obtížné zavést přímý vztah mezi věkovými skupinami obyvatelstva a výdaji, se určité výdaje sdružují, např. výdaje určené především pro mladé obyvatele nebo pro starší obyvatele, a jako základ pro rozdělení se používá přepočtení na obyvatele. Generační účty lze dále vylepšit tím, že mezi generace rozdělíme větší počet kategorií výdajů, a tím, že zahrneme retrospektivní časový horizont, ve kterém se daně a sociální dávky nevypočítávají pouze na zbývajícím období života každé generace, ale také vzhledem k zaplaceným daním a k získaným sociálním dávkám v letech předchozích. Tento přístup by měl zajistit lepší srovnání mezi generacemi.¹⁹

3. Měření nákladů

a) Úplné náklady

„Úplné náklady“ programů zahrnují náklady na požadované a spotřebované zboží a služby v daném období a náklady spojené se spotřebou fixního kapitálu.

Informace o nákladech lze použít v následujících oblastech:²⁰

- *Rozpočtování a kontrola nákladů.* Informace o nákladech programů lze použít jako základ pro odhadování budoucích nákladů při přípravě a přezkoumání rozpočtu. Když je rozpočet schválen a realizuje se, mohou informace o nákladech sloužit jako zpětná vazba pro přípravu rozpočtu na následující období.

- *Měření výkonu a hodnocení programů.* Měření nákladů je integrální součástí měření efektivity a účelnosti programů.
- *Stanovení úhrad, uživatelských a dalších poplatků.* Stanovení cen, kterými vládní agentury oceňují jimi poskytované služby (např. vydávání pasů a registrace společností), je zčásti politickou záležitostí, správné měření úplných nákladů je však nezbytné při porovnávání a hodnocení různých možností.
- *Testování trhem.* Testování trhem vyžaduje porovnání nákladů na zboží a služby, které poskytují segmenty vládního sektoru, s obdobným zbožím a službami, které zajišťuje sektor soukromý.

Zkušenosti s měřením nákladů centrální vlády v širokém měřítku byly získány v roce 1949, kdy bylo v USA na základě doporučení Hooverovy komise široce uplatněno výkonové rozpočtování. Jak však ukažeme ve 4. kapitole, tato zkušenost nebyla dobrá. Obtíže, které v souvislosti s měřením nákladů vznikly, se týkaly jak technických problémů, tak i skutečnosti, že „vláda se více zajímala o poskytování služeb než o úhradu nákladů“ (Premchand, 1993). Přesto získalo měření nákladů v mnoha zemích nový impulz, který motivuje k hledání nástrojů ke zlepšení výkonnosti služeb vládního sektoru. Box 11.2 ukazuje schematické porovnání mezi peněžními platbami a úplnými náklady.

Box 11.2 SROVNÁNÍ ÚPLNÝCH NÁKLADŮ A PENĚŽNÍCH PLATEB

Peněžní platby (po odpočtu kapitálových výdajů)

- + odpisy hmotných aktiv v daném období
 - + změna v závazcích v daném období
 - + *nesplacené dodávky v daném období*
 - *platby za dodávky z předchozích období*
 - + změna na účtech záloh
 - + *dodávky nebo práce financované předchozími zálohovými platbami*
 - *zálohové platby v daném období*
 - + změna zásob v daném období
 - + *spotřebované zásoby a ztráty*
 - *přírůstek zásob*
 - + náklady služeb poskytnutých jiným programům nebo nákladovým střediskům
 - náklady služeb poskytnutých jiným programům nebo nákladovým střediskům
- = úplné náklady**

Pro stanovení úplných nákladů jsou zapotřebí následující prvky: (1) úplná evidence hmotných aktiv a zásob, (2) odhady odpisů a (3) odpovídající systém měření nákladů, protože režijní náklady a společné využívání zařízení v rámci různých programů je nutné přiřčlenit jednotlivým programům a činnostem.

b) Systémy měření nákladů

Úplné náklady zahrnují: (1) přímé neboli variabilní náklady, které lze přiřčlenit vyprodukovanému zboží a službám, jako jsou mzdy a náklady na suroviny a (2) nepřímé neboli fixní náklady (režijní náklady), které jsou sdíleny mnoha výstupy. V rámci ministerstev je otázka rozdělení režijních nákladů mezi jednotlivé výstupy zvláště důležitá, protože podíl zdrojů, který nelze přiřčlenit k jednomu výstupu, je většinou značný. Toto přiřčlenění je často arbitrární nebo se odvozuje od jednoduchého poměru, např. od přímých nákladů práce na výstup. Použití arbitrárních metod značně snižuje užitečnost měření nákladů pro řízení a rozhodování.

Metody měření nákladů jsou prvkem systémů řízení.²¹ Zaměřují se zejména na problémy vznikající v souvislosti s rozdělením režijních nákladů. Měření nákladů podle činností (*ABC – activity-based costing*) bylo široce přijato ve zpracovatelském průmyslu a ve službách. Tuto metodu používají některé vlády, někdy společně s dalšími metodami měření nákladů.²²

Systém měření nákladů podle činností sleduje individuální náklady ve vztahu k primárním činnostem. Při tomto postupu se uplatňují následující kroky:²³ (1) identifikace činností v rámci organizační jednotky nebo projektu, (2) přiřčlenění zdrojů těmto činnostem (náklady zdrojů lze přiřčlenit činnostem přímo nebo je lze odhadnout na základě průzkumů nebo jiným způsobem), (3) identifikace výstupů činností (výstupem může být zboží nebo služba) a (4) přiřčlenění nákladů činnosti k výstupu prostřednictvím „určující složky nákladů“. Tu lze zjišťovat různými způsoby: např. podle toho, kolikrát je výsledkem činnosti specifický druh výstupu, nebo podle toho, jak dlouho se činnost vykonává. Ukázka toho, jak systém funguje v praxi, je uvedena v boxu 11.3.

Metody měření nákladů sice poskytují nástroje k analýze nákladů, avšak každá organizace musí podrobně analyzovat své operace a činnosti, musí používat vhodné účetnictví a informační systémy a všechny informace je nutné pravidelně aktualizovat. Přičleňování nákladů není cílem samo o sobě a úspěšné zavedení měření nákladů na základě činností vyžaduje aktivní spolupráci řídicích a ostatních pracovníků.

c) Význam měření nákladů

V současné době používá měření nákladů ve velkém rozsahu jen několik zemí. Například na Novém Zélandu rozpočtování zaměřené na výstup sleduje přímý vztah mezi měřením nákladů a rozpočtováním; rozvoj systému měření nákladů však vyžaduje čas. V USA je vztah mezi měřením nákladů a rozpočtováním nepřímý. Měření nákladů se považuje za nástroj zlepšení výkonnosti, za pomoc při rozhodování a při zajištění zpětné vazby, ale přiděly pro krytí provozních nákladů jednotlivým organizačním jednotkám (útvarym) a agenturám se rozpočtují na principu pokladním.

K určení rozsahu, v němž lze měření nákladů zavést, je nutné propočítat nákladovou efektivnost tohoto kroku. Ve většině reformních zemí je možné o zavedení systému měření nákladů reálně uvažovat pouze pro speciální programy a agentury, zejména pro agentury, které hradí své náklady z uživatelských poplatků.

4. Poplatky za užívání dlouhodobého majetku

Pro to, abychom spočítali úplné náklady dlouhodobých aktiv používaných pro produkci zboží a služeb, je nutné vzít v úvahu odpisy využívaného majetku i jeho výnosy. Jenom hrstka zemí zavedla popla-

Box 11.3 PŘÍKLAD MĚŘENÍ NÁKLADŮ PODLE ČINNOSTÍ**Jednotkové náklady mzdového a penzijního systému pro veterány (C&P) na ministerstvu financí (v USD)**

• Přímé náklady práce ministerstva financí, které vznikají v souvislosti s výplatou šeků C&P v hodnotě 700 000	700 000 \$
• Přímé materiálové náklady ministerstva financí v souvislosti s výplatou šeků C&P v hodnotě 700 000	20 000 \$
• Nepřímé materiálové náklady přiřčené šekům C&P v závislosti na jejich podílu na celkovém objemu šeků ministerstva financí. Za předpokladu, že ministerstvo financí vystavilo ve fiskálním roce 1 000 000 šeků, z nichž 700 000 patří C&P, a že celkové nepřímé náklady v tomto fiskálním roce dosáhly 500 000 \$, pak nepřímé náklady přiřčené C&P činí:	350 000 \$
• Celkové náklady:	1 070 000 \$
• Jednotkové náklady na jeden šek (1 070 000 \$ děleno 700 000)	1,53 \$

V tradičním účetním systému USA se náklady kalkulují podle tříd objektů, jako jsou mzdy a sociální dávky, kancelářské potřeby, cestovné a vybavení. Metoda měření nákladů podle činností kalkuluje náklady podle činností nebo procesů, jakým např. může být zpracování dvouletých přehledů o uživatelských poplatcích.

Zdroj: USA, Chief Financial Officers Council (1997).

tek z dlouhodobého majetku, který se explicitně vykazuje jako výdajová položka v rozpočtu ministerstva nebo agentury.²⁴ Tento poplatek za užívání dlouhodobého majetku se vypočítává tak, že se aplikuje sazba poplatku na ta dlouhodobá aktiva, která vlastní nebo spravuje dané ministerstvo nebo agentura.

Nový Zéland zavedl poplatek za užívání dlouhodobého majetku v roce 1991. Sazba poplatku ve výši 13 % se aplikuje na aktiva agentur nebo ministerstev, platba těchto poplatků se imputuje do jejich rozpočtu (později si řada ministerstev vyjednala s ministerstvem financí speciální sazby) (Scott, 1996).

Zavedení poplatku za užívání dlouhodobého majetku může ministerstva podněcovat k tomu, aby využívala majetek, který mají v užívání, efektivněji, a může zlepšit odhady velikosti úplných nákladů vyjadřujících celou hodnotu spotřebovaných vstupů. Pokud se však tento poplatek zavede bez jakékoli změny v postupech měření nákladů, existuje riziko, že se stane jen formálním opatřením kompenzovaným ekvivalentním zvýšením rozpočtovaných výdajů. Jeho zavedení vyžaduje vhodný systém pro registraci a oceňování aktiv a jasné oddělení organizační odpovědnosti za nabývání aktiv a jejich používání. Poplatek za užívání dlouhodobého majetku je nezbytné spojit s přiměřeným systémem řízení nákladů a jejich měření. Je to pouze jeden z mnoha nástrojů, které zlepšují řízení a vnímání nákladů.

POZNÁMKY

1. IFAC (1991). IFAC (Mezinárodní federace účetních znalců a auditorů) je sdružením profesionálních účetních orgánů z 84 zemích, které usiluje o prosazení jednotných účetních standardů. Její výbor pro veřejný sektor (*PSC – Public Sector Committee*) vydává účetní standardy pro vládu a pro instituce vládního sektoru.
2. Premchand (1993), strana 267.
3. Tato metoda se podle IFCA nazývá „modifikované účetnictví na pokladním principu“ (1991).
4. Nebo jednodušeji akruální účetnictví. V této knize se „úplný“ přidává tam, kde je to vhodné pro zřetelné odlišení od modifikovaných forem akruálního účetnictví.
5. Příklad lze nalézt v publikaci IFAC (1991).
6. Viz definice nákladů v publikaci IFAC (2000a).
7. Ve verzi Manuálu GFS z roku 2000 se klasifikace příjmů podstatně liší od klasifikace uvedené v manuálu GFS z roku 1986. Viz Příloha I v publikaci Mezinárodního měnového fondu (2000).
8. Viz SNA (Systém národních účtů), 1993, s. 92.
9. K tomu poznamenáváme, že zvýšení závazků, které se týká státních penzijních systémů, se do tabulky operací vládního sektoru v Manuálu GFS 2000 nezahrnuje.
10. FASAB, USA (1995), Vyhláška číslo 5.
11. “[Rozsah tvořivého účetnictví] je největší tam, kde se obchoduje, akruálně účtuje a existují nejasnosti. Nejméně se vyskytuje tam, kde se používá pokladní účetnictví a existují jasná pravidla. S komerčním stylem účtů jsou spojeny tlaky, které odrážejí větší možnosti kreativity účetnictví soukromého sektoru.“ (Likierman, 1993a)
12. Na Novém Zélandu, kde se schvalují rozpočtové prostředky na provozní výdaje uváděné na akruálním principu, provádí jak ministerstvo financí, tak nejvyšší auditor (nejvyšší kontrolní úřad) kontroly toků hotovostí ex ante. Tyto kontroly využívají rozpočtování výdajů na akruálním principu, plán pokladního plnění odsouhlasený mezi ministerstvem financí a ostatními ministerstvy a dále měsíční monitorovací zprávy o čerpání rozpočtových výdajů, které připravují jednotlivá ministerstva a předávají je ministerstvu financí a nejvyššímu kontrolnímu úřadu. Kontroly ex ante sice pokrývají celkovou potřebu pokladních prostředků ministerstev, nejsou však specifikovány podle jednotlivých položek schválených výdajů. Viz Scott (1996).
13. Tato otázka se probírá v publikaci Buitter (1993).
14. Viz Towe (1993).

15. Pojem generace se definuje jako osoby narozené ve stejném roce v rozdělení na muže a ženy. Toto rozlišení vychází z rozdílných znaků životního cyklu mužů a žen, pokud jde o daňové platby a přijaté sociální dávky. Podrobněji viz Buiter (1996)
16. Podrobněji viz OECD (1997b), s. 14–15.
17. Viz Hagemann a John (1995).
18. Analýzu podmínek platnosti metodiky generačního účetnictví lze nalézt v publikaci Buiter (1996).
19. Podrobněji k těmto otázkám viz OECD (1997b), strana 16–18.
20. Čerpáno z velké míry z Úřadu pro řízení a rozpočet (*OMB – Office of Management and Budget*) USA, „Koncept manažerského účetnictví nákladů a standardů pro federální vládu“, *Vyhláška o doporučovaných účetních standardech*, číslo 4, 1995.
21. Otázky týkající se systémů řízení nákladů a jejich aplikace ve vládním sektoru jsou obsaženy v publikaci Premchand (1993).
22. Např. v USA a na Novém Zélandu.
23. OMB, „Koncept manažerského účetnictví nákladů a standardů pro federální vládu“, *Vyhláška o doporučovaných účetních standardech*, číslo 4, 1995.
24. Na Novém Zélandu se poplatek za užívání dlouhodobého majetku používá pro všechny segmenty vládního sektoru, ve Velké Británii pro veřejné obchodní společnosti a pro Národní systém zdravotní péče. Poté, co Velká Británie v letech 2001–2002 zavede plně akruální rozpočtování, rozšíří se poplatek za užívání dlouhodobého majetku do všech oblastí veřejných výdajů.

POZNÁMKY ČESKÉ REDAKCE

- 1* Výraz „cash princip“ již i u nás zdomácněl; v odborné literatuře se však používá termín účetnictví založené na peněžních tocích. V této knize jsme se při překladu přiklonili ke kratším termínům „pokladní“ či „cash“.

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,

- aktuální i pokladní projekce částečně restrukturalizovaného dluhu,
- nově přijaté výpůjčky,
- 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 hotovostí; 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 aktuálního 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 aktuálního účetnictví³

Systémy aktuálního 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 aktuálního 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.

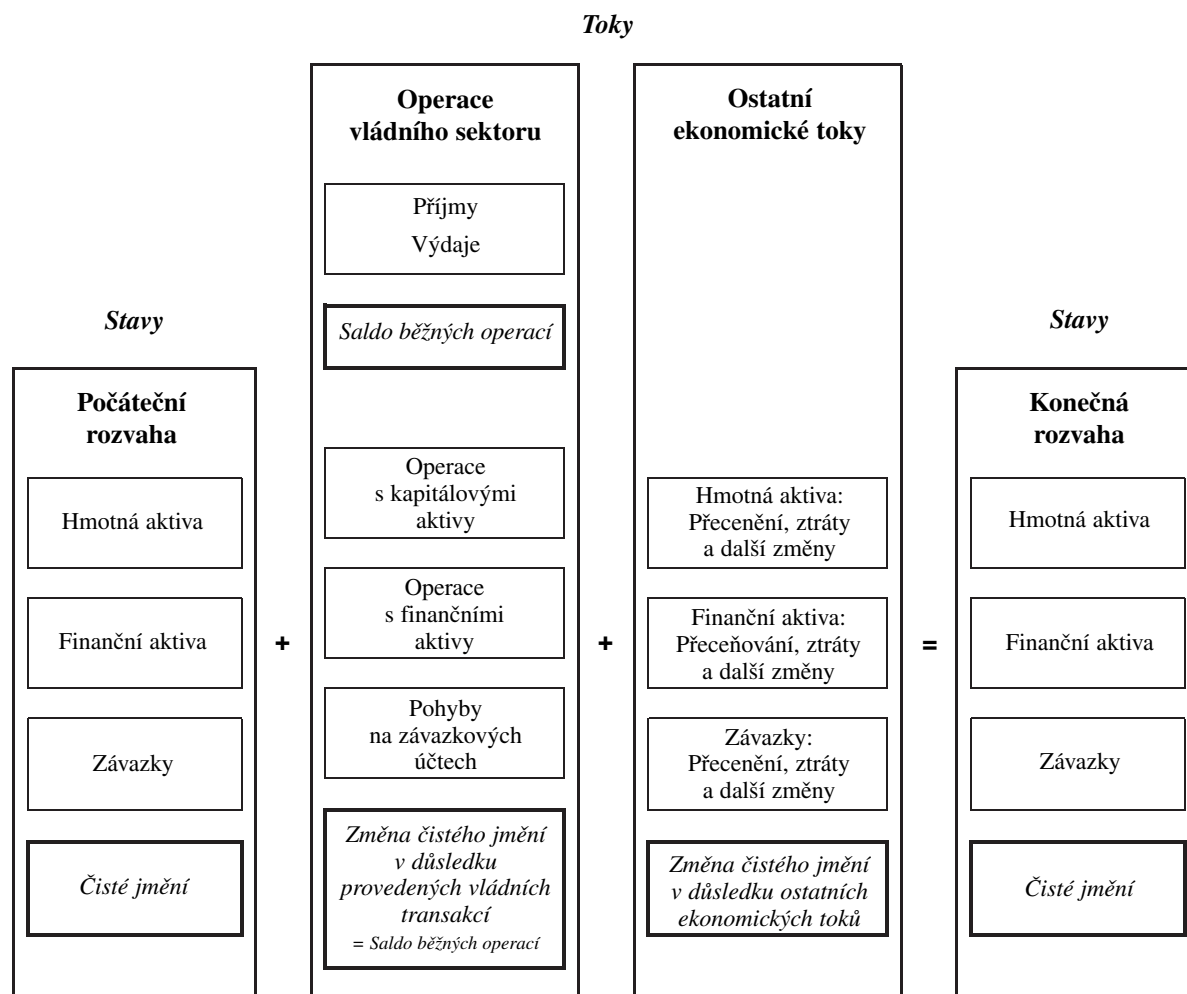
Tyto výkazy by měly být doplněny již dříve zmíněnými zprávami, a to pro oblasti, které nepokrývají nebo pokrývají nedostatečně podrobně (např. závazky, podmíněné závazky, daňové výdaje a podrobnosti o dluhu a výpůjčkách).

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 připisované 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).

KAPITOLA 13

INFORMAČNÍ SYSTÉMY PRO FINANČNÍ ŘÍZENÍ

Informační systémy založené na výpočetní technice poskytují manažerům veřejného sektoru souhrn nástrojů pro získávání spolehlivých a včasných informací, které potřebují pro rozhodování v prostředí vyžadujícím konsolidaci velkého objemu údajů z rozptýlených míst. Tyto systémy proto mohou přispět ke zvyšování úrovně finanční kontroly obecně i k zajištění provozní efektivity na úrovni agentur. Aby však informační systémy mohly dobře fungovat, je nutné je vhodně připravit a integrovat. Předkládaná kapitola poskytuje přehled o některých hlavních rysech integrovaného přístupu k přípravě informačních systémů pro finanční řízení veřejného sektoru a probírá klíčové otázky jejich zavedení.

A. Integrovaný přístup

1. Obecné otázky

Informační systémy pro finanční řízení vládního sektoru zabezpečují fiskální řízení z různých aspektů. Často se zavádějí prostřednictvím zvláštních projektů, které sice reagují na specifické potřeby, ale nevěnují příliš pozornosti ostatním oblastem a základním vzájemným vazbám. V důsledku toho zůstává jejich skutečný reformní přínos daleko za možným. Údaje se zjišťují duplicitně, nejsou plně kompatibilní a některé důležité oblasti se do tohoto systému vůbec nedostanou.

Opakem fragmentace jsou integrované modely systému pro finanční řízení, jejichž základ bývá popisován jako:¹

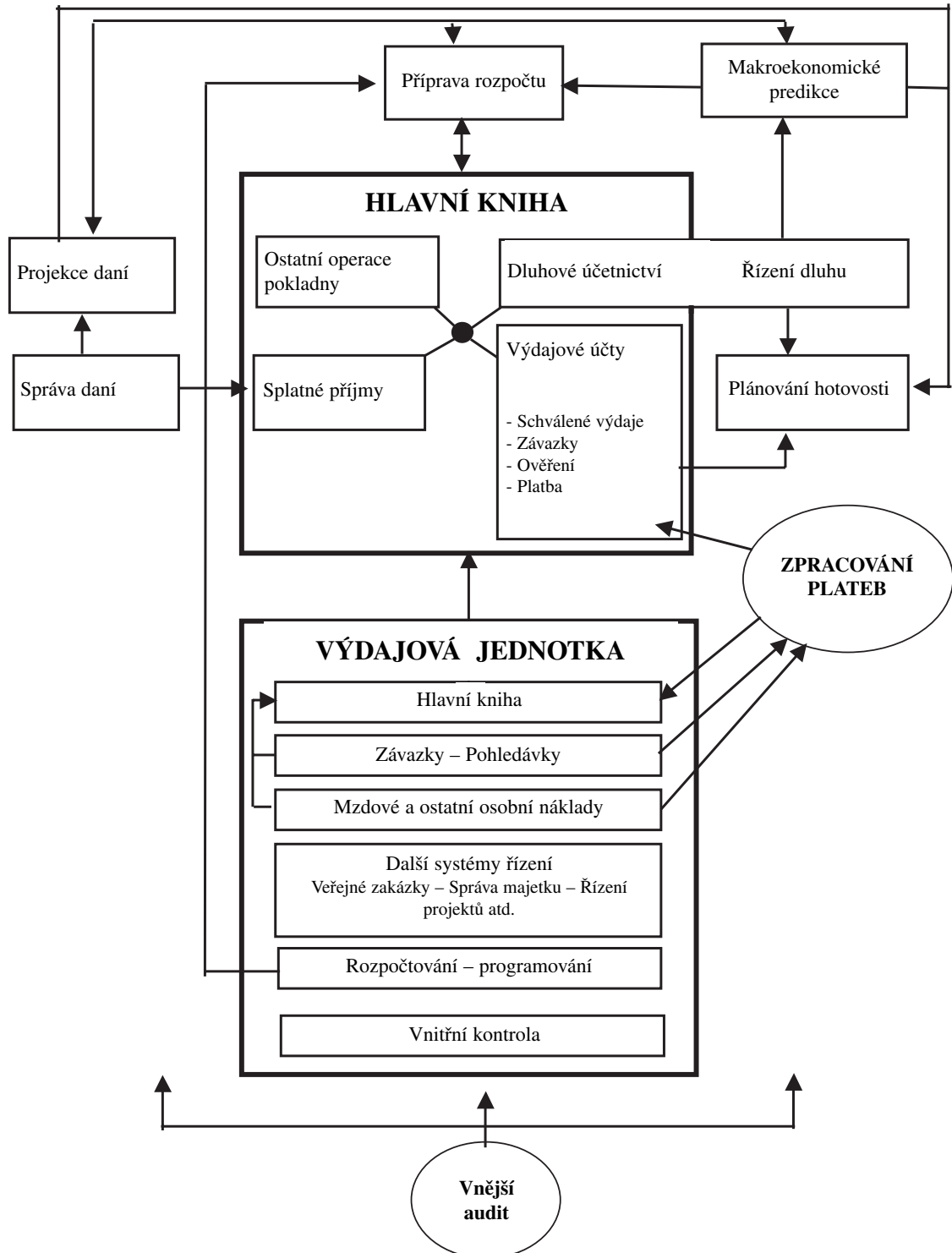
- souhrn vzájemně propojených, závislých a vzájemně se ovlivňujících prvků finančního řízení,
- souhrn postupů, které mají zabudovaný systém vnitřní kontroly a vyrovnávání, což zajišťuje transparentnost operací a odpovědnost manažerů systému,
- souhrn procedur založených na principu decentralizované implementace v rámci cílů a operačních zásad stanovených centrem.

Integrované systémy nejsou monolitické a z hlediska praktické a nákladově efektivní realizace je nutné, aby se jejich prvky rozvíjely modulárním způsobem. Ve většině tranzitivních zemí by bylo nereálné usilovat o okamžitou a úplnou automatizaci všech finančních operací. Je však důležité, aby se systém připravoval v uceleném a konzistentním rámci a aby byla zajištěna návaznost mezi existujícím a novým systémem.

Pro systémy finančního řízení vládního sektoru je nejdůležitější vedení tzv. hlavní knihy, ve které se uvádějí všechny příjmy a výdaje, a řádné vykazování operací, které s příjmy a výdaji souvisejí. Při aplikaci integrovaného přístupu se ostatní informační systémy považují za podsystémy podporující systémy

ústřední a měly by vycházet ze stejných standardů pro vzájemnou použitelnost údajů. Nejvýznamnějším krokem v rozvoji integrovaného systému je správné nastavení ústředních systémů a zavedení požadavků na zajištění řádné výměny informací mezi ústředními systémy a ostatními systémy spravovanými ministerstvy a agenturami. Schéma 13.1 zobrazuje hlavní systémy pro finanční řízení vládního sektoru a jejich základní vazby.

Schéma 13.1 INFORMAČNÍ SYSTÉMY PRO FINANČNÍ ŘÍZENÍ



Základním principem přípravy integrovaných systémů je usilovat o jejich strukturování spíše podle funkčního než podle organizačního hlediska. Mělo by existovat jedno chráněné místo pro vstup běžně užívaných údajů. To vyžaduje vytvoření systémů a databází, ve kterých má pravomoc poskytovat určité skupiny údajů ta organizace, která odpovídá za jejich správu. V plně automatizovaném systému účetnictví postupují účetní operace systémem a údaje do něj vstupují jen jednou. Např. podrobné informace o rozpočtu (*budget code*), klíčové údaje o dodavatelích, podrobnosti o objednávkách atd. vstupují do systému tehdy, když se přijme závazek, a pak v tomto systému probíhají příslušné operace (vykazování výdajů ve stadiu verifikace, vydání platebních příkazů a zaplacení).

Integrovaný přístup tak předchází vzniku duplicit při sběru a zpracování informací a umožňuje, aby všechny agentury pracovaly se stejným souborem dat. Tím se eliminuje riziko nekonzistence v údajích, kterému se při odděleném sběru a vykazování informací nelze vyhnout. Při zajištění patřičné ochrany údajů poskytnutých jednou agenturou mohou být tyto údaje k dispozici i dalším agenturám, které se podílejí na rozpočtovém procesu. Např. i když odbor státního rozpočtu ministerstva financí platby a závazky nespravuje, dostane relevantní informace ihned, jakmile se operace uskuteční.

Integrovaný přístup v zásadě umožňuje, aby se příjmy a výdaje vykazovaly velmi podrobně. Údaje vykazované na nejnižší úrovni je možné využívat přímo pro řízení programů a křížově ověřovat pro potřeby finanční analýzy. Pokud neexistuje počítačové zpracování, je křížové ověření údajů velmi pracné a těžkopádné a může se tudíž provádět pouze příležitostně. To však nutně neznamená, že všechny operace musejí být vykazovány v jedné rozsáhlé databázi. V mnoha případech může být výměna informací mezi systémy omezena na vhodné souhrnné registry, avšak pouze za předpokladu, že jsou připraveny na základě shodné klasifikace.

2. Kritéria pro rozvoj integrovaného přístupu

Prvním krokem v rozvoji integrovaných informačních systémů by mělo být sestavení standardů pro všechny systémy, a to jak ve smyslu požadavků na vykazování, tak ve smyslu klasifikace operací. Otázky týkající se standardů se často považují za technické (např. volba databáze řídicího systému neboli DBMS – *data base management system*). V mnoha případech lze snadno převádět údaje z jedné databáze do databáze jiné. Pokud se však klasifikace operací v jedné databázi liší od klasifikace v databázi jiné, může být převádění údajů a jejich integrace problémem, i když všechny agentury používají stejnou databázi a stejný operační systém.

Systém rozpočtové klasifikace a systém účtů jsou základní prvky pro propojení a konsolidaci různých databází. Abychom plně vytěžili výhody automatizace, je nutné všechny charakteristiky operace evidovat a v průběhu jejího zpracování v systému uchovávat. Při uplatnění takového postupu pak bude možné vypracovávat zprávy založené na různých principech účetnictví: např. zprávu podrobně rozebírající výdaje podle funkcí, podle položek apod., a to v každém stadiu výdajového cyklu. Klasifikace operací a jejich třídění musí vzít v potaz – kromě fundamentálních aspektů systémů rozpočtové klasifikace, probíraných v kapitole 4 a 11 – také rozložení odpovědnosti za systémy účetnictví a správu informačních systémů. (Např. při konsolidaci údajů z různých podpůrných systémů lze pro propojení různých účetních podsystémů zahrnout do systému účtů i účty pod čarou).

Mnoho agentur dává přednost vývoji svého vlastního systému před rozvojem systému integrovaného. Mají pocit, že systém, který si samy připraví, bude lépe vyhovovat jejich potřebám než systém, který jim přichystá jiné ministerstvo nebo agentura. Skutečně se stává, že systémy připravené jednou agenturou často neberou v úvahu potřeby jiných potenciálních uživatelů. Příprava informačních systémů pro finanční řízení vyžaduje mít přehled o potřebách všech potenciálních uživatelů těchto systémů a nejenom o potre-

bách agentury, pro kterou se systém zavádí. Finanční řízení zahrnuje řadu aktérů (ministerstvo financí, ostatní ministerstva a agentury, nejvyšší kontrolní úřad ap.). Ministerstvo financí by mělo zavádění systémů finančního řízení koordinovat a mělo by odpovídat za jejich regulaci a celkovou efektivnost; navrhování a implementace těchto systémů však vyžadují aktivní účast ostatních ministerstev a agentur veřejného sektoru.

Před vytvořením integrovaných informačních systémů je nezbytné získat přehled o dosavadním organizačním uspořádání a o používaných postupech finančního řízení. Automatizované řízení finančních informací se od řízení, které je založeno na písemné evidenci, liší. V neautomatizovaném systému řízení je někdy nevyhnutelné zdvojení systémů vykazování a kontroly. Při rozvoji integrovaných informačních systémů však mohou a měly by být takové duplicity vyloučeny.

Potřeba spojit plně integrovaný přístup s dosavadními postupy a dosavadním organizačním uspořádáním může vést k tomu, že se proces integrace stane velmi nákladným (např. když je počet účastníků rozpočtového procesu vysoký, jako v případě mnoha tranzitivních zemí). Aby byla komputelizace nákladově efektivní, bude někdy nutné začít s revizí některých částí organizačního uspořádání a vyjasnit kompetence. V dalších případech bude třeba s velkou obezřetností připravovat způsob integrace různých (sub)systémů, a to bez ohledu na to, zda jsou, či nejsou automatizované.

B. Systémy finančního řízení²

Systémy finančního řízení obsahují procesy projektování výdajů a příjmů, přípravy rozpočtu a jeho plnění, účetnictví a finančního vykazování, daňové správy, řízení lidských zdrojů a mezd, řízení programů a auditu. Některé systémy plní velmi specifické funkce (např. systém pro sledování daňových poplatníků nebo systém pro veřejné zakázky). Hlavní systémy pro plnění rozpočtu a pro účetnictví shromažďují údaje od ostatních systémů.

1. Systémy pro přípravu rozpočtu

Jak bylo probráno v 5. kapitole, je příprava rozpočtu interaktivním procesem, do kterého se zapojuje ministerstvo financí a ostatní ministerstva. Vyžaduje rozsáhlou výměnu údajů, a to i přesto, že počet operací není tak velký (ve srovnání s tisíci operacemi v procesu realizace rozpočtu).

Systémy pro přípravu rozpočtu plní následující funkce:

- zaznamenávají návrhy rozpočtu a odhady příjmů za všechny segmenty vládního sektoru a všechny změny, které se v průběhu přípravy rozpočtu objeví. Hodnocení návrhů rozpočtu vyžaduje různé druhy informací, např. počet pracovních míst, dosažený pokrok v hlavních infrastrukturních projektech, formy průřezových programů (pokud existují). V ideálním případě by systémy pro přípravu rozpočtu měly být schopny zpracovat všechny údaje, které jsou potřebné pro hodnocení návrhů rozpočtu, a měly by zajistit vhodnou návaznost rozpočtových údajů a slovních komentářů zahrnutých do rozpočtových návrhů, které všechny údaje vysvětlují;
- připravují scénáře rozpočtu, porovnávají je a produkují souhrnné informace;
- po dokončení rozpočtu ve vládě připravují návrh tohoto dokumentu k jeho předložení parlamentu;
- evidují údaje o rozpočtu a jejich úpravy v průběhu realizace rozpočtu a v jeho účetním zachycení.

Významným rysem návrhu systémů přípravy rozpočtu je způsob předávání informací mezi ministerstvem financí a ostatními ministerstvy. Rozvoj počítačových sítí mezi ministerstvy jednotlivým výdajovým ministerstvům umožňuje, aby při přípravě rozpočtu přímo evidovala své požadavky.

Systémy přípravy rozpočtu jsou propojeny s procesy realizace rozpočtu: údaje z realizace rozpočtu v předchozích letech se v průběhu přípravy rozpočtu na další rok analyzují a rozpočet a všechny jeho změny se promítají do procesu plnění rozpočtu. Pro přípravu scénářů rozpočtu je nutná výměna údajů mezi systémem předpovědí – který by měl být zaveden v klíčových oblastech, jako jsou fiskální a makroekonomické prognózy a řízení dluhu – a řadou dalších databází (např. výdaje na zaměstnance).

2. Účetnictví a plnění rozpočtu

Základní informační systémy pro realizaci rozpočtu, účetní systémy a systémy výkaznictví napomáhají celkové kontrole plnění rozpočtu. Tyto systémy spravují údaje o schválených rozpočtových výdajích a o dodatečných rozpočtových přidělech, o převodech v rámci položek rozpočtu, o uvolňovaných prostředcích (o rozdělení a umístění zdrojů, zárukách, pokladním plánu atd.), o závazcích, aktuálních výdajích a platbách, a to vzhledem k rozdělení rozpočtových prostředků a k jejich uvolňování. Tyto systémy spravují hlavní knihy a také evidují údaje o příjmech, dluhu a o ostatních závazcích, o finančních aktivech (a hmotných aktivech v aktuálním účetnictví) a o dalších finančních operacích (např. o vnitřních operacích mezi agenturami v rámci vládního sektoru). Přehled o funkcích těchto systémů je podrobně rozebrán v oddíle C.

3. Ostatní systémy

Řada systémů, které plní specifický účel, je důležitá jak pro provozní efektivnost, tak pro fiskální kontrolu. V závislosti na podmínkách země může mít jejich implementace vyšší prioritu než plně automatizovaný systém výdajových operací. Např. v zemích, které se potýkají se závažnými daňovými úniky, jsou velmi důležité systémy pro sledování daňových povinností poplatníků.

a) Řízení dluhu

Systémy řízení dluhu se používají pro účetní evidenci dluhu a jsou v tomto ohledu součástí hlavních účetních systémů. Plní také funkce predikování dluhu. V jejich rámci se sestavuje a vykazuje předpokládaný splátkový kalendář a využívají se také při analýzách citlivosti a při tvorbě scénářů. Příprava projekcí současného nesplaceného dluhu je jednou z významnějších činností při řízení dluhu (zatímco projekce budoucích celkových nákladů dluhové služby je v podstatě záležitostí makroekonomické projekce). Systémy řízení dluhu mohou také plnit některé administrativní úkoly, např. vydávání platebních příkazů.

Systémy řízení dluhu poskytují metodický rámec pro činnosti související se správou dluhu; to je užitečné i v případě, že počet půjček a operací není velký.

b) Plánování hotovosti

Systémy pro přípravu a aktualizaci plánů hotovosti (a plánu plnění rozpočtu) jsou v zásadě jednoduché; musejí však využívat údaje od ostatních systémů a z různých databází, zejména ze systému pro realizaci rozpočtu, z účetnictví, z účetnictví dluhu, ze systému daňových projekcí a z krátkodobých makroekonomických projekcí. Pro plánování hotovosti jsou také nezbytné dodatečné údaje od ministerstev, např. splátkový kalendář pro aktuální závazky, přinejmenším pro ty výdaje, které jsou nerovnoměrně rozložené v rámci rozpočtového roku (např. investiční výdaje).

V případě, že operace veřejného sektoru nejsou plně automatizované, je nutné při plánování hotovosti využívat i údaje bank, které spravují účty vládního sektoru, a také je nutné zavést systém bleskových zpráv využívající faxový přenos nebo e-mail, aby ministerstva a státní pokladna mohly zpracovávat denní nebo týdenní zprávy.

c) Řízení programů a agentur veřejného sektoru

Ministerstva musejí vydávat zprávy o svých finančních aktivitách a spravovat své účty. K zajištění plně konzistentních údajů by měly být hlavní knihy ministerstev velmi úzce propojeny s jádrem účetních systémů. Pokud jsou systémy plně integrované, mohou se výdajová ministerstva stát nejen součástí jádra účetních systémů, ale mohou i zvýšit rozsah svého záběru. Např. agentura, která poskytuje služby, může spravovat účty na plně akruálním principu, i když se pro účty vládního sektoru používá princip pokladní nebo modifikovaný akruální.

Zavádění integrovaného systému účetnictví podle zásad uvedených v oddíle C nesmí vést v žádném případě k tomu, že by ministerstva ztratila odpovědnost za svoji činnost v procesu řízení. V zemích, ve kterých ministerstva a agentury vládního sektoru spravují své vlastní účty, by cílem měla být integrace jejich účetních systémů do hlavních účetních systémů. V těch zemích, ve kterých se účty spravují pouze na centrální úrovni, by se měla změna informačních systémů zaměřit na vytvoření podmínek, které by ve středně dlouhém období vedly alespoň k decentralizovanějšímu modelu.

V rámci ministerstev je nutné zavést systémy řízení splatných závazků (*payables*) a veřejných zakázek. Tyto systémy mají za úkol:

- spravovat databázi s údaji o dodavatelích,
- řídit platební příkazy a smlouvy a vést evidenci požadavků na veřejné zakázky, smlouvy, nákupní příkazy (závazky) a také evidovat dodávky a ověření,
- vyřizovat požadavky, závazky, ověřené výdaje, zálohové a ostatní platby,
- evidovat údaje o operacích, zpracovávat projekce požadavků na hotovost, připravovat zprávy atd.

Systémy řízení lidských zdrojů, mzdových a dalších osobních nákladů spravují údaje o zaměstnancích ve státní správě (osobní informační systémy), zajišťují a zpracovávají informace o mzdách a dalších nákladech práce (systémy osobních nákladů). Systémy osobních nákladů by měly poskytovat přehledy pro centrální účetní systém o tom, kdy nárok na výplatu vzniká a kdy dojde k jeho úhradě.

Systémy řízení zaměstnanců a mzdových a ostatních osobních nákladů jsou důležité pro kontrolu výdajů, a to jak v procesu přípravy rozpočtu, tak v průběhu jeho realizace. Poskytují informace o osobních nákladech, na něž vzniká nárok, a o těch, které již jsou vyplaceny, a usnadňují takové operace, jako je kontrola pracovních míst a porovnání vyplacených mezd a ostatních osobních nákladů s obsazenými pracovními místy. I když některé země mají centralističtější uspořádání, obecně platí, že si výdajové agentury vedou své vlastní systémy pro řízení lidských zdrojů, mzdových a ostatních osobních nákladů. Ministerstva a agentury by měly odpovídat za řízení zaměstnanců, avšak údaje nutné pro kontrolu přípravy rozpočtu a pro jeho realizaci je nutné předávat i ministerstvu financí.

Zavedení systémů pro sledování mzdových a ostatních osobních nákladů je však v řadě zemí ztíženo a zdraženo existujícím organizačním uspořádáním. Výkazy o mzdách a ostatních osobních nákladech při-

pravují účetní na nejnižší úrovni vládního sektoru, kteří jsou rozptýleni do stovek (nebo dokonce do tisíců) míst v rámci ministerstev a agentur. Automatizaci výplatního systému by usnadnilo vytvoření středisek pro zpracování mzdových a ostatních osobních nákladů, která by tuto činnost vykonávala pro skupinu organizací. Meziministerská střediska by mohla být vytvořena na úrovni regionů. Neměla by zasahovat do činnosti řízení zaměstnanců na úrovni ministerstev a agentur, ale měla by fungovat na principu poskytovatele služeb, přičemž mzdové a ostatní osobní náklady by se kalkulovaly na základě informací dodaných výdajovými jednotkami. Takové uspořádání může být nákladově efektivní. Často se však setkává se silným odporem ze strany výdajových ministerstev a agentur a jejich zřizování je obtížné. Za minimum se považuje příprava standardních „osobních složek“ v elektronické podobě. Jejich konsolidace ministerstvem financí poskytne užitečné informace pro přípravu rozpočtu a pro identifikaci anomálií v procesu jeho plnění. Přínos tohoto postupu je však všeobecně menší než automatizace zpracování výplat.

Ministerstva a agentury rovněž potřebují specifické systémy pro řízení programů a projektů. K dispozici je řada softwarových programů pro řízení projektů v komerční sféře. Tyto programy jsou vhodné pro plánování a kontrolu implementace projektů. Systémy měření nákladů rozdělují náklady mezi jednotlivé programy. Systémy pro majetek a zásoby spravují registry hmotného majetku. Systémy pro údržbu sledují údržbové práce a budoucí požadavky na údržbu.

Systémy pro programování a rozpočtování pomáhají výdajovým jednotkám při přípravě rozpočtu a při vytváření sektorových programů.

d) Příjmy

Systémy pro správu příjmů zahrnují procesy, které se týkají výběru daňových a nedaňových příjmů. Pomáhají daňovým a celním orgánům při správních a kontrolních činnostech, mohou přispět ke zlepšení efektivnosti a účelnosti jejich činností a zlepšit výběr těchto příjmů. Tyto systémy také pomáhají při formulaci daňových a celních opatření a při projektování daňových výnosů. Poskytují souhrnné informace hlavním účetním systémům.

Systémy příjmových účtů mohou také zavést orgány, které vybírají příjmy (poplatky a platby, které slouží k financování nákladů).

e) Ostatní systémy

Penzijní systémy obecně spadají do oblasti ústřední úrovně (ministerstvo financí, penzijní fondy ap.). Podobně jako v případě systémů pro sledování mzdových a ostatních osobních nákladů mohou být navrženy tak, aby poskytovaly souhrnné informace pro hlavní účetní systémy.

Systémy auditu pomáhají vnitřním a vnějším kontrolním orgánům, které by měly mít přístup ke všem relevantním databázím systému, jak byly popsány výše.

Země, v nichž se připravují programy víceletých výdajů nebo programy veřejných investic, potřebují systémy, které by této činnosti napomáhaly. Tyto postupy by měly být provázané se systémem přípravy rozpočtu. Občas se zavádějí speciálně zaměřené monitorovací systémy, které mají poskytovat informace o kapitálových projektech, o výdajích financovaných ze zahraniční pomoci a o některých dalších výdajových programech. Kromě uchování informací o finanční stránce programů tyto systémy také spravují údaje o postupu projektů a o výkonnostních ukazatelích. Často však nejsou propojeny s hlavními účetními systémy vládního sektoru. Dosáhnout plné integrace speciálně zaměřených systémů je sice obtížné, avšak finanční údaje sledované v těchto monitorovacích systémech by měly být konzistentní s účetními údaji nebo by přinejmenším s nimi měly být systematicky porovnávány tak, aby se všechny odchylky objevily v monitorovacích zprávách.

C. Plnění rozpočtu a účetnictví

1. Funkce hlavních systémů pro účetnictví a pro plnění rozpočtu

K hlavním funkcím systémů finančního řízení sektoru vlády patří kontrola plnění rozpočtu a zpracování účetních výkazů a finančních zpráv. Tyto funkce může plnit několik různých systémů nebo systém jediný. Když např. výdajové agentury provedou platbu, jsou systémy pro řízení plateb odděleny od systému, který spravuje hlavní knihu ve státní pokladně (i když mezi nimi existuje těsné spojení).

V řadě zemí spravuje odbor rozpočtu ministerstva financí rozpis schválených výdajových ukazatelů rozpočtu a plán plnění rozpočtu a kontroluje změny uváděné rozpočtovými opatřeními, zatímco státní pokladna odpovídá za ostatní aspekty realizace rozpočtu. Obecně se preferuje takové uspořádání, ve kterém systém pro realizaci rozpočtu na centrální úrovni zahrnuje aktivity obou útvarů. V případě, že existují dva oddělené systémy, musejí být velmi úzce propojeny. Na tento požadavek se někdy při zavádění systému státní pokladny zapomíná. Výsledkem je, že se nepodaří využít všech přínosů komputelizace, protože odbor státního rozpočtu pokračuje v dohledu nad realizací rozpočtu podle vlastních postupů. (V jedné zemi například poté, co se za pomoci projektu financovaného mezinárodní finanční institucí podařilo zavést systém státní pokladny, požadoval rozpočtový odbor od jiné mezinárodní finanční instituce prostředky pro systém implementace rozpočtu, protože mu systém státní pokladny nevyhovoval.)

Mnohé průmyslově vyspělé země mají integrované systémy účetnictví a plnění rozpočtu.³ Tyto systémy se nazývají různě, např. „Hlavní systémy účetnictví a rozpočtování“ (*Core Accounting and Budgeting Systems*), „Systémy státní pokladny“ (*Treasury Systems*), „Finanční systémy hlavní knihy“ (*Financial Ledger Systems*) nebo „Všeobecné systémy hlavní knihy“ (*General Ledger Systems*). Integrovaný systém účetnictví a plnění rozpočtu plní následující funkce:

a) při realizaci rozpočtu:

- vykazovat původní rozpočet výdajů a jeho rozpis na jednotlivá výdajová ministerstva tak, jak byly parlamentem schváleny. Uchovat znění původního rozpočtu, upraveného rozpočtu a rozpočtových transferů. Systémy účetnictví a rozpočtu by měly být propojeny se systémem pro přípravu rozpočtu; funkce obou systémů je nutné vhodně definovat, aby se předešlo přesahům;
- rozepsat mezi výdajové jednotky schválené výdajové ukazatele rozpočtu a pověření k závazkům;
- rozepsat mezi ministerstva a agentury limity výdajů, vykazovat tyto limity a porovnávat je s rozpočtovými přiděly a se všemi změnami, ke kterým dojde;

b) při plnění rozpočtu, kontrole a monitorování:

- vykazovat závazky (smlouvy, příkazy atd.) ministerstev a agentur a v průběhu roku je porovnávat se schválenými limity a jejich rozpisy. I když by kontrolu ex ante měla provádět ministerstva a agentury, je třeba evidovat závazky i na centrálních účtech;
- vykazovat ověřené výdaje a rozdělení prostředků nebo měsíční limity výdajů;
- z důvodu řízení výdajů by měl tento systém také vykazovat schválený platební kalendář týkající se těchto závazků, přinejmenším závazků souvisejících s investičními výdaji (které jsou většinou v rozpočtovém roce rozloženy nerovnoměrně);⁴

- vykazovat skutečné výdaje a porovnávat je se závazky a s rozepsanými výdaji. Jako v případě závazků se sice kontrola provádí výdajovými jednotkami, je však nutné, aby byly všechny údaje registrovány také v centrálních účtech;
- vykazovat platební příkazy zaslané výdajovými jednotkami státní pokladně v případě, že zpracování plateb probíhá centrálně ve státní pokladně. Systém by měl disponovat nástroji na kontrolu využívání rozpočtových přidělů, přípustnosti závazků a rozdělení rozpočtových prostředků před schválením platby;

c) při správě plateb:

- pokud se to vyžaduje, tisknout šeky proti platebním příkazům anebo vytvořit podmínky pro elektronický převod informací do banky nebo do externí platební jednotky;
- tisknout konsolidované platební příkazy pro bankovní systém;

d) při účetnictví příjmů:

- evidovat příjmy a další výnosy a porovnávat je s příslušnými položkami rozpočtu;

Box 13.1 PŘÍKLADY SYSTÉMU PLNĚNÍ ROZPOČTU A ÚČETNICTVÍ

Austrálie. Systém řízení aktuálních informací (AIMS – *The Accrual Information Management System*) je systémem centrálního rozpočtování a vykazování. Ministerstva a agentury mají své vlastní systémy řízení a předávají každý měsíc účetní přehledy do AIMS. Dvěma klíčovými výstupy AIMS jsou dokument o rozpočtu, včetně zákonů o rozdělení rozpočtových přidělů, a měsíční a roční finanční zprávy.

Francie. Platební příkazy a všechny pokladní operace se bez výjimky zpracovávají v systému státní pokladny. Systém pro plnění rozpočtu shromažďuje údaje o závazcích a platebních příkazech. Oba systémy jsou propojeny s výdajovými jednotkami.

Španělsko. Všechny operace vládního sektoru se zpracovávají v systému, který má až šest různých stadií: schválený rozpočet, závazek, ověření (skutečné výdaje), požadavek na platbu, platební příkaz a platba. Tento systém také zahrnuje proces přípravy rozpočtu (s několika koly interakcí). Systém plní účetní i vykazovací funkce. Mezi všemi výdajovými jednotkami je vytvořeno elektronické propojení.

USA. Všeobecná hlavní kniha (*General Ledger System*) eviduje výdaje v různých stadiích rozpočtového cyklu. Výdajové jednotky mají své vlastní systémy správy, které jsou propojeny s hlavní knihou a používají tytéž standardy. Příprava rozpočtu se provádí v odděleném systému.

Zdroje:

Austrálie: <http://www.dofa.gov.au/budgetgroup>

Francie a Španělsko: Ter-Minassian, Parente a Martinez-Mendez (1995)

USA: <http://www.fms.treas.gov>

e) při účetnictví

- konsolidovat údaje ze systému státní pokladny, z ministerstev a výdajových agentur;
- vypracovávat požadované účetní zprávy a zprávy o řízení.

2. Organizační uspořádání a otázky kontroly

Charakteristiky a funkce systémů, které byly v různých zemích zavedeny, se značně liší. Např. jak francouzský systém, tak systém USA evidují výdaje v každém stadiu výdajového cyklu, ale zatímco ve Francii kontrolu ex ante provádí ministerstvo financí ve stadiu závazku, je v USA evidence závazků – za předpokladu, že jsou dodrženy výdajové limity – automatická. Pokud se výdajový cyklus zpracovává na počítačích, údaje z databází se sdílejí a kontrola je automatizovaná, pak se rozdíly v postupech řízení při plnění rozpočtu ve značném rozsahu stírají.

Pro systémy účetnictví a systémy plnění rozpočtu přicházejí v úvahu různá alternativní organizační uspořádání:

- Pokud se platby provádějí prostřednictvím státní pokladny, upozorňují výdajové jednotky státní pokladnu na závazky a akruální výdaje a zasílají jí požadavky na platby. Počítači propojené výdajové jednotky evidují přímo své operace v účetním systému a v systému plnění rozpočtu, které jsou spravovány státní pokladnou.
- Pokud platbu provádí přímo výdajová jednotka, vykazuje sama všechny operace a mezi ní a ministerstvem financí je elektronické propojení. Bez efektivních a moderních informačních systémů může vést decentralizované uspořádání pro realizaci rozpočtu k obtížím při dohledu nad procesem řízení rozpočtu. Pokud se však zavede účetní systém a systém rozpočtu, může ministerstvo financí plnění rozpočtu sledovat a kontrolovat bez zpoždění. Jak poznamenává Premchand (1995): „Centralizovaný systém kontroly byl založen na dvou předpokladech: (1) kontrolu by mělo provádět ministerstvo financí a (2) většina kontrolních činností by se měla provádět prostřednictvím tradičních ověřovacích metod, tj. ve stadiu platby. Tyto předpoklady platily dříve, ale v současné době jsou předmětem kritiky, protože moderní technologie umožňují získávat včasnější informace.“

Zavedení automatizovaných účetních systémů v zásadě zajišťuje úplnost získávaných údajů (žádnou operaci nelze provést mimo systém) a striktní aplikaci finanční kontroly nad všemi operacemi, které systém zpracovává. Při zpracování operace může systém aplikovat nezbytné kontrolní postupy, např. zajistit, aby přijatý závazek nebo schválená platba odpovídaly požadavkům rozpočtu. Ruční zásah je nutný pouze v těch případech, které jsou odůvodněny výjimkou z přijatého postupu. V takových situacích bude systém evidovat příslušný výrok auditu, včetně podrobností o oprávněnosti těchto výjimečných operací. Kontrolní mechanismy jsou užitečné pro operace týkající se rozpočtových přidělů a limitů výdajů, při jejich použití pro další operace je však nutná opatrnost. Pokud jsou v informačním systému např. zavedeny závazné procedurální kontroly již provedených výdajů, pak nebudou systematicky evidovány výdaje nad rámec schválených rozpočtových výdajů.

Běžnou charakteristikou takových informačních systémů řízení výdajů, které jsou přeplněny procedurami a jsou nadměrně centralizované, je nedostatečné vykazování akruálních výdajů a výdajových nedoplatků. Úloha informačních systémů při kontrole souladu by tudíž neměla být přeceňována. Počítače mohou kontrolu usnadnit, ale nedokážou nahradit efektivní kontrolu řízení a vnitřní audit. Od auditu se očekává, že zajistí spolehlivost údajů, které informační systémy produkují. Řada integrovaných a počítačem zpracovaných auditů, které se uskutečnily v 80. letech v rozvojových zemích, měla za cíl zlepšit kontrolu.

Výsledkem však byla multiplikace výjimek ze „závazného“ výdajového cyklu zpracovaného počítačem. Tento vývoj by mohl hrozit také v některých tranzitivních zemích, v nichž v současné době existují výdaje mimo rozpočet (*off-budget*). Riziko nedostatečného vykazování hrozí také zemím, které čelí fiskálním problémům a nemají náležitě stanoveny postupy.

3. Otázky implementace

Jednou z možných obtíží při zavádění plně integrovaného informačního systému finančního řízení jsou relativně vysoké náklady počáteční investice i vysoké náklady provozní. V některých tranzitivních zemích je počet výdajových jednotek zapojených do rozpočtového procesu značný. Zajištění počítačů, softwaru, modemů a tiskáren pro každou jednotku může přesahovat bezprostřední finanční možnosti mnoha takových zemí. Schůdnější cestou může být rozložit zavádění moderního systému účetnictví a plnění rozpočtu do několika let.

Už jenom první kroky v tomto směru, spočívající v zavedení systému do ústředí ministerstva financí a do hlavních výdajových agentur, mohou přinést podstatné přínosy. Ve většině zemí se 60–80 % operací soustřeďuje (přinejmenším z peněžního hlediska) do omezeného počtu účetních jednotek. Za jednotky, které nejsou napojeny do počítačové sítě, je možné do doby plné automatizace převádět souhrny jejich operací.

Další často používaný postup spočívá v omezování funkcí systémů účetnictví a rozpočtu. Některé systémy státní pokladny, které se zavádějí v tranzitivních zemích, např. zahrnují jenom hotovostní transakce. Tento postup vyžaduje ruční monitorování a účtování akruálních výdajů, zejména v zemích, v nichž dochází k překračování závazků a vznikají výdajové nedoplatky. Počítačové zpracování by nemělo vést ke ztrátě informací. Např. v zemích bývalého Sovětského svazu, v nichž tradiční účetnictví a vykazování používané výdajovými jednotkami zahrnuje jak hotovostní platby, tak „skutečné“ výdaje, by se měly tyto systémy při automatizaci hotovostních transakcí zachovat nebo revidovat, ale nikoli opustit.

V návaznosti na bankovní systém v zemi a jeho organizační uspořádání by měla počáteční fáze zavádění nového informačního systému pro finanční řízení obsahovat: (1) denní shromažďování agregovaných informací o hotovosti prostřednictvím bankovního systému (výdaje a příjmy vykazované na základě několika široce vymezených kategorií) a (2) měsíční konsolidované souhrny zpracované na základě systému účtů (včetně rozpočtové klasifikace). Tento postup je nákladově efektivní a splňuje většinu požadavků na řízení hotovosti a na dohled nad plněním rozpočtu.

D. Technické aspekty

1. Architektura systémů

Návrh výstavby systému je důležitým faktorem pro uspokojení potřeb uživatelů a pro vymezení implementační strategie.

Z hlediska realizace rozpočtu se často dává přednost víceúrovňové síti před jednou centrální databází, v níž se vykazují všechny operace. Víceúrovňová síť zahrnuje různé „uzlové body“. Jednotlivé operace se evidují v uzlových bodech nejnižší úrovně. Souhrny vycházející ze systému účtů se pak převádějí na uzlové body vyšší úrovně.

Víceúrovňová síť má následující výhody: (1) možnosti výpočetní techniky se rozkládají přiměřeně podle požadavků uzlových bodů, což činí systém méně zranitelným vůči špatnému fungování centra; (2) pokud neexistují dobrá telekomunikační zařízení, může být zpracování dat mezi uzlovými body a centrem prováděno pravidelně v dávkách způsobem off-line; (3) vyhovuje potřebě postupné implementační

strategie. Např. operace jednotek, které nejsou počítačově propojeny, lze v uzlových bodech evidovat snadněji než v centrální databázi. Charakter sítě závisí jak na technických hlediscích, tak na existujícím organizačním uspořádání.

V rámci víceúrovňové sítě je nutné definovat umístění „řídících“ databází. Tyto databáze podléhají rozsáhlým bezpečnostním opatřením a slouží jako základ pro auditory, inspektory a další.

2. Rozvoj aplikací

Pokud jde o základní účetní systém a systém pro realizaci rozpočtu, existují dvě základní možnosti: (1) rozvoj nové aplikace a (2) nákup již existujícího softwarového programu, který se nazývá „*off-the-shelf*“, jeho adaptace a další rozvíjení.

Software „*off-the-shelf*“ má v zásadě řadu výhod: např. rychlejší implementaci, stálou softwarovou podporu s pravidelnou aktualizací a dobrou dokumentací. Účetní systémy se tomuto softwarovému programu relativně snadno přizpůsobují. Zmíněný softwarový program pro řízení rozpočtu a plateb využívají výdajové jednotky mnoha zemí pro vnitřní řízení. Pokud jde o řízení na centrální úrovni (např. uvolňování prostředků nebo vydávání záruk a řízení rozpočtových přidělů), existují v jednotlivých zemích specifické rozpočtové postupy; v závislosti na používaných postupech a softwarech může být adaptace na softwarový program „*off-the-shelf*“ časově náročná a nákladná. Před nákupem standardního softwarového programu je nutné získat přehled o jeho funkcích a nákladech adaptace a provést analýzu nákladů a přínosů.

Plánování a implementace nových informačních systémů pro finanční řízení – ať už obsahují, či neobsahují hotové prvky – je složitým úkolem a jejich dokončení bude pravděpodobně trvat několik let. Na tento druh projektů lze sice získat finanční anebo technickou pomoc od dárcovských agentur, je však pravděpodobné, že budou vyžadovat značné prostředky také ze státního rozpočtu. Tyto projekty by mělo řídit a koordinovat ministerstvo financí. Pro efektivní implementaci je nutná značná podpora ze strany vlády na úrovni ministerstev, dále zdravé řízení projektů a aktivní účast všech zainteresovaných ministerstev a angažovaných agentur.

POZNÁMKY

1. Viz Asselin (1994). Integrované systémy pro řízení vládního sektoru jsou nazývány různě, např. Informační systém pro finanční řízení vládního sektoru (GFMIS – *Government Financial Management Information System*), Integrovaný systém funkčního rozpočtu a účetnictví (IFBAS – *Integrated Functional Budget and Accounting System*), Systém rozpočtování a účetnictví ve vládním sektoru (GBAS – *Government Budgeting and Accounting System*) atd. Neexistuje jednoznačná definice funkcí těchto systémů a jejich rozsahu. Např. pojem „GFMIS“ se může týkat buď všech systémů finančního řízení, nebo jen hlavního rozpočtového a účetního systému.
2. Podrobnější výklad systémů finančního řízení lze nalézt v: Davies, Hashim a Talero (1993).
3. Viz příklady v Ter-Minassian, Parente a Martinez-Mendez (1995).
4. Další pojednání k tomuto aspektu viz „Využití systému finančního plánování“ v Příloze 1, Ter-Minassian, Parente a Martinez-Mendez (1995).

KAPITOLA 14

VNĚJŠÍ AUDIT

Vnější audit spolu s vnitřní kontrolou a hodnocením představují procesy a mechanismy, které mají zajistit, aby plánování, rozpočtování a využívání veřejných zdrojů odpovídalo zákonům země, sledovalo cíle stanovené parlamentem a vládou a mělo návaznost na reálný svět programových operací. Pokud tyto mechanismy neexistují, vzniká vážné riziko, že opatření vlády budou vycházet z nesprávných informací, že se zdroje budou špatně využívat a že organizace veřejného sektoru budou ignorovat politiku vlády. Audit ve veřejném sektoru plní také důležitou funkci tím, že poskytuje vládě, parlamentu a institucím, které mají v rukou konečná rozhodnutí, i občanům pravidelnou informaci o kvalitě výkazů a zpráv, o tom, jak se využívají peníze daňových poplatníků, a ujištění o tom, že správa aktiv a pasiv je pod veřejnou kontrolou.

Existuje významný a podstatný rozdíl mezi tzv. vnějším a vnitřním auditem. Rozdíl se v zásadě týká míry nezávislosti, kterou má auditor nebo organizace odpovědná za audit ve vztahu ke kontrolované entitě, a také toho, komu jsou výsledky auditu určeny. Aby mohl být vnější audit efektivní a aby mohl být považován za důvěryhodný a objektivní nástroj, měl by být plně nezávislý na kontrolované jednotce a kontrolní zprávy by měly být určeny pro toho, kdo není součástí kontrolované entity. To nevylučuje úzkou návaznost mezi oběma druhy auditních činností. Ve veřejném sektoru většiny zemí světa je v současné době zaveden jak vnější, tak vnitřní audit.

Limská deklarace ke směrnicí o auditorských předpisech, publikovaná Mezinárodní organizací nejvyšších kontrolních orgánů (*INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions*) začíná tímto prohlášením:¹

„Koncepce a vybudování kontroly (auditu) jsou neodmyslitelnou součástí správy veřejných financí, protože důvěryhodnost nakládání s veřejnými prostředky je zásadní pro důvěru veřejnosti v úroveň správy veřejných financí jako celku. Kontrola není samoúčelná; je nezbytnou součástí systému řízení; jejím cílem má být odhalovat odchylky od přijatých norem a porušení principů zákonnosti, efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti spravovaných zdrojů dostatečně včas, aby bylo možné přijmout opatření k nápravě v jednotlivých případech, vyvodit odpovědnost příslušných stran, vymáhat náhradu škod či přijmout opatření, která by měla takovým porušením zabránit nebo je alespoň ztížit.“

Efektivní audit může mnoha způsoby přispět k řádné správě veřejných financí a může také poskytnout parlamentu a obyvatelům objektivní obraz o tom, jak jsou veřejné prostředky využívány. Může:

- odhalovat podvody, včetně zneužití veřejných prostředků, a poukázat na úzká místa v manažerské kontrole, která mohou ohrozit bezúhonnost organizace a efektivní provádění rozpočtových a dalších opatření,
- předurčit spolehlivost výkazů (zpráv) o plnění rozpočtu a dalších finančních údajů,

- identifikovat případy a charakter ztrát a neefektivností, které, jsou-li napraveny, umožní hospodárnější využívání dostupných rozpočtových prostředků,
- zajišťovat spolehlivé informace o výsledcích programů a používat je jako základ pro úpravu zákonů, opatření a rozdělení rozpočtových prostředků.

Tento rozbor se zaměřuje především na úlohu organizací, které odpovídají za audit sektoru vlády jako celku. Mohou se nazývat různě, společně jsou však označovány jako nejvyšší kontrolní instituce (*SAI – supreme audit institutions*). Audit veřejného sektoru funguje ve většině evropských zemích již několik set let. Většina nejvyšších kontrolních institucí nevyhnutelně prodělala v určitých dobách významné změny, které se týkaly jejich uspořádání, kompetencí a pravomoci a k nimž došlo v dané zemi obvykle v souvislosti se změnou ústavy nebo při reformě veřejné správy.

Obecně vzato, v Evropě existují tři druhy nejvyšších kontrolních institucí.² Všechny lze také nalézt v rámci Evropské unie. Prvním druhem je „dvůr“ s funkcemi soudu (např. *Cour des Comptes* ve Francii, *Corti dei Conti* v Itálii, *Curtea de Conturi* v Rumunsku). Druhým je „kolegiální“ orgán bez soudních funkcí, ale s kolektivními rozhodovacími postupy podobnými těm, které se vyskytují u soudu (např. *Nejvyšší kontrolní úřad* v České republice, *Bundesrechnungshof* v Německu, *Algemene Rekenkamer* v Nizozemí); nejvyšší kontrolní orgán Evropské unie – Evropský účetní dvůr (*The European Court of Auditors*) – má obdobný charakter. Třetím druhem je monokratický kontrolní úřad³ v čele s jedním generálním auditorem (např. *Rigsrevisionen* v Dánsku, *Riigikontroll* v Estonsku, *National Audit Office* ve Velké Británii). Soudní funkce „dvůrů“ se různí, ale obecně zahrnují povinnost posuzovat a trestat ty, které dvůr shledá vinnými z porušení finančních předpisů. Je třeba poznamenat, že několik nejvyšších kontrolních institucí v Evropě, které mají stále ještě ve svém oficiálním názvu slovo „dvůr“, má velmi omezenou soudní pravomoc, popř. ji nemá vůbec. Box 14.1 uvádí doporučení pro zavedení a správné fungování nejvyšších kontrolních institucí, která nedávno vyhlásili prezidenti nejvyšších kontrolních institucí střední a východní Evropy a Evropský účetní dvůr.

I když se tato kapitola zaměřuje na úlohu a funkce nejvyšších kontrolních institucí, mnohé z toho, o čem pojednává, se dá aplikovat také na další kontrolní organizace, jako např. na kontrolní útvary na ministerstvech nebo komerční auditory, které lze na základě smlouvy najmout k provedení auditu organizací veřejného sektoru. Při čtení by měl mít čtenář na paměti, že i nejpřísnější ustanovení týkající se kontroly nemusejí vždy zaručovat, že nedojde k protiprávnímu postupu. Např. ve Švédsku vytvářejí zákony a nařízení základ pro kontrolní systémy řízení veřejného sektoru v zemi tím, že vyžadují roční auditorskou zprávu o příjmech a výdajích všech organizací veřejného sektoru a o jejich výkonnosti. To je posíláno požadavky danými zákonem, které regulují účetnictví ministerstev a agentur, např. závazného oddělení činností týkajících se uzavírání smluv od činností související s proplácením plateb. I přesto může dojít k pochybení. Např. Švédský národní kontrolní úřad (*Swedish National Audit Office*) našel významné přeplatky sociálních dávek a nedostatečné příjmy z daní a cel, které vznikly částečně proto, že úředníci nerozuměli požadavkům daného systému.

A. Předpoklady efektivního auditu

Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) vyhlásila zásady a standardy pro kontrolu organizací a operací veřejného sektoru. Tyto zásady a standardy nebo národní standardy, které jsou stejně přísné nebo ještě přísnější, byly zavedeny v mnoha zemích světa a v podstatě všemi nejvyššími kontrolními institucemi. Byly dále zdokonaleny Evropskou organizací nejvyšších kontrolních institucí (EUROSAI), která je pobočkou Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí v Evropě, a Evropským účetním dvorem, který je externím auditorem pro Evropskou unii a spolupracuje přitom s nejvyššími kontrolními institucemi Unie.⁴ Požadavek zajistit soulad těchto zásad a standardů je někdy vtělen do ústavy dané země a obvykle se dále rozpracovává ve speciálních zákonech o auditu.

Box 14.1 DOPORUČENÍ PRO VYTVOŘENÍ A SPRÁVNÉ FUNGOVÁNÍ NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ INSTITUCE

Na setkání v Praze v listopadu 1999, kterému předsedal představitel polské Nejvyšší kontrolní komory, se prezidenti nejvyšších kontrolních institucí ze střední a východní Evropy a Evropský účetní dvůr dohodli na dokumentu, který upozorňuje na klíčové oblasti pro zavedení a správné fungování nejvyšší kontrolní instituce se zvláštním zřetelem na náležitě, efektivní a účelné využívání zdrojů veřejného sektoru. Zde přijatých jedenáct doporučení má nejvyšším kontrolním institucím pomoci naplňovat jejich významnou úlohu při přípravě své země na systém auditu akceptovatelný z hlediska členství v Evropské unii. Má také napomoci přiblížit postupy nejvyšších kontrolních institucí těm postupům, které jsou ověřeny v Evropě a ve světě, a umožnit jim, aby pomohly vládám jednotlivých zemí při dosahování obdobných standardů kontroly, jaké existují v členských státech EU.

Jedenáct doporučení:

1. Nejvyšší kontrolní instituce by měla mít pevný, stabilní a funkční základ, který je zakotven v ústavě a v dalších zákonech a dále rozveden v nařízeních, pravidlech a předpisech.
2. Nejvyšší kontrolní instituce by měla být funkčně, organizačně, operačně a finančně nezávislá; to je předpokladem toho, aby mohla své úkoly plnit objektivně a efektivně.
3. Nejvyšší kontrolní instituce by měla mít pravomoc a prostředky – jasně vymezené v ústavě a v dalších zákonech – k provádění kontroly všech zdrojů a operací veřejného sektoru (včetně zdrojů EU), bez ohledu na to, zda jsou vykazovány v národním rozpočtu, a bez ohledu na to, kdo tyto prostředky získává, spravuje nebo kdo provádí operace.
4. Nejvyšší kontrolní instituce by měla vykonávat vnější audit veřejného sektoru v plném rozsahu, a to kontrolu jak dodržování zákonnosti, tak efektivnosti vynakládání prostředků.
5. Nejvyšší kontrolní instituce by měla mít možnost poskytovat informace o výsledcích své práce svobodně a bez jakéhokoli omezení. Zprávy by měla předávat parlamentu a měly by být k dispozici i veřejnosti.
6. Nejvyšší kontrolní instituce by měla být uzpůsobena místním podmínkám a formálně převzít, rozvíjet a rozšiřovat auditorské standardy, které jsou v souladu se standardy INTOSAI, s Evropskými směrnici k implementaci standardů INTOSAI, s relevantními auditorskými standardy vydávanými IFAC a které jsou přijatelné pro přípravu na členství země v EU. Auditorské standardy by se měly do činnosti nejvyšší kontrolní instituce zavádět konzistentním a spolehlivým způsobem tak, aby bylo zajištěno, že výsledky kontrol mají akceptovatelnou kvalitu a splňují všechny náležitosti. Nejvyšší kontrolní instituce by proto měla vypracovat manuály pro audit a podrobné návody, a tak zajistit prosazení a praktické využívání standardů.
7. Nejvyšší kontrolní instituce by měla zajistit hospodárné využívání svých lidských a finančních zdrojů tak, aby co nejefektivněji vykonávala svůj mandát. Vedení nejvyšší kontrolní instituce by v této souvislosti mělo stanovit a prosadit příslušnou politiku a opatření zabezpečující, aby tato instituce byla vhodně organizována a mohla provádět vysoce kvalitní a efektivní auditorskou činnost.

(pokračování)

Box 14.1 DOPORUČENÍ PRO VYTVOŘENÍ A SPRÁVNÉ FUNGOVÁNÍ NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ INSTITUCE

(pokračování)

8. Nejvyšší kontrolní instituce by měla mít takové vnitřní organizační uspořádání, které zajistí její funkčnost v souvislosti s požadavky předstupního období.
9. Nejvyšší kontrolní instituce musí zajistit, aby její pracovníci měli řádnou kvalifikaci a byli schopni provádět efektivní kontrolní činnost v souladu s mezinárodními standardy a postupy používanými v Evropě a byli tomuto poslání oddáni.
10. Nejvyšší kontrolní instituce by měla rozvíjet technickou a profesní zdatnost svých pracovníků prostřednictvím vzdělávání a odborných školení.
11. Nejvyšší kontrolní instituce by se měla zaměřit na rozvoj vysoce kvalifikovaného a efektivního řízení (vnitřních) kontrolních systémů v kontrolovaných organizacích.

Další informace lze nalézt na webových stránkách OECD, audit a finanční kontrola, <http://www.oecd.org.sigmaweb>.

Podstata a fungování vnějšího auditu nejsou striktně vzato součástí tzv. *aquis communautaire*, zejména zákonů, předpisů a nařízení, které jsou základem pro fungování Evropské unie. Kritéria, která stanovil kodaňský summit, však zavazují všechny členské země a kandidátské státy ke splnění dodatečných politických a ekonomických podmínek, které mj. vyžadují, aby kandidátské země měly stabilní instituce, jež jsou zárukou demokracie a dodržování práva. K těmto kritériím patří existence efektivní nejvyšší kontrolní instituce. Prakticky to znamená, že Smlouva o ES předpokládá existenci takového orgánu a jeho schopnost spolupracovat s Evropským účetním dvorem (článek 246–248). Kromě toho obecné standardy finanční kontroly pro správu fondů EU a vlastních zdrojů (např. cel a daně z přidané hodnoty) vyžadují takový efektivní vnější audit všech zdrojů a majetku veřejného sektoru, který by byl soustavný a ve shodě se všemi předpisy.

K nejvýznamnějším auditorským standardům patří ty, které souvisejí s nezávislostí, s rozsahem kontroly a s kvalifikačními předpoklady. Tyto tři otázky nyní probereme.

1. Nezávislost

Nezávislost auditorské organizace a jejích pracovníků je základním předpokladem pro zajištění toho, aby jejich práce nebyla ovlivněna žádným vztahem ke kontrolované organizaci. Nezávislost je také nezbytnou podmínkou pro vnitřní audit, přičemž útvar za něj odpovědný nesmí být součástí finančního odboru nebo státní pokladny ministerstva nebo agentury a musí podávat zprávy přímo vrcholovému vedení, které má dohled nad finančními operacemi na starosti. V Lidské deklaraci vydal INTOSAI následující prohlášení k nezávislosti nejvyššího kontrolního orgánu:

1. Nejvyšší kontrolní instituce mohou plnit své úkoly objektivně a účelně pouze tehdy, jsou-li nezávislé na kontrolované organizaci a jsou-li chráněny před vnějším vlivem.

2. Přestože státní instituce nemohou být absolutně nezávislé, protože jsou součástí státu jako celku, musejí být nejvyšší kontrolní instituce vybaveny funkční a organizační nezávislostí nutnou pro plnění jejich úkolů.

Nezávislost vnějšího auditu je obvykle dosažena tím, že se tento orgán vybuduje jako organizace oddělená od vlády, s příslušným mandátem a rozsahem prací stanoveným v ústavě nebo v jiném zákoně. Nejvyšší kontrolní instituce obvykle odpovídá za svou práci pouze parlamentu a jemu také předává zprávy o výsledcích své činnosti. Takové uspořádání existuje ve většině evropských zemích. Další způsob zajištění nezávislosti na kontrolované entitě, tedy na vládě, spočívá v tom, že hlavního představitele nejvyšší kontrolní instituce a jeho pracovníky jmenuje parlament nebo parlament ve spolupráci s vládou. Tak tomu je např. v Bulharsku, Německu, Norsku a ve Slovinsku. Nezávislost je dále posílena způsobem jmenování vedoucích pracovníků, členů a auditorů nejvyšší kontrolní instituce, který jim zaručuje nezávislost a neodvolatelnost.

Je nezbytné, aby nezávislost nejvyšší kontrolní instituce byla skutečná. Ústavní nebo statutární zakotvení této organizace musí být jednoznačné. Nejvyšší kontrolní instituce by měla mít právo vznášet požadavky týkající se jejího financování přímo k parlamentu. Měla by mít nezpochybnitelné právo rozhodovat o rozsahu kontroly, získávat všechny doklady a informace, které jsou pro kontrolu relevantní, a své stanovisko formulovat v konkrétních zjištěních, která jsou publikována. Kontrolní zprávy by měly být v zásadě veřejným dokumentem; to se také v mnoha zemích děje.

Nezávislost se netýká pouze nejvyšší kontrolní instituce, ale také jednotlivých auditorů, a to v jejich vztahu ke kontrolám, které provádějí. Tuto záležitost obvykle řeší vnitřní předpisy vypracované nejvyšší kontrolní institucí, může však jít také o součást různých zákonů, včetně těch, které se obecně týkají státní služby. Může být např. vhodné mít zákony a nařízení, které vyžadují, aby žádný auditor nebyl investorem v organizaci, které se může kontrola týkat. Tento potenciální střet zájmů je častější, než se obvykle předpokládá. Pokud nejvyšší kontrolní instituce kontroluje např. fungování počítačového systému ve vládním sektoru, auditori k této činnosti určení by neměli mít osobní zájem ve firmách, které mohou usilovat o dodávku nového počítačového vybavení, ani být ve smluvním vztahu k těmto firmám.

Další požadavky lze uplatnit s cílem vyhnout se možnosti, že auditorská činnost bude (nebo může být) vystavena nežádoucímu vlivu. V některých zemích je zakázáno, aby auditori veřejného sektoru byli aktivními členy politických stran. Pro auditory může také platit zákaz provádět kontrolu v organizaci, v níž zastává významné postavení jejich blízký příbuzný. Rozhodovací procesy mnoha nejvyšších kontrolních institucí – ať již mají formu dvora, nebo kolegiálního orgánu – předcházejí v určité míře těmto problémům tím, že oddělují rozhodnutí o výsledku auditu od auditu samotného. Pravidla pro předcházení konfliktům zájmů jsou často nepřijemná, avšak nezávislost nejvyšší kontrolní instituce je základem její důvěryhodnosti, a proto je tyto nepřijemnosti nutné akceptovat.

2. Rozsah auditu

K naplňování cílů auditu v sektoru vlády je nutné efektivně kontrolovat všechny příjmy, výdaje, aktiva a pasiva tohoto sektoru. Lidská deklarace INTOSAI obsahuje následující prohlášení:

- Všechny finanční operace veřejného sektoru, bez ohledu na to, zda a jak ovlivňují národní rozpočet, podléhají kontrole nejvyšší kontrolní instituce. Vyjmutí některé části správy veřejných financí z národního rozpočtu nemůže vést k tomu, že by tyto části byly z kontrolní působnosti nejvyšší kontrolní instituce vyňaty.

- Nejvyšší kontrolní instituce má být nadána pravomocí ke kontrole daní v rozsahu maximálně možném a při této činnosti zkoumat i jednotlivé daňové spisy.
- Nejvyšší kontrolní instituce kontrolují podniky založené podle soukromého práva v případě, že v nich stát má značný podíl – zvláště v případě jeho majoritního podílu –, nebo tam, kde má dominantní vliv.
- Nejvyšší kontrolní instituce je nadána pravomocí ke kontrole používání dotací z veřejných prostředků. V případě, že je tato dotace zvlášť vysoká, a to buď jako taková, nebo v poměru k příjmům nebo kapitálu dotované organizace, může být kontrola, vznikne-li takový požadavek, rozšířena tak, že zahrne celé finanční hospodaření dotované organizace.

V mnoha zemích zajišťují nezbytné služby veřejného sektoru organizace, jejichž všechny činnosti se v národním rozpočtu plně neodrážejí. Sem patří mimorozpočtové fondy, podniky, které z části nebo plně vlastní stát, a zánlivě soukromé organizace financované státními dotacemi. Tyto organizace najdeme často v reformních ekonomikách, v nichž vymezení státního sektoru komplikují státem vlastněné organizace, které nejsou vždy přesně definovány jako právní subjekty a zabývají se komerčními činnostmi, jež mohou provádět i soukromé firmy. Tyto organizace by se měly buď transformovat na obchodní společnost, a to v případě, že jejich činnosti patří mezi ty, za které i nadále odpovídá stát, nebo privatizovat. Do doby jejich privatizace by je však měla kontrolovat nejvyšší kontrolní instituce.

Požadavek, aby kontrola (audit) zahrнула i tyto organizace, je podložen řadou důvodů. Tyto organizace jsou často zřízeny zákonem s cílem produkovat státem zajišťované veřejné služby. Zdroje získávají pod záštitou státu. A tak – bez ohledu na vztah těchto organizací k národnímu rozpočtu – jsou veřejnými organizacemi užívajícími veřejné prostředky a stát má tudíž stejnou odpovědnost za ochranu těchto prostředků, jakou má za ochranu těch, jež využívají ministerstva nebo vládní agentury. Navíc riziko plýtvání, protiprávních postupů, zneužití a špatné správy je u těchto organizací často větší, než je obvyklé pro ministerstva, protože pro tyto organizace neexistují účinná nařízení a nemá nad nimi dohled stát ani parlament. Nesprávné řízení může vést k tomu, že tyto organizace špatně naplňují funkce, pro které byly založeny, nebo vytvářejí zbytečnou zátěž pro státní rozpočet. Účinná kontrola může napomoci tato rizika minimalizovat.

Speciální problémy vznikají u těch státem vlastněných podniků, u kterých se počítá s privatizací. O ty by se měl stát zvláště zajímat a tyto podniky by se měly pečlivě auditovat. V době, kdy jsou ve vlastnictví státu, je v zájmu státu, aby jejich majetek spravoval a udržoval nebo zvyšoval jejich efektivnost, a to jak z hlediska minimalizace možné zátěže pro rozpočet, tak z hlediska zvýšení jejich potenciální ceny při prodeji. Zkušenosti řady reformních zemí však poskytují řadu důkazů o tom, že současní manažeři těchto podniků mohou mít zájmy odlišné. Existují mnohé případy nesprávného nakládání s majetkem a dalších operací, které snižují současnou provozní efektivnost a potenciální prodejní cenu podniku. Nezbytné pro prevenci plýtvání se státním majetkem jsou účelný státní dohled nad těmito podniky a jejich pevné řízení spolu s kontrolou nejvyšší kontrolní instituce.

Důvodem pro kontrolu ze strany nejvyšší kontrolní instituce je také sám proces privatizace. Také zde existují příklady mnoha zemí, kdy státem vlastněný podnik se prodává za cenu podstatně nižší, než byla jeho tržní cena, přestože k tomu nedal parlament souhlas; výsledkem je ztráta pro stát a daňové poplatníky. V kompetenci nejvyšší kontrolní instituce by mělo být prověřování postupu vlády při prodeji a uplatňování takových postupů, které vedou k respektování cílů sociálních politiky a dalších politik a k tomu, že se při každém prodeji státního majetku získá odpovídající cena.

Existují i další okolnosti, za kterých je důležité zajistit efektivní rozsah kontroly a které mohou představovat zvláštní obtíže. Např. všechny státy mají organizace, jež se zabývají aktivitami, které parlament

ani vláda nechtějí vystavit veřejné kontrole. Tyto činnosti se obvykle (ale ne vždy) týkají otázek národní bezpečnosti. Kontrola těchto organizací představuje speciální problém vzhledem k potřebě zachovat utajení citlivých informací. Zkušenosti však ukazují, že existence takového utajení vytváří příležitost zneužívat toto utajení k tomu, aby nesprávné nebo protiprávní činnosti nebyly vystaveny veřejné kontrole. Pro minimalizaci rizika se doporučuje, aby nejvyšší kontrolní instituce měla plnou pravomoc kontrolovat i organizace, které pracují s utajovanými informacemi. Ke kontrole těchto organizací jsou nutná zvláštní opatření; patří mezi ně např. požadavek, aby každý, kdo se kontroly účastní nebo je zasvěcen do výsledků kontroly, měl příslušné povolení k přístupu k utajovaným informacím. Pokud nejvyšší kontrolní instituce nemá k těmto kontrolám pravomoc, leží odpovědnost za zajištění správného fungování těchto organizací výlučně na vládě. Té v takovém případě doporučujeme, aby přijala zvláštní opatření k vytvoření efektivního útvaru vnitřní kontroly a vnitřního auditu.⁵

3. Kvalifikační předpoklady

Audit je profesí, která zahrnuje široký rozsah technických dovedností a odráží různé druhy auditorských činností a oblastí, kterými se musí nejvyšší kontrolní instituce zabývat. Nanejvýš několik auditorů disponuje celým rozsahem dovedností, které nejvyšší kontrolní instituce potřebuje. Pro každou jednotlivou kontrolu je však nutné, aby tým kontrolorů jako celek měl znalosti a dovednosti, které jsou pro určitou danou kontrolu požadovány. Pokud nejvyšší kontrolní instituce kontroluje finanční výkazy nějaké orga-

Box 14.2 ŠKOLENÍ AUDITORŮ VE ŠVÉDSKU

Všechny nejvyšší kontrolní instituce vynakládají značné prostředky na školení svých pracovníků, aby zajistily, že se dovednosti těchto pracovníků pravidelně aktualizují a vyhovují přiděleným úkolům. Švédský národní kontrolní úřad (*SNAO – Swedish National Audit Office*) revidoval v roce 1989 svůj program a zavedl pro rozvoj schopností svých pracovníků v oddělení finančního auditu program nový.

Program definoval dlouhodobou strategii školení, využíval školení ve formě „žebříčku“, které postupně zvyšuje schopnosti a souběžně s tím, na základě pečlivě zvolených přidělení do kontrol, umožňuje získávat praktické zkušenosti. Celé školení je založeno na *profilech zdatností* pro každého jednotlivce, které mají formu *testů* popisujících, jak daná osoba vyhovuje požadavkům přidělení do různých kontrol. Školení zahrnuje takové oblasti, jako je audit, účetnictví, úloha auditora, veřejná správa, rozpočtový proces, informační technologie a veřejné a soukromé právo.

Pro každého jednotlivce se pak navrhuje *plán rozvoje dovedností*, který se upravuje podle potřeby dalšího školení a praktických zkušeností. Existují tři úrovně školení: základní vzdělávání, další vzdělávání a speciální vzdělávání. Vyžaduje se samostudium mimo pracovní dobu. Základní kurz trvá 80 hodin ročně po dobu pěti let a jeho témata jsou rozpracována podle konkrétních potřeb. Další vzdělávání trvá 40 hodin ročně po absolvování prvních pěti let. Speciální vzdělávání je navrženo tak, aby naplnilo specifické potřeby, jako např. audit systémů informačních technologií a účetnictví, a doplňuje kurz základního a dalšího vzdělávání.

Na konci každého stupně se zadávají testy, které by měly zaručit, že auditor má důkladné znalosti o finančním auditu a účetnictví vládního sektoru. Po úspěšném absolvování testu získává auditor *osvědčení*. Testy byly sestaveny za pomoci Švédské asociace autorizovaných auditorů, což je nejprestižnější asociace soukromých auditorů. Školení a školicí materiály se většinou získávají od organizací mimo SNAO.

nizace, musí být v týmu kontrolorů (v lepším případě by ho měl vést) plně kvalifikovaný finanční auditor. V některých zemích se tato schopnost potvrzuje určitým osvědčením, které se obvykle vydává po úspěšném absolvování kurzu a zkoušky. Je také možné požadovat určitou délku praxe. Kontroluje-li nejvyšší kontrolní instituce počítačový systém sektoru vlády (nebo činnosti, které velmi závisely na počítačové podpoře), měli by v týmu kontrolorů být jedinci, kteří mají znalosti o počítačích a mají zkušenosti s kontrolou počítačových systémů. I zde lze požadovat zvláštní osvědčení o příslušných schopnostech. (Viz Box 14.2, který uvádí švédský příklad školení auditorů.)

Občas se nejvyšší kontrolní instituce dostane do situace, kdy musí provést kontrolu, pro kterou nikdo z jejich stálých pracovníků nemá požadované znalosti a kvalifikaci. Nastane-li tato situace, musí být nejvyšší kontrolní instituce schopna získat odborníky s požadovanou kvalifikací jinde. Obvyklým řešením je najmout konzultanty, kteří mohou pomoci při přípravě a vedení kontroly a při interpretaci jejích výsledků. Další možností je, že nejvyšší kontrolní instituce v případech, pro které nemá požadované prostředky nebo kvalifikované pracovníky, uzavře na provedení části kontroly nebo celé kontroly smlouvu se soukromou firmou.

Tito konzultanti a firmy sice mohou významně doplňovat vlastní pracovníky nejvyšší kontrolní instituce, při jejich využívání je však nutná velká opatrnost. Experti a firmy mohou sice kontrolu provést, ale odpovědnost za výsledek zůstává na nejvyšší kontrolní instituci. Nejvyšší kontrolní instituce by tudíž měla vyžadovat, aby pro vnější experty a firmy platily stejné standardy objektivity a nezávislosti, včetně neexistence konfliktu zájmů, jako platí pro její vlastní pracovníky. Navíc by nejvyšší kontrolní instituce měla nejen schvalovat výsledky práce externistů, ale již v průběhu kontroly dohlížet na jejich práci, aby mohla zajistit, že se kontrola vykonává odpovědně. Za určitých okolností je vhodné, aby se nejvyšší kontrolní instituce pro hodnocení kvality a spolehlivosti práce vnějších expertů a firem obrátila na další experty.

Využívání práce jiných pro získání kontrolních nálezů je mezi auditory předmětem značných diskuzí. Výše zmíněné Evropské směrnice k implementaci vydané Evropským účetním dvorem se touto otázkou také zabývají. Tuto záležitost také zkoumá Mezinárodní federace účetních znalců a auditorů (IFAC).

B. Druhy auditu

Pod pojmem „audit“ se skrývá mnoho různých druhů prací. Většina nejvyšších kontrolních institucí má oprávnění vykonávat všechny druhy těchto činností. Nejvyšší kontrolní instituce může připravit strategický plán, který jí umožní provádět všechny mandatorní kontroly a přitom efektivně využívat dostupné zdroje pro ostatní druhy kontrol. Existuje pět širokých kategorií auditu, jak je uvádíme níže.

1. Audit ex ante

Při tomto druhu kontroly, která se také nazývá „kontrolou a priori“, se jednotlivé operace zkoumají z hlediska správnost ještě před jejich dokončením. Znamená to například, že platbu nelze provést, pokud kontrolor po prozkoumání podpůrných dokladů neodsouhlasí příslušný platební příkaz. Centralizace kontrol ex ante na nejvyšší kontrolní instituci existuje v mnoha zemích. V některých zemích se však tyto kontroly považují za kontrolní prvek systému vnitřního řízení a je za ně tudíž odpovědné vedení organizace, a nikoli nejvyšší kontrolní instituce. V těchto zemích nejvyšší kontrolní instituce většinou kontroly ex ante neprovádí a místo toho se zaměřuje na zkoumání spolehlivosti nástrojů jednotlivých ministerstev používaných na zamezení neoprávněných nebo nesprávných plateb a jiných protiprávních operací.

2. *Audit ex post*

Ve většině zemí Evropské unie se hlavní zájem nejvyšší kontrolní instituce přesunul od auditu *ex ante* na audit *ex post* – tedy na zkoumání případů po té, co k nim došlo.

Auditorské standardy INTOSAI stanoví (v paragrafu 38), že „plný rozsah auditu vládního sektoru zahrnuje audit správnosti a audit výkonnosti“. Dále se zde pokračuje (paragraf 39) tím, že:

„kontrola správnosti zahrnuje:

1. přezkoumání finanční situace odpovědných jednotek včetně prověření a vyhodnocení finančních záznamů a vyjádření stanoviska k finančním výkazům,
2. přezkoumání finanční situace státní správy jako celku,
3. kontrolu finančních systémů a transakcí včetně vyhodnocení souladu s příslušnými zákony a předpisy,
4. prověření vnitřního systému řízení a kontroly a funkcí vnitřního auditu,
5. kontrolu řádnosti a náležitosti správních rozhodnutí přijatých v rámci kontrolované jednotky a
6. oznámení o jakýchkoliv dalších záležitostech, které byly při kontrole zjištěny nebo k ní mají vztah a o kterých nejvyšší kontrolní instituce usoudí, že by měly být zveřejněny.“

Navíc, jak jsme se již zmínili dříve, nejvyšší kontrolní instituce musí dostat zprávu o státním závěrečném účtu.

Mezi tímto širokým rejstříkem kontrol správnosti mají dva druhy kontrol zvláštní zaměření. Jedna z nich, kterou zde nazýváme „kontrola souladu s právním řádem“, usiluje o nalezení všech protiprávních nebo nesprávných operací. Smyslem této kontroly je stanovit, zda daná organizace řádně dostala své odpovědnosti. Další druh kontroly, který zde nazýváme „atestační audit“, usiluje o zjištění přesnosti údajů obsažených ve finančních výkazech a zprávách. Smyslem je stanovit, zda má čtenář těchto výkazů dostatečnou jistotu, že řádně odrážejí finanční činnost a podmínky v dané organizaci.

Tyto dva druhy kontrol správnosti se překrývají. Velmi dobře vedený atestační audit by měl ukázat na slabá místa ve vnitřní kontrole, která vedou k nesprávným platbám a k dalším protiprávním postupům. Obdobně může důkladná kontrola souladu s právním řádem být užitečným vodítkem při stanovení věrohodnosti finančních výkazů (zpráv) dané organizace, a to tím, že zhodnotí její celkovou poctivost. Při rozhodování o tom, který druh kontroly je pro danou situaci vhodný, je však nutné mít na paměti značné rozdíly mezi oběma druhy kontroly.

3. *Kontrola souladu s právním řádem*

Tento druh kontroly zahrnuje prověrku jednotlivých operací poté, co byla předložena potřebná oprávnění a dokumenty. Zaměřuje se na to, zda jsou jednotlivé operace v souladu s právním řádem.

Nejvyšší kontrolní instituce, která provádí podstatnou část kontrol souladu s právním řádem, potřebuje mít pro tuto práci určitou strategii. Může se rozhodnout, stejně jako tomu je při jiných činnostech,

delegovat část této pravomoci na příslušná ministerstva. To však nemusí být vhodným řešením v zemi, ve které je kontrola řízení ve veřejném sektoru slabá a nespolehlivá. Nejvyšší kontrolní instituce může být jedinou institucí, která je schopná odhalit a zastavit protiprávní postupy. V takovém případě by měla nejvyšší kontrolní instituce pečlivě zvažovat, jak použije své zdroje s maximální nákladovou efektivností.

Jenom několik nejvyšších kontrolních institucí (pokud vůbec nějaká) má dostatek pracovníků ke kontrole každé operace ve všech organizacích sektoru vlády. Rozumné by bylo, kdyby nejvyšší kontrolní instituce ve spolupráci s ministerstvem financí a s útvary interní kontroly organizací veřejného sektoru využívala své dostupné zdroje ke kontrole spíše jako součásti koordinované strategie zaměřené na posílení manažerské kontroly, která může zabránit protiprávním postupům a dalším případům plýtvání rozpočtovými prostředky, než aby se pokoušela – koneckonců marně – odhalovat a opravovat všechny nesprávné kroky. Na základě strategického využití kontroly souladu s právním řádem může nejvyšší kontrolní instituce nalézat slabá místa v kontrolní činnosti, která umožňují vznik protiprávních činností, a poukazovat na potřebu nápravy těchto slabých míst. Ministerstvo financí nebo jiný centrální řídicí útvar mohou pak tyto informace využívat pro zdůraznění nezbytnosti zlepšit kontrolní činnost a zvláště pro posílení útvarů interní kontroly, které jsou základním prvkem ve vytváření a zajišťování chodu celkového efektivního kontrolního systému.

Existuje několik způsobů, jak tuto strategii implementovat. Jedním z nich je soustředit se na oblasti, o kterých se ví, že v nich k protiprávním postupům dochází často. K nim mohou patřit mzdy a platy nebo pravidelné nákupy. Důsledky jednoho protiprávního postupu mohou být sice malé, ale v celkovém součtu mohou dosahovat značného objemu. Navíc mohou vytvářet prostředí tolerance, což, trvá-li takový stav déle, může oslabit důvěryhodnost celé organizace.

Jiný způsob spočívá v zaměření se na specifické oblasti fungování vládního sektoru, o kterých se má za to, že v nich existuje velké riziko rozsáhlých protiprávních postupů. Mnoho nejvyšších kontrolních institucí se např. již setkalo s rizikem u operací spojených s velkou veřejnou zakázkou; aby se systém veřejných zakázek zlepšil, koncentrovalo zdroje na kontrolu těchto operací.

Pokud se v některém z těchto strategických přístupů objeví zásadní protiprávní postupy, je k nápravě chyb vhodná dodatečná kontrola. Ta může mít podobu auditu výkonnosti, který probereme níže v této kapitole; zaměřuje se na postupy a kontrolní činnosti, které jsou potřebné pro předcházení opakování určitého problému.

Skutečným smyslem strategického přístupu ke kontrole souladu s právním řádem by mělo být posílení systémů prevence protiprávních postupů, a nikoli pouze objevení minulých chyb. Většina nejvyšších kontrolních institucí zjistila, že praxe rutinní kontroly jednotlivých operací je v úsilí o lepší správu veřejných prostředků způsobem velmi neefektivním. Identifikace jednotlivých chyb sice může vést k jejich nápravě, avšak zkušenosti ukazují, že není-li kontrola souladu s právním řádem součástí širší strategie předcházení nesprávnému užití prostředků, samo objevení protiprávního postupu pravděpodobně jako prevence vzniku obdobné chyby v budoucnosti působit nebude.

4. Atestační audit

Od mnoha nejvyšších kontrolních institucí se vyžaduje, aby prováděly roční audit národního rozpočtu a dalších finančních (výkazů) zpráv vládního sektoru. Tento audit se může vyžadovat před tím, než parlament uzavře jednání o závěrečném účtu za daný rozpočtový rok.

V některých zemích je kontrolní zpráva nejvyšší kontrolní instituce o národním rozpočtu skutečným atestačním auditem, jak ho probíráme v tomto oddílu. V jiných je však především kontrolou souladu s práv-

ním řádem, která se zaměřuje na odhalení nesrovnalostí, jakými mohou být např. nadměrné výdaje nebo použití rozpočtových prostředků na činnosti, které parlament neodsouhlasil. Takové kontroly mohou být užitečné při hodnocení důvěryhodnosti veřejné správy financí, ale málo přispívají k hodnocení celkového finančního stavu sektoru vlády.

Cílem skutečného atestačního auditu je vyjádřit stanovisko, zda si ten, kdo čte výkazy nebo zprávy, může být dostatečně jistý tím, že informace v nich obsažené jsou správné. Nejvyšší kontrolní instituce přijaly řadu postupů, aby tomuto požadavku vyhověly; některé z nich byly úspěšné, jiné méně. Jedním ze způsobů je zkoumat vzorek několika operací, které jsou ve výkazu (zprávě) zahrnuty, a při výběru tohoto vzorku se spolehnout na úsudek kontrolora. Nenalezneme-li ve vybraném vzorku žádné chyby a protiprávní postupy nebo nalezneme-li jen to, co je již obsaženo ve výkazu (zprávě), lze výkaz (zprávu) považovat za přesný a tento závěr se odrazí v auditorské zprávě.

Uživatelé finančních výkazů a jejich komentářů (zpráv) by se měli na kontrolu prováděnou tímto způsobem dívat se značnou skepsí. Není-li výběr z operací organizace statisticky reprezentativní, mohou být vyvozeny celkové závěry, které jsou málo důvěryhodné, a to i když výběr provedl zkušený kontrolor.

Alternativním řešením je zkoumat statisticky reprezentativní vzorek všech operací dané organizace. Taková kontrola vyžaduje pomoc kvalifikovaných statistiků, kteří by se měli podílet na interpretaci výsledků. Je-li tato kontrola provedena řádně, jsou výsledky relativně vysoce spolehlivé. Výsledky se však týkají pouze této specifické zprávy a v následující zprávě je nutné provést výběr vzorku zcela nový.

V některých zemích provádí nejvyšší kontrolní instituce atestační audit odlišným způsobem, a to na základě postupů používaných pro audit finančních výkazů soukromých podniků. Taková kontrola začíná zkoumáním účetnictví a dalších systémů použitých ke shromáždění údajů a pokračuje kontrolou zaměřenou na prevenci protiprávního postupu a na zjištění, zda jsou operace správně vykázány. Jsou-li tyto systémy shledány jako odpovídající, zkoumá se malý vzorek operací k ověření toho, zda systémy a kontrola fungují tak, jak bylo stanoveno. Kontrola se tudíž zaměřuje na spolehlivost systémů a kontrolních postupů, na jejichž základě se zpracovávají výkazy a zprávy. Je-li tento rozbor uspokojivý, může kontrolor s dostatečnou jistotou konstatovat, že zprávy získané na základě těchto systémů jsou věrohodné.

Tento způsob má své výhody. Poté, co jsou systémy a kontrolní postupy kontrolované organizace důkladně analyzovány, testovány a odpovídajícím způsobem zhodnoceny, lze budoucí kontroly provést mnohem efektivněji. Nemusejí opakovat všechny kroky z předchozích kontrol a mohou se zaměřit především na všechny změny v systémech a v kontrolních postupech, ke kterým mezitím došlo, a jen v omezené míře na prověřování toho, zda řádně fungují. Nejvyšší kontrolní instituce, která provádí tento druh kontrol, musí vynaložit prostředky na získání pracovníků s odpovídající kvalifikací, která se zásadně liší od kvalifikačních předpokladů pro kontrolu souladu s právním řádem.

Vzhledem k omezeným zdrojům nejvyšší kontrolní instituce může vzniknout potřeba, aby si najala pro kontroly správnosti externí odborníky. Každá nejvyšší kontrolní instituce musí rozhodnout, jak se se svou odpovědností v této oblasti nejlépe vyrovnat. Musí učinit strategické rozhodnutí, pro jak velký rozsah prací bude potřebovat najaté pracovníky, a musí také zajistit, aby tito externí pracovníci postupovali podle přijatých standardů. V každém případě musí mít nejvyšší kontrolní instituce pracovníky, kteří mají dostatečnou kvalifikaci pro tento druh kontrol, aby mohli posoudit kvalitu práce prováděnou externisty.

5. Audit výkonnosti

U nejvyšších kontrolních institucí se tento druh auditu stává stále běžnějším. Výkonnostní audit zkoumá celou organizaci, její činnosti a programy s cílem navrhnout cesty, jak zlepšit její efektivnost. Kontro-

lor hledá oblasti ztrát a špatného řízení, po jejichž eliminaci by organizace mohla dosahovat stejných cílů svých programů nebo politiky s nižšími náklady, a dále hledá oblasti, ve kterých by stejné zdroje jinak využívané přinesly větší užitek při stejných nákladech. Tento druh kontroly může podstatně přispět ke zvýšení efektivnosti vládního sektoru. Kontrolní zprávy s užitečnými doporučeními v této oblasti jsou vcelku oblíbené u těch, kteří se pokoušejí řešit obtížné rozpočtové problémy, např. u ministerstva financí nebo u výborů parlamentu, které mají odpovědnost za rozpočet. Audit výkonnosti lze také připravit tak, aby se specificky týkal přiměřenosti manažerské kontroly jako součásti strategie na posílení těchto kontrol.

Výkonnostní audit se však značně liší od kontroly souladu s právním řádem a atestačního auditu. Vyžaduje schopnost analyzovat operace způsobem, který se spíše spojuje s profesí konzultanta vedení než s tradiční kontrolou. Uvažuje-li nejvyšší kontrolní instituce o tom, že by s tímto druhem kontrol začala, musí učinit strategické rozhodnutí týkající se toho, nakolik je připravena vložit prostředky do školení pracovníků nutného k tomu, aby získali schopnosti pro tuto práci.

Boxy 14.3, 14.4, 14.5 a 14.6 ukazují příklady auditu výkonnosti v Dánsku, Francii, Švédsku a ve Velké Británii.

Box 14.3 DÁNSKO: ŘÍZENÍ PODLE SMLUV ZALOŽENÝCH NA VÝKONU

V roce 1993 se dánská vláda rozhodla využívat jako trvalý nástroj pro řízení státní agentur výkonové smlouvy. Cílem bylo zlepšit podmínky pro ekonomické řízení a přispět k efektivnějšímu fungování státních agentur. Agentury a další organizace zařazené do této akce získaly větší autonomii při řízení výměnou za lepší výkon.

V roce 1998 se Dánský národní kontrolní úřad (*DNAO – Denmark National Audit Office*) rozhodl zhodnotit výsledky této akce. Cílem kontroly bylo zjistit, zda využívání výkonových smluv přispělo k lepší provozní efektivnosti v činnosti státních agentur včetně měřitelného zlepšení výkonu. Údaje se získávaly na základě rozborů dokumentů, průzkumů a pohovorů. Kvantitativní ukazatele dosažených cílů a produktivity vycházely z údajů výkonových smluv, z tabulek činností národního rozpočtu a z centrální účetní databáze.

Dánský národní kontrolní úřad zjistil, že až na jednu výjimkou žádá agentura, která se této akce zúčastnila, nesplnila všechny výkonové úkoly a jenom 64 % z nich splnilo 75 % úkolů. Vezmeme-li v úvahu skutečnost, že některé cíle byly nadhodnoceny, 71 % agentur splnilo úkoly z 90 a více procent.

Navzdory dřívějšímu doporučení Výboru pro veřejné účty nebyly navíc ve smlouvách specifikovány finanční anebo administrativní důsledky neúplného splnění úkolů.

Na druhé straně, při porovnání změn v produktivitě u organizací zařazených do této akce s „kontrolní“ skupinou státních agentur, Dánský národní kontrolní úřad zjistil, že výkonové smlouvy patrně mají na produktivitu agentur pozitivní dopad.

Dánský národní kontrolní úřad došel k závěru, že tato akce podpořila využívání výkonově orientovaného řízení ve vládním sektoru. Dokonce doporučil ministerstvu financí, aby přiděly z rozpočtu agenturám, které se zúčastnily této akce, a dalším organizacím vládního sektoru, které poskytují zprávy o svém výkonu, byly dávány do souvislosti s dosaženými výsledky.

Box 14.4 FRANCIE: PROGRAM VÝSTAVBY DÁLNIC

Sít dálnic a silnic dálničního typu se ve Francii v posledních desetiletí značně rozšířila. K rozšíření došlo na základě využívání tzv. „koncesního režimu“, který umožňuje využívat příjmy z mýtného k pokrytí nákladů nové výstavby.

Francouzský *Cour des Comptes* (Účetní dvůr) uznal možné přínosy tohoto systému, upozornil však na jeho rizika. Účetní dvůr rozhodl, že provede kontrolu výkonnosti při tomto způsobu výstavby dálnic, aby mohl určit jeho účinnost (*La politique autoroutière française*, 1999). Kontrola byla provedena ve spolupráci s regionálními kontrolními úřady, které jsou odpovědné za kontrolu nižších úrovní vlády. Aktualizovala výsledky a doporučení z předchozích kontrol a analyzovala studie zpracované dalšími kontrolními útvary. Další informace získala prostřednictvím průzkumů a pohovorů. Paralelně s ní proběhl i finanční audit příslušných organizací.

Kontrola došla k následujícím závěrům:

- rozvoj dopravního systému musí zvážit všechny možné druhy komunikačních a dopravních potřeb;
- propočet nákladů a výnosů je nutné zlepšit, aby se nenarušila konkurence. Propočty by měly zahrnout i externí náklady a výnosy různých způsobů dopravy;
- koncese by se měly přidělovat na konkurenčním základě;
- *Assemblée Nationale* (Parlament) potřebuje lepší informace o programech výstavby silnic a o finanční situaci společností, které mají koncesi;
- měl by být vyvinut nový model projekce dopravního ruchu, který by umožnil získat solidnější odhady ziskovosti;
- zlepšit existující síť silnic je často nákladově efektivnější než budovat dálnice nové;
- více pozornosti by se mělo věnovat dopadům programů výstavby dálnic na životní prostředí.

Klíčovým závěrem kontroly bylo, že mechanismus financování je rozhodujícím prvkem pro volbu druhu infrastruktury. Výsledkem je, že mnoho dálnic se buduje na trasách, na kterých je jen malý dopravní ruch, což ztěžuje návratnost nákladů a vytváří riziko finančních problémů.

S většinou kontrolních nálezů Finanční komise *Assemblée Nationale* souhlasil.

Box 14.5 ŠVÉDSKO: SYSTÉMY PRO SNÍŽENÍ NEZAMĚSTNANOSTI

Ekonomická recese ve Švédsku, která začala počátkem 90. let, měla rozsáhlé důsledky pro zaměstnanost, zejména v sektoru stavebnictví. Švédský národní kontrolní úřad (*SNAO – Swedish National Audit Office*) kontroloval dva programy, které byly přijaty švédským parlamentem v roce 1994 ke snížení nezaměstnanosti v sektoru stavebnictví. Náklady těchto programů dosáhly 4 miliard švédských korun. Cílem kontroly Švédského národního kontrolního úřadu bylo stanovit: (a) zda tyto programy přispěly k čistému přírůstku zaměstnanosti v sektoru stavebnictví a (b) jakou nákladovou efektivnost tyto programy vykazaly při vytváření nových pracovních míst. Údaje se získávaly prostřednictvím dotazníků. Jeden dotazník byl určen vzorku 800 příjemců dotace; druhý všem stavebním společnostem, které díky tomu, že se staly příjemcem dotace, uskutečnily projekty, do kterých by se bez této dotace nepustily. Úřad zjistil, že:

- více než polovina peněz šla na projekty, které by se uskutečnily i bez dotace. Čistý přínos byl tudíž méně než 50 %. Tři čtvrtiny z přínosů byly důsledkem pokračování v již probíhajících projektech a jedna čtvrtina důsledkem projektů nových;
- každý „čistý přínos pro dotovaný projekt“ představoval méně než 10 % z celkové činnosti stavebních společností v daném období. 60 % těchto společností konstatovalo, že počet jejich pracovníků by byl stejný, i kdyby dotaci nezískaly;
- náklady vlády na vytvoření jednoho *nového* pracovního místa představovaly v jednom programu 50 % mezd vyplacených pracovníkům a v druhém 200 %. První program byl tudíž nákladově efektivnější než druhý.

Švédský národní kontrolní úřad došel k závěru, že oba programy měly jen velmi malý dopad na zaměstnanost a vykazaly nízkou nákladovou efektivnost. V důsledku toho je vláda ukončila.

Box 14.6 VELKÁ BRITÁNIE: VEŘEJNÉ ZAKÁZKY HRAZENÉ Z GRANTŮ NA VÝZKUM

Tato studie výkonnostního auditu zkoumala dotace univerzitám na vybavení pro výzkum, které poskytl Výbor pro strojírenství a výzkum přírodních věd (*EPSRC – Engineering and Physical Sciences Research*) ve výši 38 milionů liber v letech 1977–98.

Národní kontrolní úřad (*NAO – National Audit Office*) zkoumal 68 těchto grantů a zjistil, že:

- granty byly vypočítány na základě odhadu nákladů na vybavení. Skutečné náklady byly v průměru o 16 % nižší než výše grantu. Univerzity použily zbývající prostředky na nákup dalšího vybavení. Lepší odhady by mohly Výboru přinést úsporu 6 milionů GBP ročně a tyto prostředky by mohl využít pro zlepšení výzkumu, které by jinak financovat nebylo možné;
- mnohé univerzity nakoupily zařízení za konkurenční ceny. Avšak využití konkurenčních nákupů nebylo dostatečné, což znamenalo ztrátu ve výši 2,7 milionů GBP ročně;

(pokračování)

Box 14.6 VELKÁ BRITÁNIE: VEŘEJNÉ ZAKÁZKY HRAZENÉ Z GRANTŮ NA VÝZKUM

(pokračování)

- nebyly využity ani další osvědčené postupy. Nepostupovalo se např. podle nákladů po celé období životnosti a nezvažovaly se alternativní způsoby nákupu, jako je např. leasing.

Národní kontrolní úřad doporučil, aby Výbor pro strojírenství a výzkum přírodních věd:

- podnítil univerzity ke zlepšování jejich odhadu při stanovování nákladů na vybavení tím, že bude vyžadovat dobře zdokumentované návrhy na financování vybavení, a tím si univerzity uvědomí, co všechno obnáší příprava těchto návrhů,
- přiměl žadatele, aby si uvědomili, že při stejně kvalitních projektech mají větší možnost získat grant ti, kteří náklady na vybavení řádně doložili a realisticky odhadli,
- podnítil univerzity k tomu, aby při veřejných zakázkách využívaly osvědčené postupy a
- aby univerzity identifikovaly možnosti koordinovaného postupu univerzit při nákupech.

C. Zprávy o výsledcích kontrol

Požadavky na distribuci kontrolních zpráv se často specifikují v zákonech, kterými se nejvyšší kontrolní instituce zřizují a které definují jejich pravomoc a odpovědnost. V mnoha zemích existuje požadavek, aby výsledky všech kontrol byly předány parlamentu. Tyto zprávy se předávají jednotlivě nebo se v pravidelných intervalech (jednou za rok) dává souhrn za několik z nich; oba postupy lze i kombinovat. Kontrolní zprávy se často odevzdávají automaticky jednomu výboru, který je odpovědný za dohled nad prací nejvyšší kontrolní instituce, např. rozpočtovému výboru. Toto uspořádání však obvykle umožňuje jen omezenou distribuci kontrolních zpráv. Většina nejvyšších kontrolních institucí má při rozšiřování dalších kopií svých kontrolních zpráv, pokud to považují za vhodné, značnou pravomoc.

Obecným pravidlem pro distribuci kontrolních zpráv by mělo být poskytovat kopie těm organizacím a osobám, které o ně mají zájem, a především těm, kteří jsou odpovědné za nálezy a doporučení ve zprávách obsažené. Vždy by např. měla získat výsledek kontroly kontrolovaná organizace a také ministerstvo financí by mělo být informováno o kontrolních zprávách, které mají důsledky pro rozpočet nebo pro správu prostředků veřejných rozpočtů. Vyplýve-li z kontroly potřeba nové legislativy nebo revize současné právní úpravy, musí na to nejvyšší kontrolní instituce upozornit výbory parlamentu – aby tyto změny prodjaly – a ministerstvo, které je odpovědné za návrh této změny nebo za její implementaci.

Nejvyšší kontrolní instituce a ostatní auditoři by si měli uvědomit, že v demokraciích je zájem široké veřejnosti o výsledky kontrol ve vládním sektoru a využívání veřejných prostředků legitimní. V mnoha zemích jsou všechny kontrolní zprávy nejvyšší kontrolní instituce veřejnosti dostupné, s výjimkou těch případů, kdy k omezení dojde z důvodů národní bezpečnosti. Auditoři by také měli uznávat úlohu médií při poskytování informací veřejnosti o fungování sektoru vlády a měli by zajistit, aby se představitelé médií o významných kontrolních zprávách dozvěděli. Kompetentní a aktivní média jsou velmi důležitá

pro efektivní implementaci kontrolních nálezů, protože je velice nepravděpodobné, že se o ně bude přímo zajímat veřejnost nebo že bude přímo schopná je správně interpretovat.

D. Nakládání s výsledky kontrol

Pokud se v průběhu kontroly zjistí protiprávní jednání, mají některé nejvyšší kontrolní instituce pravomoc řídit opravné postupy určitého druhu. Objeví-li např. nejvyšší kontrolní instituce, že se zaplatilo více, než se zaplatit mělo, může vydat příkaz k náhradě této nadměrné platby. Tato pravomoc existuje obvykle pouze u nelegální činnosti a mnoho nejvyšších kontrolních institucí tuto pravomoc ani v těchto případech nemá.

Kontroloři mají většinou pouze oprávnění podávat zprávy o tom, co zjistili. Musejí se tedy spoléhat na jiné, že daný problém napraví. To platí zejména v těch případech, na které se moderní kontrola soustřeďuje: u spolehlivosti finančních údajů a zpráv, dostatečnosti kontroly řízení, hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti programů a operací. Některé nejvyšší kontrolní instituce sice mají pravomoc vydávat závazné směrnice, ty se však obvykle omezují na náhradu prostředků, které byly špatně použity. Je-li problém komplikovanější, může jeho řešení vyžadovat jednání parlamentu, vlády, ministerstva nebo vládní agentury. Nejvyšší kontrolní instituce obvykle nemůže ani jedné z těchto organizací přikázat, aby jednala. Má však značnou odpovědnost za to, aby došlo k odpovídající reakci na výsledky kontroly a aby usnadnila potřebné opravné kroky. K tomu, aby kontrolor naplnil tuto odpovědnost, musí učinit řadu věcí:

- *Jasně formulovat nálezy.* Obecné konstatování, že „došlo k plýtvání peněz v programu X“, mnoho nepomůže. Kontroloři se musejí v maximálně dosažitelné míře jasně a podrobně vyjádřit k podstatě problémů, které našli, a k jejich důsledkům; jaké mechanismy (vnitřní) kontroly řízení selhaly nebo se nepoužily a kolik peněz se v důsledku toho proplýtvalo nebo použilo špatně; která konkrétní opatření nebo postupy pozorované neefektivnosti způsobily a jaký byl finanční a organizační dopad těchto neefektivností. Je odpovědností kontrolora zajistit, aby na základě kontrolní zprávy bylo možné snadno pochopit podstatu problému a význam příslušné nápravy.
- *Předložit přesvědčivé důkazy.* Důkazy potvrzující kontrolní nálezy musejí být relevantní a důvěryhodné a v kontrolní zprávě je nutné je prezentovat jednoznačným a přesvědčivým způsobem.
- *Vydat doporučení týkající se nákladové efektivnosti.* Identifikuje-li kontrolor problém, je obvykle užitečné, když také navrhne rozumné řešení. Obecné poznámky k řešení kontrolních nálezů nejsou užitečné. Pokud došlo k pochybení při vnitřní kontrole, měla by kontrolní zpráva specifikovat kroky nutné pro prevenci jeho opakování. Pokud je k dosažení větší efektivnosti nebo účelnosti nutné změnit zákon, nařízení nebo správní postup, měly by být tyto změny popsány co nejpečlivěji. Je také důležité, aby doporučená opatření byla z právního a administrativního hlediska schůdná a aby náklady na jejich implementaci nebyly vzhledem k danému problému nadměrné. Cílem by mělo být přesvědčit o vhodnosti nápravy daného problému.
- *Použít efektivní komunikační strategie.* I sebelépe napsaná kontrolní zpráva nenaplní účel, pokud se s jejím obsahem neseznámí ti, kteří mohou reagovat na její nálezy a doporučení. Kontrolor by měl pečlivě zvažovat, kdo se potřebuje se zprávou seznámit a jak nejlépe zajistit, aby byla zprávě věnována náležitá pozornost. Zaslání zprávy někomu jen tak nemusí postačovat. Členové parlamentu a vedoucí úředníci vlády jsou velmi zaměstnaní lidé a obvykle dostávají mnohem více psaného materiálu, než kolik mohou přečíst. Pomocí může být stručné, dobře napsané shrnutí, které zprávu doplňuje, stejně jako následující diskuze s vedoucím pracovníkem nebo klíčovými osobami z jeho útvaru. Je užitečné spolupracovat i s dalšími osobami, např. s vedoucími pracovníky ministerstva financí,

kteří jsou v postavení, v němž mohou navrhovaná opatření podpořit. Užitečným stimulem k prosazení nápravných kroků může být i to, že zpráve věnují pozornost média.

V mnoha případech vydává kontrolní skupina jakési „kontrolní nálezy (poznatky)“. Vycházejí z důkazů a informují kontrolovanou organizaci, že opravná opatření jsou potřebná (specifikují podstatu nápravy). Kontrolovaná organizace má příležitost provést změny před tím, než se sepíše konečná kontrolní zpráva; ta pak bude obsahovat informace o kontrolních poznacích a o tom, zda byla, či nebyla přijata opatření. Takový dialog je často efektivnější než hledání chyb a z hlediska rozvoje výkonnosti instituce je i mnohem konstruktivnější. Příklady popsané v boxech 14.3 až 14.6 ilustrují mnoho užitečných kontrolních nálezů.

E. Omezení kontroly

1. *Přiměřená jistota*

Vnější kontrola je přínosná, ale i zde existují určitá omezení. Žádný racionální kontrolní postup nedokáže zajistit, že budou nalezeny všechny chyby nebo protiprávní postupy. Odpovědnost za prevenci a hledání chyb a protiprávních postupů leží v první řadě a především na managementu, a nikoli na kontrolorovi. Kontrolor by měl odpovídat pouze za provedení řádné kontroly v souladu s kontrolními standardy a ne za problémy, které se objeví později. S podstatou kontroly je spojeno to, že některé chyby – doufejme, že jenom ty malé – pozornosti kontrolorů uniknou.

Při kontrole finančních výkazů určité organizace může např. kontrolor poskytnout jen „přiměřenou jistotu“, že se na výkazy lze spolehnout. Ani kontrolor, ani čtenář kontrolní zprávy by neměli věřit, že názor prezentovaný ve zprávě je absolutní zárukou toho, že ve výkazech nejsou žádné významné chyby. Omezení, která jsme probrali v kapitole 10 o vnitřní kontrole, platí také pro kontrolu vnější. Pokud existuje tajná úmluva mezi klíčovými jednotlivci v kontrolované organizaci nebo pokud existuje tlak na vrcholové vedení, aby záměrně skrývalo některé údaje, nemůže existovat absolutní jistota, že kontrolor objeví výsledné odchylky od pravdivého vykazování. A tak musí mít čtenář zprávy auditora stále na paměti obsah sdělení o „přiměřené jistotě“ kontrolní zprávy a nejvyšší kontrolní instituce musí toto zdůraznit.

2. *Přístup k údajům a záznamům*

Kontroloři mohou kontrolovat pouze to, s čím se mohou seznámit. Pokud vedení organizace používá tajné výkazy, kam zahrnuje i případy, které jsou předmětem kontroly, takže k nim kontrolor nemá přístup, nebude kontrola důvěryhodná a neměla by se provádět. Při kontrole veřejného sektoru tyto situace vznikají nejčastěji u agentur, které se zabývají činnostmi v oblasti národní bezpečnosti. Kontroloři se však mohou dostat i do situace, v níž je jim přístup k informacím omezen nebo odepřen, a to při zjevném pokusu vyhnout se zveřejnění nelegálních, korupčních nebo politicky nepříjemných činností. Za těchto okolností by o tom měl kontrolor podat zprávu např. parlamentu, který může požadovaný přístup k informacím usnadnit nebo přijmout vhodná opatření.

POZNÁMKY

1. Lidská deklarace byla zveřejněna v říjnu 1997 na devátém kongresu INTOSAI a znovu potvrzena organizací INTOSAI v roce 1998. Je dostupná na webových stránkách INTOSAI, <http://www.intosai.org>.
2. Pokud jde o pravomoc a rozsah kontroly, existují mezi nejvyššími kontrolními institucemi značné rozdíly. Mnohé nejvyšší kontrolní instituce kombinují charakteristiky různých modelů. K popisu nejvyšších kontrolních institucí v Evropské unii viz Velká Británie, National Audit Office (1996).
3. Finsko a Švédsko mají v současné době unikátní systém, který kombinuje nejvyšší kontrolní instituci v rámci vlády s kontrolní institucí jmenovanou parlamentem. Finský systém se patrně změní v konvenční model kontrolní instituce, která podává zprávy parlamentu.
4. Viz Standardy kontroly vydané Výborem pro standardy kontroly INTOSAI v roce 1992 a doplněné v roce 1995. Standardy INTOSAI a směrnice EUROSAI jsou dostupné v sekretariátu INTOSAI ve Vídni (<http://www.intosai.org>). Evropský účetní dvůr v Lucemburku vydal v roce 1998 „Evropské implementační směrnice ke standardům kontroly INTOSAI“ (viz <http://www.eca.eu.int>). Pro další informace o standardech kontroly viz také webové stránky programu SIGMA <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb> o auditu a finanční kontrole.
5. Odlišný přístup k organizaci kontroly těchto organizací popisují materiály programu SIGMA *Praxe kontroly centrální banky (Central Audit Bank Practices)* (1998) a *Důsledky vstupu do Evropské unie (Effects of European Union Accession)*. Část I – rozpočtování a finanční kontrola.

KAPITOLA 15

MĚŘENÍ VÝKONU A HODNOCENÍ

Tato kapitola se zabývá měřením výkonu, monitorováním a hodnocením programů. Tyto nástroje a činnosti mají společný cíl: zlepšit řízení programů, zvýšit odpovědnost a zlepšit rozhodovací procesy, protože zpětné informace o výstupech a výsledcích současných politik vlády a vládních programů slouží ke zlepšení tvorby a implementace těchto programů v současnosti i v budoucnosti.

A. Měření výkonu

1. Co je měření výkonu?

Měření výkonu je nástroj, jehož pomocí porovnáme skutečný vývoj se zadanými záměry a cíli programů, za předpokladu, že jsou strategické cíle známy. Skládá se z následujících činností:

- dokumentování „výrobního procesu“, který je tvořen procesy a činnostmi souvisejícími s přeměnou vstupů, což jsou zdroje programu, ve výstupy, což je zboží a služby jím vytvořené,
- vyhodnocení výsledků – jedná se o široce pojaté ekonomické a sociální změny, které jsou důsledkem politiky nebo programu, a o jejich porovnání s cíli programu.

Měřením výkonu můžeme obecně poukázat na výsledek určité politiky nebo programu, nedostaneme však odpověď na to, proč byl výsledek právě takový, či jaké změny je třeba provést v činnostech nebo ve stanovených cílech programu. Pro tyto účely je nutné provést hloubkové hodnocení programu. Hodnocení programů, jehož přehled uvádí oddíl B, jde za rámec sledování a monitorování ukazatelů výkonu, protože zkoumá způsob, jakým daný program ovlivňuje výsledky. Zatímco měření výkonu se soustřeďuje na efektivnost a účelnost, hodnocení navíc zahrnuje i takové otázky, jako jsou docílené užítky, význam a udržitelnost daného programu.

Měření výkonu obvykle zahrnuje pět následujících hledisek výkonu (OECD, 1994):

- *nákladovou efektivnost*, což je vztah mezi zbožím a službami získanými na základě programu či činnosti (výstupy) a zdroji využívanými k jejich získání (vstupy); měří se náklady na jednotku výstupu. Efektivnost se posuzuje ve srovnání s určitým pevně daným ukazatelem, kterým mohou být např. jednotkové náklady na určitou činnost v předchozím období nebo jednotkové náklady na obdobnou činnost v jiné agentuře či instituci;
- *účelnost*, což je míra, v jaké programy dosáhly očekávaných záměrů nebo výsledků. Účelnost je nejvýznamnějším prvkem hodnoty peněz ve veřejném sektoru. Zboží a služby lze produkovat efektivně z hlediska nákladů vynaložených na jednotku výstupu, ale když nedosáhnou zamýšleného cíle a nepřinesou uspokojení uživatelům veřejných služeb, bude použití zdrojů většinou plýtváním;

- *hospodárnost*, kterou můžeme definovat jako „dosažení odpovídající kvality a kvantity finančních, lidských a hmotných zdrojů v požadovaném čase při co nejnižších nákladech“¹; lze ji zjišťovat měřením vstupů a jejich porovnáním s normami a standardy;
- *soulad se zákonem*. Agentury musejí postupovat v souladu se zákonem o rozpočtu nebo o rozpočtových přidělech a v souladu s dalšími zákony a nařízeními, např. ve vztahu k řízení hotovostních toků a včasnosti plateb věřitelům. Instituce vybírající daně může mít např. specifické cíle (např. vyjádřené objemem daňových nedoplatků). Měření finančního výkonu však někdy patří spíše do oblasti účinnosti než postupu v souladu se zákonem;
- *kvalitu služeb*. Kvalita služeb v širokém pojetí se týká efektivnosti. Používá se však i v užším smyslu, a to ve vztahu k bezprostředním potřebám uživatelů, jako je včasnost, dostupnost, spolehlivost a plynulé poskytování služeb. V tomto smyslu se týká spíše kvality dodávaných služeb než přínosů služeb samotných. Orientace veřejného sektoru při poskytování služeb na klienty, resp. spotřebitele, je součástí reforem většiny zemí OECD a i mnoha dalších.

„Výkon“ je spojujícím prvkem všech těchto hledisek. Některé z uvedených aspektů jsou na sobě závislé a mohou se dostat do rozporu. Např. je možné zlepšit kvalitu služeb či zlepšit jejich soulad se zákony, ale jen za cenu vyšších nákladů anebo nižší efektivnosti.

2. Měření výkonu a jeho ukazatele

a) Druhy ukazatelů a způsob měření

Výkon lze měřit pomocí různých ukazatelů; přímých, které přímo měří vstupy, výstupy a výsledky, či nepřímých, které se používají jako zástupné měřítko tehdy, když je získání přímého ukazatele obtížné nebo nákladné (např. „pouliční“ cena ilegálních drog jako měřítko pro výsledky protidrogových programů). V praxi, stejně jako v této kapitole, se termíny „ukazatel“ či „měřítko“ používají jako vzájemně zaměnitelné.

Hodnocení výše jmenovaných aspektů výkonu umožňují následující kategorie:

- *Vstupy*. Ukazatele vstupů popisují využití lidských zdrojů, kapitálu, materiálů apod. Vstupy se obvykle vyjadřují jako objem výdajů nebo rozsah pracovní doby. Ukazatele vstupů se týkají *hospodárnosti*, s jakou se zdroje využívají k dosažení výstupů a výsledků.
Vztáhneme-li ukazatele vstupů jako poměr k výstupům nebo k výsledkům, pak je používáme jako ukazatel *hospodárnosti* či *nákladové efektivnosti*. Do vstupů je třeba zahrnout jak běžné výdaje, tak spotřebu kapitálu. V ideálním případě by se měly vstupy odhadovat podle aktuálního principu. Např. analýza programu údržby silnic by měla vzít v úvahu odpisy zařízení, které tvoří významný podíl úplných nákladů. I když běžné náklady nejsou měřítkem úplných nákladů programu, trend těchto nákladů se obecně od trendu úplných nákladů programu příliš neliší (Premchand, 1993).
- *Výstupy*. Výstupy se týkají zboží a služeb zajištěných na základě programu nebo určité činnosti (např. počet kilometrů vybudovaných silnic, počet očkovaných dětí atd.). Ukazatele výstupů se používají ke stanovení *efektivnosti*. Efektivnost lze měřit poměrem vstupů a výstupů, často se vyjadřuje jako počet zaměstnanců nebo délka pracovní doby zaměstnanců na jednotku výstupu a tento ukazatel se nazývá *jednotkové náklady* (např. počet dnů na opravu nebo náklady na opravu jednoho kilometru silnice provedenou uspokojivým způsobem). *Produktivita* se obvykle měří jako poměr objemu výstupů ke vstupům, např. počet přepravených vězňů dělený náklady na jejich přepravu.) Jako zástupný

ukazatel pro měření výstupu se často používají pracovní úvazek nebo ukazatel rozsahu určité činnosti (např. počet provedených inspekcí).

- *Výsledky.* Výsledky odpovídají zamýšleným cílům politik nebo jejich žádoucím záměrům odrážejícím se v dosažených výstupech (zlepšená dostupnost odlehlých území, snížený počet případů určitého onemocnění atd.). Měření výsledků souvisí s *účelností*.
- *Mezivýsledky.* Od nich se očekává, že povedou postupně k zamýšlenému cíli, ale samy o sobě cílem nejsou. Mnoho programů se skládá z posloupnosti mezivýsledků. Např. u programů týkajících se životního prostředí by posloupností mezivýsledků mohlo být: přijatý zákon; počet podniků, které změnilly své chování; snížení objemu nebezpečných odpadů a počtu znečišťovatelů. Existují různá označení, která se pokoušejí tyto rozdíly postihnout. Např. „výsledek“ lze použít ve stejném smyslu jako „mezivýsledek“ či okamžitý výsledek, zatímco „dopad“ lze použít současně pro popis okamžitého i konečného výsledku. V nedávno vydané příručce Evropské komise se používá „dopad“ k popisu dopadů programu na společnost a „původní dopad“ se používá ve smyslu „výsledek“ a „dlouhodobý dopad“ se pak týká „konečných výsledků“.²

Kvalitu poskytovaných veřejných služeb měří ukazatele *spotřebitelské spokojenosti* (např. počtem obdržených stížností, z průzkumů, z počtů účastníků). Ukazatele *kvality (poskytnutých) služeb* měří jejich včasnost, dostupnost, spolehlivost a přesnost (např. rychlost reakce opatření, dodržování jízdních řádů, čekací doba v nemocnicích apod.). Kvalita služeb často závisí i na dále vymezených procesech.

K měření „výrobního“ procesu slouží ukazatele zachycující způsob, kterým se vytváří výstup při dané úrovni zdrojů, dosažená efektivnost a účelnost. Procesy obsahují řetěz činností nebo pracovních postupů, jako např. postupy při veřejných zakázkách, technologické procesy při výrobě zboží a stručné přehledy pro formulaci opatření.

Procesní ukazatele pomáhají při hodnocení výkonu v oblastech, ve kterých se výstupy a výsledky měří obtížně; mají svou hodnotu samy o sobě, zejména při stanovení kvality poskytnutých služeb. V určitých oblastech, v nichž použití ukazatelů výstupu není příliš smysluplné a ukazatele výsledků jsou zase využitelné obtížně, se výkon někdy posuzuje prostřednictvím ukazatelů procesu. Např. stručné přehledy lze použít k hodnocení procesu poskytování poradenských služeb ministrům. V některých oblastech činnosti veřejného sektoru, jako je např. právo nebo politika, je klíčovým prvkem dobré správy „správný proces“.

Jak už jsme naznačili dříve, *dopad* opatření nebo programu se často používá jako synonymum pro výsledek. Někdy však má „dopad“ přesnější vymezení. Občas se rozlišuje mezi *hrubým výsledkem* a *čistým dopadem*. Čisté dopady jsou výsledky, které lze plně připsat k určitému programu. Nezahrnují důsledky vnějších efektů programu; odhadují se prostřednictvím metod hodnocení uvedených v oddílu B. Analýza dopadů se týká posouzení důsledků realizace opatření na okolí (např. studie o dopadech na životní prostředí) nebo ukazuje rozsah, v němž program cílenou populaci skutečně ovlivní. Někdy měření dopadu ukazuje, jak výsledek určitého programu ovlivní další programy nebo poslání nějaké organizace.

Sociální ukazatele se používají k posouzení široce definovaného dopadu politik vlády. Obsahují ukazatele vysoce agregované, např. míru dětské úmrtnosti či míru gramotnosti dospělých. Používat sociální ukazatele k posouzení účinnosti určitého programu v praxi není jednoduché. Mohou vznikat problémy například při stanovení příčinné souvislosti (např. snížení dětské úmrtnosti může být důsledkem programu zajištění čisté vody, programu očkování, programu výživy nebo vnějších faktorů, které nejsou výsledkem vládních politik). Ukazatele výsledků programu se navrhují tak, aby se zaměřily na podrobnější aspekty výkonu. Sociální ukazatele přesto poskytují pro rozhodovací procesy užitečné podkladové informace.

Ukazatele výkonu mohou být *kvantitativní* nebo *kvalitativní*. Kvalitativní ukazatele lze transformovat na kvantitativní prostřednictvím průzkumů, respondenčních anket nebo dalších metod, které se používají ke zjištění názorů uživatelů. Např. kvalitu vzdělávání můžeme částečně kvantifikovat na základě zjištění, kolik procent rodičů je „plně spokojeno“ se školou, kterou navštěvují jejich děti.

Konečným cílem vládních programů je dosáhnout vytyčených cílů. Samotné stanovení výsledků a nalezení adekvátních ukazatelů může být obtížné. Někdy se výsledky dostaví až po mnoha letech. Program také může být pouze jedním z faktorů, které výsledky ovlivní. Stanovit, v jaké míře lze výsledek připsat danému programu a v jaké míře vlivům jiným, je náročné. Pro posouzení úspěchu programů jsou ukazatele výsledku významnější než ukazatele výstupu, obvykle se však snadněji definují ukazatele výstupu a rovněž jejich měření je snazší.

V některých oblastech lze použít ukazatele výstupu jako náhradu za ukazatele výsledku. Ke stanovení efektivnosti programu výstavby silnic lze např. použít počet nově vybudovaných kilometrů silnic, což je výstup tohoto programu. V dalších oblastech, zejména v oblasti sociální, mohou být nicméně výsledky programu velmi vzdálené od jeho výstupu, takže ukazatele výstupu ukazatelem výsledku vždy spolehlivě nahradit nelze. Např. vyšší počet návštěv u lékaře nutně neznamená snížení nemocnosti. Pro ty, kdo rozhodují, může být užitečné zajištění zpětné vazby formou měření mezivýsledků.

b) Výkon jako relativní pojem

Výkon je jenom relativní pojem. Z podstaty věci vyplývá, že hodnocení efektivnosti vyžaduje, abychom porovnali ukazatele výsledků nebo výstupu s cílem programu. Pro posouzení toho, zda výsledky jsou dobré, špatné, nebo neurčitelné, bychom měli prakticky každý ukazatel výkonu srovnávat s nějakou základnou nebo standardem. Výkon se pak měří ve srovnání:

- s tím, čeho bylo dosaženo v minulosti. Časové řady údajů jsou velmi užitečné, neberou však ohled na změny v efektivnosti a v produktivitě, které jsou důsledkem technologických faktorů;
- s tím, čeho dosahují srovnatelné programy nebo organizace, nebo s existujícími národními či mezinárodními standardy v dané oblasti. Činnosti jiných organizací poskytují užitečné referenční ukazatele, problém však spočívá v nalezení organizace skutečně srovnatelné;³
- s cíli stanovenými v rozpočtu nebo s jinými opatřeními vlády.

Srovnávat bychom však měli pouze srovnatelné. Je proto nutné, abychom správně definovali ukazatele a základ pro srovnání. Např. při porovnávání výsledků zkoušek na různých školách může být vhodné očistit hrubé ukazatele (např. počet zkoušek, které udělal jeden student) o různé vlivy, např. o rozdíly v sociálním původu studentů.

Ukazatele výkonu sice mohou hrát užitečnou roli, ale je třeba je používat s určitou dávkou opatrnosti. Je nutné systematicky zkoumat jejich význam a interpretaci, protože – pokud se tak neděje – mohou vážně narušit fungování organizace, chování manažerů a zaměstnavatelů (viz Likierman, 1993b). Zaměříme-li se např. striktně pouze na malý okruh ukazatelů výkonu bez diskuze o jejich interpretaci, můžeme sice úspěšně dosáhnout některých cílů, ale tento postup může odvést naši pozornost od širších organizačních cílů a záměrů.

3. Funkce měření výkonu

a) Odlišné systémy měření pro odlišné účely

Rozvoj a implementace měření výkonu by měly být uzpůsobeny místním podmínkám a záměrům. Podstata měření výkonu se liší v závislosti na odpovědnosti těch, jejichž výkon se měří, a na požadavcích těch, kteří tyto informace používají. Na operační úrovni by se měly ukazatele týkat takových aspektů, jako je řízení zdrojů a výrobních procesů. Na vyšší úrovni řízení by se informace měly týkat efektivnosti programů, aby byl k dispozici dostatek informací pro rozhodování o opatřeních a alokaci zdrojů.

b) Učení se organizaci a řízení programů

Měření výkonu je užitečné pro hodnocení účinnosti administrativních a organizačních postupů. Lze je použít pro zlepšení provozní efektivnosti celé organizace (např. ministerstva nebo agentury); použít je mohou i jednotliví vedoucí pracovníci v rámci organizace k hodnocení a zlepšení výkonu odboru, oddělení nebo dílčího útvaru dané organizace.

Měření výkonu může být užitečným nástrojem pro řízení nárokových programů a investičních programů a projektů. Informace o výkonu může přispět jak ke zjištění toho, zda jsou programy implementovány v souladu s jejich cíli, tak pro přípravu programů nových. Např. v oblasti výstavby silnic může být měření výkonu, které zahrnuje takové aspekty, jako je mobilita/dostupnost, dopravní tahy, bezpečnost a dopady na životní prostředí, užitečné pro přípravu a pro dohled nad realizací programů.

c) Výkonnostní smlouvy a dohody

Měření výkonu lze použít jako nástroj pro posílení odpovědnosti vedoucích pracovníků. Řízení orientované na výsledky usiluje o propojení výkonnosti vedoucích pracovníků s explicitními nebo implicitními smlouvami, které obvykle výkonnostní cíle zahrnují. Teoreticky by smlouvy měly obsahovat jak postihy, tak odměny. Ve většině případů však smlouvy obsahují pouze ustanovení o odměnách, jako např. možnost vedoucích pracovníků získat část docílené úspory nebo úsporu celou nebo možnost pružně přizpůsobovat rozsah vstupů (např. počet zaměstnanců) nebo vázání výše odměn a platů vyšších vedoucích pracovníků a vedoucích jednotlivých útvarů na zvolený výkonově definovaný prvek.

Výkonnostní hlediska v těchto smlouvách jsou nezbytně užší, než když se hodnotí celý program. Vedoucí pracovníky je možné např. činit odpovědnými za program očkování a podle toho je odměňovat. Je však obtížné, aby nesli odpovědnost i za výsledek ve formě lepšího zdravotního stavu, protože ten bude záviset i na faktorech mimo jejich dosah, např. na kvalitě vody nebo změně ve spotřebě tabákových výrobků. Měření výkonu, které se používá pro vymezení odpovědnosti a kontroly, se nezbytně zaměřuje spíše na vstupy a výstupy než na výsledky programů.

I v tom případě, že jsou rozpočtové prostředky poskytovány na základě výkonnostní smlouvy nebo dohody, může být spojování výkonu a alokace zdrojů jen nepřímé. V mnoha případech uvolňování rozpočtových prostředků nebo poskytování dotací není podmíněné dosažením požadovaných výsledků výkonu.

Smlouvy nabízejí způsob, jak doplnit veskrze formální podstatu cílů a ukazatelů, protože kladou větší důraz na vztahy v rámci řízení než na pouhé sbírání kvantitativních informací o úspěších (Trosa, 1996a). Zevšeobecnění smluvního přístupu a jeho uplatnění na více než několik málo programů nebo organizací by však bylo v současné době ve většině reformních jen velmi obtížné.

Platový systém a odměňování orientované na výkon spojují některé prvky odměňování se specifickým rozsahem činnosti nebo výstupu a mohou přispět ke zlepšení výkonu. V reformních zemích by tyto systémy mohly usnadnit přechod od kultury příkazů ke kultuře orientace na zákazníka. Při úvahách o zavedení tohoto systému je však nutná značná obezřetnost. Výběr relevantních ukazatelů je ošidnou záležitostí. Činit zaměstnance odpovědné za věci, které nemají plně pod kontrolou, je sporné. Zaměřit se na výsledky, které lze přímo připsat úsilí zaměstnanců a vedoucích pracovníků, u nich může krátkodobě vyvolat pozitivní reakci podněcenou odměnou, ale může se tak dít na úkor činností, které vedou k dosažení širších cílů programů nebo organizace. To, zda systém odměňování orientovaný na výkonnost skutečně výkon zlepší, je diskutabilní. Teorie motivací zdůrazňují spíše vnitřní stimuly (např. v některých zemích je to pracovní místo samo o osobě nebo etika služeb poskytovaných veřejným sektorem) než podněty vnější (peníze a výhody). Řízení lidských zdrojů orientované na výsledky může navíc vést k nežádoucím výsledkům v těch případech, kdy dominuje politické vměšování a protekcionismus; za takových podmínek budou politikové a vedoucí pracovníci směřovat spíše k odměňování „svých“ lidí než lidí s nejlepším výkonem.

d) Odpovědnost vůči okolí

V některých členských státech EU, které sledují zvýšení odpovědnosti veřejného sektoru vůči parlamentu a daňovým poplatníkům, se informace o výkonu publikují; tím se také usnadňuje kontrola využívání peněz. Ve Velké Británii se např. požaduje, aby agentury v ročních výkonnostních smlouvách uzavíraných s příslušným ministrem a ve svých ročních zprávách poskytovaly údaje o výkonu za několik let tak, aby je bylo možné v čase srovnávat. V mnoha zemích dává nejvyšší kontrolní orgán připomínky ke způsobu měření výkonnosti a k jeho vhodnosti, ve většině případů však samotné výsledky nekomentuje.

Při úvahách o zpřístupnění informací o výkonu široké veřejnosti je zapotřebí určité obezřetnosti. Na jedné straně může být zveřejňování užitečné z hlediska kontroly a z hlediska výchovného, protože přispívá k etablování určité kultury výkonu. Na druhé straně zde však existuje riziko nesprávného použití informací v případě, že se nerespektují jeho omezení; existuje riziko demotivace zaměstnanců vystavených nespravedlivé kritice. Zveřejnění informací o výkonu podporuje konkurenci mezi obdobnými organizacemi, a tudíž i efektivnost. Může však také přispět k prohloubení odstavu mezi těmi, kteří podávají dobrý výkon, a těmi, kteří podávají výkon špatný. Týká se to zejména oblasti vzdělávání a zdravotní péče, kde se takto může vyvolat přesun zdrojů nebo sociálně lépe postavených studentů nebo pacientů ke školám a nemocnicím, o nichž se říká, že fungují nejlépe.

4. Měření efektivního výkonu

a) Potřeba obezřetnosti

Používat měření výkonu jako nástroj řízení výkonu (např. pro formulaci smlouvy) nebo jako prostředek pro vyjádření veřejné a politické odpovědnosti může být nebezpečné. Zkušenosti centrálně řízených zemí ukazují, že zavedení norem a standardů vytváří situaci, kdy úředníci velmi trvají na dosažení specifických cílů. Pak mohou opomíjet kvalitu a nezbytně nutné propojení cílů a samotnému výkonu nevěnují zaslouženou pozornost. Pokud se standardy dosahují bez ohledu na dostupné zdroje, dojde pravděpodobně k oslabení fiskální kontroly. Standardy a ukazatele bychom neměli považovat za nezměnitelné.

Tyto problémy nejsou spojeny výlučně s centrálně plánovanými ekonomikami a příklady nežádoucích důsledků využívání (nebo zneužívání) ukazatelů výkonu v tržních ekonomikách jsou četné. „Zákon nezamýšlených důsledků“ říká, že pokusy změnit chování mohou vést k nezamýšlenému chování, které může být v rozporu s cíli a záměry politik nebo programů. Stanovuje-li se např. dotace nemocnicím podle délky seznamu čekajících pacientů, stimuluje to vedoucí pracovníky a lékaře k tomu, aby nechávali co nej-

déle čekat případy, které nejsou kritické, a zabývali se jinými záležitostmi (tj. vyšší kvalitou péče o některé a špatnou pro ostatní); v případě, že se posuzuje výkon pouze na základě počtu ošetřených pacientů, může dojít ke zhoršení celkové kvality lékařské péče.

V závislosti na způsobu, jakým se ukazatele výkonu stanoví a použijí, mohou vznikat následující rizika:⁴

- *tunelové vidění* neboli důraz pouze na aspekty výkonu, které lze kvantifikovat, a nikoli na ty, které kvantifikovat nelze;
- *fixace na ukazatele*, resp. soustředění se na to, co lze měřit, a nikoli na služby, které se mají poskytovat;
- *krátkodobost*, věnování nedostatečné pozornosti oprávněným dlouhodobým cílům; volí se tak *suboptimální řešení* čili dosahování nižší kvality služeb, protože dochází k většímu soustředění se na úzce definované činnosti a méně pozornosti se věnuje široce vymezeným cílům organizace;
- *špatná reprezentativnost nebo záměrné zkreslování údajů* a špatná interpretace nebo nekritické přijímání výsledků měření výkonu;
- *strategické řízení chování* včetně úmyslně dosahovaného nižšího výkonu, aby bylo možné jednoduchým způsobem plnit dané požadavky;
- *nepružné usilování o dosažení definovaných cílů*;
- *demoralizace*, resp. ztráta důvěry a angažovanosti pracovníků, kteří poskytují služby, se považuje za méně významný aspekt než samotný obsah měření výkonu.

b) Kritéria systémů měření dobrého výkonu

Pro stanovení ukazatelů výkonu lze použít některá všeobecná vodítka a kritéria, která slouží k tomu, abychom se výše uvedeným úskalím vyhnuli (Shand, 1998):

- *relevance a užitečnost*. Ukazatele by se měly řádně definovat ve vztahu k danému programu a měly by odrážet jeho hlavní cíle a záměry. Výkon vedoucích pracovníků by se měl měřit pouze v těch oblastech, které mohou ovlivňovat;
- *jednoznačnost a srozumitelnost*. Ukazatele výkonu by měly být jednoduché, dobře definované a pro uživatele snadno srozumitelné;
- *nákladová efektivnost*. Ukazatele výkonu by se měly zavádět s přijatelnými náklady. Náklady na sběr údajů k zavedení ukazatelů výkonu a na řízení tohoto systému je třeba odhadovat realisticky a poměřovat je s očekávanými výsledky;
- *schopnost monitorovat výsledky*. Jak jsme již poznamenali dříve, výkon je pouze relativní pojem a měření je nutné aplikovat konzistentně v čase i mezi organizačními jednotkami tak, abychom ho mohli systematicky porovnávat.

5. Referenční ukazatele

Referenční ukazatele, které se používají jak v soukromém, tak ve veřejném sektoru, slouží pro srovnání výkonu jedné organizace se standardem, který může být vyjádřen absolutně nebo relativně k výkonu dané organizace. Lze je použít k:

- posouzení výkonu ve srovnání s definovaným standardem nebo standardy,
- odhalení oblastí, které je třeba zlepšit,
- identifikaci činností, které se provádějí lépe v jiných organizacích,
- testování toho, zda opatření přijatá ke zlepšení efektivity a účelnosti programů jsou úspěšná.

Existují dva hlavní způsoby použití referenčních ukazatelů ve veřejném sektoru:

- *referenční ukazatele procesů* se aplikují na procesy a činnosti související s přeměnou vstupů na výstupy. Jedná se o stanovení referenčních ukazatelů pro danou organizaci, a to buď ve vztahu k procesům uplatňovaným v jiných organizacích, nebo ve vztahu k procesům definovaným jako standard;
- *referenční ukazatele výsledků* se aplikují na skutečné výsledky (výstupy). Jedná se o srovnání skutečného výkonu různých organizací, které využívají ukazatele výkonu, nebo srovnání skutečného výkonu s určitými standardy výkonu.

Tyto dva hlavní druhy referenčního srovnávání (procesového a výsledkového) se v stále větší míře používají jako vzájemně se doplňující metody, které se zároveň vzájemně posilují. Použití výsledkových referenčních ukazatelů lze např. použít k identifikaci odchylek ve výsledcích, zatímco pomocí procesových referenčních ukazatelů lze vysvětlit, proč tyto odchylky existují. Použití procesových referenčních ukazatelů bez použití ukazatelů výsledkových má tendenci stát se hodnocením směřujícím dovnitř organizace; to vede k soustředění se na zlepšování procesů pro ně samé bez sledování toho, zda se něco změní pro uživatele veřejných služeb a pro další zúčastněné subjekty.

Referenční ukazatele lze používat jako nástroj hodnocení a plynulého rozvoje. Jsou vhodné pro značný počet manažerských technik jako např. pro řízení celkové kvality a procesového reengineeringu a užívají se také pro srovnávání výkonu a pro hodnocení programů. Reformní země by měly zvážit možnost využívání referenčních ukazatelů k hodnocení vybraných případů. Vzhledem k tomu, že využívání referenčních bodů může být náročné na čas a zdroje, je vhodné se zaměřit nejprve jen na několik klíčových organizací nebo procesů.

Box 15.1 ukazuje některé příklady výkonově orientovaných ukazatelů používaných v sektoru zdravotní péče ve Velké Británii.

Box 15.1 VÝKONOVÉ UKAZATELE VE ZDRAVOTNICTVÍ VE VELKÉ BRITÁNII

Oblasti a kategorie

Ukazatele

I. Zlepšení zdravotního stavu

Celkový zdravotní stav obyvatelstva, který odráží sociální aspekty a aspekty životního prostředí a individuální chování a dále péči poskytovanou NHS^{1*} a dalšími agenturami. Všechny příčiny úmrtí (lidé ve věku 15–64 let).

1. Počet zemřelých bez ohledu na příčinu úmrtí (věk 15–64)
2. Počet zemřelých bez ohledu na příčinu úmrtí (věk 65–74)
3. Evidence výskytu rakoviny

II. Spravedlivý přístup

Dostupnost lékařského zákroku

Přístup ke službám plánovaného rodičovství

Přístup k zubnímu lékaři

Přístup k prevenci zdraví

Přístup k sociálním službám

1. Počet operací
2. Počet početí u dívek ve věku 13–15 let
3. Lidé registrovaní u zubního lékaře-člena NHS
4. Včasná diagnostika rakoviny
5. Návštěvy obvodní sestry

III. Efektivní poskytování vhodných služeb zdravotní péče

Zlepšení zdraví/prevence nemocí

Vhodnost operativních zákroků

Řízení primární péče

Dodržování standardů

1. Prevence nemocí a zlepšení zdraví
2. Včasná diagnostika rakoviny
3. Nevhodně provedené operační zákroky
4. Počet operací
5. Péče o akutně nemocné
6. Péče o chronicky nemocné
7. Duševní zdraví v primární péči
8. Hospodárné předepisování léků
9. Počet propuštěných z nemocnice

IV. Efektivnost

Maximální využití zdrojů

1. Počet případů za den
2. Délka pobytu v nemocnici
3. Jednotkové náklady
4. Předpisy generických léků

(pokračování)

Box 15.1 VÝKONOVÉ UKAZATELE VE ZDRAVOTNICTVÍ VE VELKÉ BRITÁNII

(pokračování)

Oblasti a kategorie	Ukazatele
<i>V. Zkušenosti pacientů ošetřených v NHS</i>	
Dostupnost	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pacienti, kteří čekají déle než 2 hodiny při akutním onemocnění 2. Pacienti, u nichž byla zrušena operace z důvodů jiných než medicínských v den přijetí nebo jeden den po přijetí
Koordinace a komunikace	<ol style="list-style-type: none"> 3. Odložené propuštění z nemocnice u lidí nad 75 let 4. První další termín pro ambulantní pacienty, kteří se nedostavili k ošetření
Čekací doba	<ol style="list-style-type: none"> 5. Návštěva ambulantních pacientů do 13 týdnů po písemném oznámení o přijetí do nemocnice 6. Pacienti přijatí do 3 měsíců po rozhodnutí o přijetí
<i>VI. Zdravotní stav jako výsledek péče NHS</i>	
Úspěšnost při snižování rizika	<ol style="list-style-type: none"> 1. Počet početí u dívek ve věku 13–15 let
Úspěšnost při snižování nemocnosti, poškození zdraví a komplikací při léčbě	<ol style="list-style-type: none"> 2. Zkažené, chybějící nebo plombované zuby u dětí ve věku 5 let 3. Nemoci, kterým se dalo vyhnout 4. Nepříznivé okolnosti/komplikace při léčbě
Úspěšnost při optimalizaci funkcí a zlepšení kvality života pacientů a jejich ošetřování	<ol style="list-style-type: none"> 5. Naléhavý příjem do nemocnice u lidí nad 75 let 6. Počet opětovného přijetí pro psychiatrické onemocnění
Úspěšnost při snižování předčasných úmrtí	<ol style="list-style-type: none"> 7. Kojenecká úmrtnost 8. Míra přežití při rakovině prsu a děložního hrdla 9. Odvratitelná úmrtí 10. Předčasná úmrtí v nemocnici
<i>VII. Příklad rakoviny prsu</i>	
Úspěšnost NHS při snižování nemocnosti, při poškození zdraví a při komplikacích při léčbě	<ol style="list-style-type: none"> 1. Podchycení rakoviny 2. Podchycení rakoviny plus míra jejího rozvinutí při první diagnostice 3. Výskyt komplikací, kterým lze předejít – opětovný výskyt, komplikace při léčbě atd.
Úspěšnost NHS při obnově funkcí a při zlepšování kvality života pacientů	<ol style="list-style-type: none"> 4. K měření se používá dotazník k hodnocení pacienty nebo jiné vhodné prostředky
Úspěšnost NHS při snižování počtu předčasných úmrtí	<ol style="list-style-type: none"> 5. Pětileté přežití 6. Pětileté přežití upravené vzhledem k věku a stadiu nemoci

Poznámka: NHS/v NHS = (v zařízeních) britské Národní zdravotní služby

B. Hodnocení programů

1. Definice a cíle⁵

a) V čem spočívá hodnocení programů?

Hodnocení programů se zaměřuje na porovnání výsledků programů s jeho cíli. Často se také používá označení „hodnocení politik“; to však má širší význam, protože se může týkat i několika programů; lze také použít označení „regulatorní rámec“, „analýza vztahů mezi programy a nařízeními“ ad. Mnohé z problémů, které dále popisujeme, se týkají také hodnocení politiky. Některé země však hodnocení programů od hodnocení politiky neodlišují.⁶

Hodnocení programů může probíhat v různých etapách jejich realizace:

- Hodnocení *ex post* se provádí poté, co program již nějakou dobu funguje. Slouží k analýze jeho efektivnosti a k posouzení jeho celkového významu. Tato hodnocení se obvykle používají jako podpůrný nástroj rozdělování rozpočtových prostředků nebo jako nástroj zvýšení odpovědnosti za jejich užití. Očekává se, že odpovědí i na otázky týkající se výsledku a celkového významu programu.
- *Průběžné* hodnocení se obvykle provádí v průběhu realizace programu. Jeho smyslem je podpora a zlepšení řízení a implementace programu. Důraz se klade na otázky související s fungováním programu.

b) Cíle

Cílem hodnocení je zlepšit rozhodování a alokaci zdrojů, a to tím, že se zjišťují spolehlivé údaje o důsledcích politik a programů. Hodnocení programů lze využít k následujícím účelům:

- jako *pomoc při alokaci zdrojů a při identifikaci žádoucích změn politik*. Hodnocení poskytuje informace o důsledcích existujících politik. Pomáhá těm, kdo o politikách rozhodují, při stanovení významu veřejných programů a při identifikaci oblastí, v nichž může být nezbytná změna politiky nebo změna v alokaci zdrojů mezi různými programy;
- *ke zlepšení řízení programu a institucionálních postupů*. Jak jsme poznamenali dříve, mechanismus zpětné vazby přispívá k procesu učení se těch, kteří program řídí nebo jej realizují, a lze ho použít také ke zlepšení institucionálního zajištění;
- *k prohloubení odpovědnosti vůči veřejnosti*. Hodnocení může zlepšit transparentnost a odpovědnost tím, že poukáže na dopady vládních politik.

c) Hodnocení, monitorování a kontrola

Hodnocení se liší od ostatních mechanismů zpětné vazby, jako je monitorování a měření výkonu, protože je obecně prováděno jako samostatná akce, během níž se shromažďují informace, které zasahují do větší hloubky. Zatímco měření výkonu se soustřeďuje na nákladovou efektivnost a účelnost a často i na další užší otázky, hodnotící studie posuzují také to, zda program reaguje na potřeby a sociální a ekonomické problémy, které má řešit. Hodnotící studie často obsahují podrobný přehled přínosů a příčinných souvislostí výsledků, zatímco měření výkonu se zabývá pouze hrubě vymezenými ukazateli výstupů a výsledků.

K úspěchu hodnocení může užitečnými informacemi přispět pravidelné monitorování a měření výkonu. V některých programech jsou např. již předem zabudovány etapy, v nichž se sleduje úspěšnost plnění určitých cílů a záměrů; to pak slouží jako „kotva“ podrobnějšího zkoumání úspěchů a selhání programů.

Hodnocení a vnější kontrola jsou historicky oddělené funkce, které vykonávají samostatné instituce. Kontrola je úzce spojena s dohlížecí funkcí parlamentu; u organizací veřejného sektoru pak zvyšuje význam dodržování právního rámce a jejich odpovědnost za výsledky; nezávislost nejvyšší kontrolní instituce je, jak jsem probrali v kapitole 14, stěžejní. Hodnocení je pak obecně činnost, za kterou je odpovědná exekutiva. I když se hodnocení stále více využívá ke zvyšování odpovědnosti, je především nástrojem posilování programového managementu a podpory rozhodovacích procesů. V praxi se však hranice mezi hodnocením a kontrolou stírají, protože tradiční finanční kontrola se doplňuje o kontrolu odpovědného využívání peněz daňových poplatníků – což jsou metodologicky podobné problémy.

2. Klíčové otázky hodnocení

a) Logika programů

Klíčovou otázkou hodnocení programů je zkoumání jejich „vnitřní logiky“ (tj. jejich základní filozofie s cílem zjistit, v jakém rozsahu se dosahuje cílů a záměrů programů); některé manuály o hodnocení odkazují na „teorii programů“.

Programy se vždy připravují se zřetelem k určitému okruhu potřeb. Těmito potřebami jsou sociálně-ekonomické cíle a otázky, které se program pokouší řešit, vyjádřené z hlediska specifické cílové populace. Podle logického rámce, který přijala Evropská komise⁷, lze tyto cíle rozdělit na:

- *obecné cíle*, které se vyjadřují ve formě konečných výsledků,
- *specifické cíle*, které se vyjadřují ve formě mezivýsledků,
- *operační cíle*, které se týkají plánovaných vstupů a výstupů.

Strukturovaný přístup by měl obsahovat následující kroky: (1) popis programu, (2) vyjasnění cílů a potřeb, o jejichž naplnění program usiluje, (3) identifikaci možných kauzálních vztahů mezi působením programu a jeho důsledky, (4) identifikaci možných výsledků, které lze hodnotit (mezivýsledky anebo konečné výsledky), (5) identifikaci ukazatelů výsledků a kritérií, která se použijí ke stanovení efektivnosti, a (6) identifikaci faktorů, které mohou výsledky ovlivnit. Box 15.2 ukazuje příklad takového logického rámce pro hodnotící studii, který vychází z metodologie Evropské komise.

Obdobně jako u systému měření výkonu popsaného v oddílu A musíme i zde určit relevantní ukazatele. Mohou přitom vzniknout problémy obdobné těm, které jsme probrali v předchozím oddílu. Zvláště významný pro hodnocení výsledků programu je problém týkající se stanovení toho, zda a v jakém rozsahu daný program vedl k pozorovaným důsledkům. Hodnocení programu vyžaduje porovnat výsledky se záměry uvedenými v programu nebo se specifickými referenčními ukazateli. Jsou-li cíle a záměry programu při formulaci rozpočtové politiky jasně určeny, je jejich hodnocení výrazně jednodušší.

Box 15.2 PŘÍKLAD PŘÍSTUPU K HODNOCENÍ POMOCÍ LOGICKÉHO RÁMCE

	Logika zásahu	Ověřitelné ukazatele
Konečné výsledky	Moderní, soukromý a transparentní bankovní sektor, pro který je charakteristická zdravá proporce mezi rizikem a odměnou	Rating výkonu komerčních bank
Mezivýsledky	Restrukturalizace a reorganizace komerčních bank v životaschopné instituce a jejich příprava na následnou privatizaci	Počet privatizovaných bank Míry obezřetnosti a výkonné ukazatele pro banky, podíl špatných úvěrů, úroveň rezerv a oprávek atd. Přijaté záruky Implementace plánu nápravných opatření Organizační struktura bank
Operační cíle	Vzdělání vedoucí pracovníci a zaměstnanci	Fungující vybavení
Výstupy	Manuály Nová organizační struktura Instalovaná zařízení Plány korektivních kroků Restrukturalizační akční plány	Existence restrukturalizačních plánů a jejich prodiskutování Organizační struktura akceptovaná vedením Počet proškolených zaměstnanců
Vstupy	Technická pomoc (školení, předprivatizační pomoc atd.)	Doba trvání technické pomoci konzultantů a dalších smlouvou vázaných pracovníků

Zdroj: Komise Evropských společností, hodnocení bankovních programů Phare, 1998

b) Další klíčové otázky

Schéma 15.1 ukazuje logický rámec a hlavní otázky, na které musí studie hodnotící výkon poskytnout odpověď. Tyto klíčové otázky můžeme zařadit do následujících kategorií:

- *Stálost významu.* Rozsah, ve kterém je program relevantní z hlediska priorit vlády. V jakém rozsahu jsou cíle a mandát programu stále relevantní? Jsou činnosti a výstupy konzistentní s mandátem programu a jsou přijatelným způsobem navázány na jeho cíle a další zamýšlené výsledky?
- *Užitečnost.* Jak vyhovuje uvažovaný dopad programu potřebám cílové populace?
- *Udržitelnost.* V jakém rozsahu mohou všechny pozitivní změny, jež jsou důsledkem programu, přetrvat i po jeho skončení?
- *Efektivnost.* Jak úsporně a efektivně byly různé vstupy přeměněny na výstupy?
- *Účelnost.* Byly záměry programů dosaženy? Jaké nastaly zamýšlené a nezamýšlené přínosy pro klienty a jaké širší důsledky vznikly realizací programu? Doplnuje tento program jiné programy, kopíruje je nebo se s nimi v některých oblastech překrývá?
- *Nákladová efektivnost.* Existují alternativní řešení nebo programy, které by dosáhly žádoucí cíle a zamýšlené výsledky s větší nákladovou efektivností? Existují efektivnější způsoby provedení probíhajícího programu?

Kromě těchto otázek by měla hodnotící studie také posoudit, zda výsledkem programu nejsou negativní efekty nebo neefektivnosti, které se v mikroekonomii nazývají „efekt umrtné váhy“, „efekt přesunu“ či „efekt substituce“. „Efekt umrtné váhy“ se vztahuje k těm přínosům programu, které by se byly realizovaly, i kdyby se program neuskutečnil. Např. rekvalifikačním programem pro dlouhodobě nezaměstnané mohou projít i lidé, kteří by se rekvalifikovali i bez existence tohoto programu. „Efekt přesunu“ a „efekt substituce“ se používají k popisu situace, ve které je přínos programu pro určitého jedince, skupinu nebo oblast dosažitelný pouze za cenu ztráty pro jiné jedince, skupiny nebo oblasti. U programu dotací na podporu cílené zaměstnanosti např. může dojít k substituci tehdy, když v podniku, který má z tohoto programu prospěch, najdou práci jedinci, kteří jsou do tohoto programu zahrnuti, na úkor jedinců, kteří do něj nespádají. K přesunu dojde tehdy, když podnik, který má prospěch z podpor zaměstnanosti, získá zakázku na úkor ostatních firem, které se tohoto programu nezúčastní. Tvorba pracovních míst v určité firmě může být tudíž kompenzována ztrátou pracovních míst ve firmách jiných.

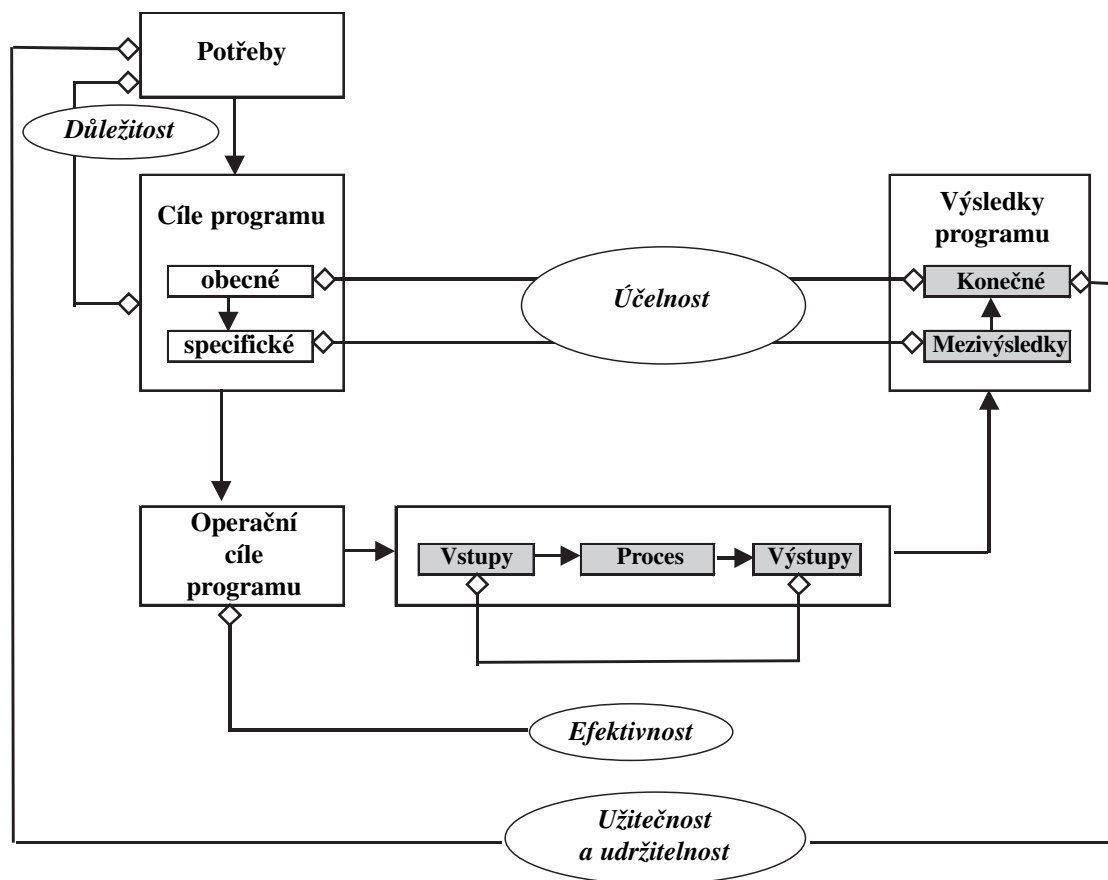
3. Příprava hodnotící studie

Existují dvě hlavní fáze zpracování hodnotící studie:

- *projekt* – identifikace hlavních otázek a problémů, kterými je nutné se zabývat, a vývoj metodologie pro sběr a zpracování informací,
- *implementace* – sběr a analýza údajů, vypracování první verze zprávy, v níž jsou uvedena zjištění studie a její doporučení.

Většina návodů, jak zpracovat hodnotící studie, zdůrazňuje význam fáze přípravy. Klíčové kroky při přípravě hodnotící studie jsou:

Schéma 15.1 LOGIKA PROGRAMU, MĚŘENÍ VÝKONU A JEHO HODNOCENÍ



- *stanovení cílů hodnocení.* Důležitou prvotní otázkou je: Proč se má hodnocení provést? Pro zlepšení řízení? Pro lepší rozhodování o politikách? Pro zvýšení odpovědnosti?
- *vymezení rozsahu hodnocení.* Zahrneme-li do programu několik cílů a cílových skupin, může být někdy nákladově efektivní omezit hodnocení pouze na určité aspekty programu;
- *stanovení otázek, které je dobré si položit.* Pokud je smyslem studie hlavně zlepšit řízení, měla by se zaměřit na prověření implementace programu a na prověření zajištěnosti služeb. Pokud hodnotíme otázku odpovědnosti, měla by se studie zaměřit na efektivnost programu. Aby studie poskytla zpětnou vazbu těm, kteří rozhodují, měla by zahrnovat analýzu nákladů a přínosů a také stanovit, zda byl program užitečný a zda má smysl v něm pokračovat;
- *zformování logiky programu;*
- *stanovení referenčních ukazatelů.* Hodnocení znamená určit „hodnotu“ programu. To zahrnuje posouzení míry, v níž je výkon programu „dobrý“ nebo „špatný“. Jen předem stanovené a transparentní referenční ukazatele mohou zajistit, že se posouzení „hodnoty“ programu nestane arbitrární záležitostí;

- *příprava analytického postupu.* Zahrnuje definování postupu hodnocení, metodiky sběru údajů a postupů jejich analýz. Dále by se měl připravit popis metody, jež se použije ke sběru informací a k vypracování závěrů o výsledcích, které jsou důsledkem programu. Rámec postupu závisí na druhu potřebných informací a na druhu analýzy, která se jimi bude zabývat;
- *zajištění dostatečného objemu dostupných informací.* Pro většinu práce na hodnotící studii bude prvním zdrojem informací monitorovací systém. Tyto informace je však nutné doplnit zkoumáním dalších statistických zdrojů, dotazníků a uživatelských průzkumů apod.;
- *příprava plánu práce a odhad nákladů na hodnocení;*
- *určení kritérií pro hodnocení;*
- *výběr hodnotitele.*

4. Záměr hodnocení

a) Existuje zlaté pravidlo?

Existuje několik způsobů, jak hodnotící studii zpracovat. Dostatečný přehled o tom, jak lze hodnocení provádět, je nezbytný pro vymezení vhodné strategie hodnocení. V literatuře o hodnocení najdeme hodně diskuzí o výhodách a nevýhodách určitých metod a přístupu k hodnocení. Jak však Cheminski (1995) říká:

„Výběr metod, nástrojů a údajů pro hodnocení závisí více na otázce, proč se hodnocení provádí, než na kvalitě určité metody. Vyžaduje odpověď na tuto otázku, zda má jít spíše o popis, nebo zda se vyžaduje zkoumání kauzální souvislosti. V popisné studii se např. nemusíme zabývat problémem experimentálních metod, protože ty jsou k tomu nevhodné. Pro studii, která zkoumá vztah příčiny a následku, je možné použít řadu různých metod v závislosti na otázce, kterou řešíme. Pokud se soustředíme více na „problém“ než na metodu, nabízí se – vzhledem ke slabým místům jednotlivých metod – komplementarita metod a opakování postupu. Povrchnost ankety zmírňujeme např. tím, že ji doplníme o případové studie, analýzu časových řad „zlidštíme“ tím, že provedeme anketu nebo sérii rozhovorů, a tím, že integrujeme hodnocení procesu do studie o výsledku. To, že se zaměřujeme spíše na otázku než na metodu, nám poněkud rozvazuje ruce při výběru metody a vede opět ke zdůraznění významu plurality problému a metody, což není při hodnocení nedávné minulosti vždy snadné...“

Nebo jak lapidárně říká průvodce hodnocením EK (Komise Evropských společenství, 1997): „Zlaté pravidlo: neexistuje žádné zlaté pravidlo.“

Dále uvádíme stručný přehled možných postupů hodnotících studií a metod sběru údajů a analýzy. Na toto téma existuje nepřehledné množství literatury, ve které lze nalézt přehledy hodnocení, které jsou techničtější a podrobnější.

b) Experimentální nebo kvaziexperimentální postup hodnocení⁸

Hodnotit program vyžaduje porozumět tomu, co program přináší. Z tohoto hlediska je běžným postupem posuzovat přínosy programu v porovnání s tím, co by bylo, kdyby se program neuskutečnil, tj. zjišťovat hypotetické skutečnosti „co by bylo, kdyby bylo“. Protože tento hypotetický výsledek nemůžeme zkoumat přímo, musí hodnotitel aplikovat postupy pro identifikaci hypotetických dopadů a porovnat je s dopady programu, které měříme.

Experimentálně pojatá hodnotící studie má výhodu v tom, že umožňuje získat výsledky s vysokou mírou spolehlivosti. Používá postupy a techniky, které známe z přírodních věd, ke zkoumání veřejných programů. Experimentální postup spočívá např. v tom, že vybereme náhodně dvě skupiny těch lidí, na které je program cílen; obě skupiny by měly ve všech ohledech vykazovat shodné charakteristiky. Jedna skupina je tzv. experimentální či „ošetřená programem“ a druhá, tzv. kontrolní, stojí mimo program. V řádně vedeném experimentu lze rozdíly ve výsledcích získaných od těchto dvou skupin připsat důsledkům programu nebo politiky.

Výsledky získané pomocí studií postavených na náhodném výběru mají tu přednost, že vykazují vysokou míru spolehlivosti. Získat je však je často bohužel velmi obtížné. Dosáhnout plné srovnatelnosti experimentální a kontrolní skupiny je téměř nemožné. Experimentální postup je nutné použít již od samého počátku sledovaného programu tak, abychom identifikovali rozdíly mezi těmi, kteří mají z programu užitek, a těmi, kteří ho nemají. U konceptu kontrolní skupiny mohou vzniknout etické problémy. Poskytnout např. sociální výhody jedné skupině a druhé nikoli může být nelegální nebo neetické.

Tyto obtíže vedly k využívání několika skupin kvaziexperimentálních postupů. „Robustnější“ kvaziexperimentální postup je založen na srovnání stavu před uskutečněním programu a po jeho realizaci s nekvalitní (nenáhodnou) kontrolní skupinou. Tento přístup se vzdáleně podobá metodě experimentálního pojetí, kterou jsme popsali výše. Metoda výběru kontrolní skupiny však může být méně precizní a pro vyrovnání počátečních rozdílů mezi oběma skupinami lze využít statistické postupy. K dalším použitelným postupům patří analýza časových řad a porovnání ex post mezi několika skupinami. První z těchto postupů zahrnuje sběr informací a analýzu časových řad, což slouží k tomu, abychom mohli identifikovat změny nebo trendy v chování, které jsou bezprostředním důsledkem zkoumané politiky nebo programu.

c) Kauzální modely

Alternativou k experimentálním modelům popsaným výše jsou kauzální modely. Tyto modely se pokoušejí měřit dopad řady faktorů (nezávisle proměnných) na výsledky určité vládní politiky nebo programu (závisle proměnných). Program sám o sobě je jen jedním z faktorů, které určují výsledek. Podle vhodnosti lze použít některý z řady různých modelů, např. simulační modely, modely *input-output*, mikroekonomické modely a statistické modely. Řady modelů se např. používá nebo používalo k hodnocení dopadů politik strukturálních fondů EU. Jde např. o počítačové modely všeobecné rovnováhy (*CGE – Computable General Equilibrium*), které se v některých případech používají ke stanovení dopadů daňové politiky nebo programů ovlivňujících redistribuci důchodů. Kauzální modely se obvykle využívají v situacích, kdy již lze doložit vztah mezi závisle a nezávisle proměnnými. Používání těchto modelů je však spojeno s rizikem, a proto je na místě obezřetnost. Není-li model dobře specifikován a promyšlen a nevychází-li z řádné analýzy vztahů mezi proměnnými a parametry, mohou být jeho výsledky zavádějící. Kauzální modely by se měly obecně používat jako doplněk k dalším metodám hodnocení.

d) Ekonomické metody hodnocení

Ekonomické hodnocení přináší do metodologie hodnocení informace o nákladech a přínosech. Provádí se buď odděleně, nebo jako doplněk ostatních metod hodnocení. Metody analýzy nákladů a přínosů a nákladové efektivity lze tudíž použít ex post, a to k určení toho, zda skutečné přínosy programu opravňují vynaložené náklady.

e) Nekauzální přístupy

V některých případech vzniká problém „zacyklování“, což ztěžuje nalezení přímého vztahu mezi programem a jeho důsledky. Zjištěné výsledky mohou být zčásti důsledkem programu, ale program mohou také ovlivnit externí faktory, které mají na těchto výsledcích určitý podíl. Často např. zjišťujeme, že města, okolo nichž vede dálnice, vykazují rychlejší ekonomický rozvoj než města ostatní. To však může být i důsledkem toho, že trasa dálnice byla navržena tak, aby byla v blízkosti měst, která mají značný potenciál pro ekonomický růst. S problémem pohybu v kruhu se nedokáže vypořádat ani experimentální pojetí, ani kauzální modely.

V takových případech se často uplatní pragmatický přístup. Hodnocení neusiluje o nalezení imaginárních dopadů, ale poskytuje důkladný popis programu a široce využívá pohovorů se všemi zúčastněnými, případové studie, analýzy dokumentů, stanoviska expertů atd. Identifikace chování různých skupin zúčastněných subjektů a vysvětlení toho, jak ovlivnilo procesy programu a výsledky, mohou osvětlit skryté kauzální vztahy a jsou důležité pro úspěšné dosažení cílů politik.

Při hodnocení programů výzkumu a vývoje (R&D) by mělo být zřejmé, že výsledky těchto programů jsou z podstaty věci nejisté – kdyby totiž výsledky byly předem jisté, nepotřebovali bychom výzkum. V této oblasti se často používá nezávislé expertní hodnocení, které může přispět k ex post posouzení toho, zda ocenění rizika ve srovnání s možnými přínosy bylo přiměřené.

Kvalitativní (neboli naturalistické) metody hodnocení vycházejí z principu, že svět je podmíněn sociálně a neustále se mění vzájemným působením jednotlivců. Tento přístup může být vhodný tam, kde hodnotitel není předem vázán k určité sadě hodnot nebo výsledků a je připraven pracovat se všemi zúčastněnými na identifikaci těchto hodnot a relevantních „skutečností“, které nejsou objektivní nebo přičinně předurčené. V tomto přístupu nemůže poskytnout objektivně „správné“ odpovědi, ale může místo toho působit jako zprostředkující mechanismus k dosažení konsenzu se zúčastněnými subjekty. Ke kvalitativním metodám hodnocení patří pozorování účastníků, etnografické metody, neformální pohovory, případové studie a další. Při aplikacích ve veřejném sektoru však otázku identifikace role různých zájmových skupin účastníků komplikuje význam politické dimenze rozhodování, takže využívání prvků kvalitativního přístupu spolu s dalšími metodami může být přínosnější než studie čistě kvalitativní.⁹

Hodnotící studie v rostoucí míře využívají zjišťování názorů těch, kdo mají z programu prospěch. Patří sem pozorování účastníků, pohovory zaměřené na hodnocení kvalitativních aspektů a s nimi související postupy k odhadování hodnot a preferencí těch, kteří mají z programu prospěch. Těmito postupy můžeme získat informace o mnoha faktorech projevujících se na úrovni domácností a místních společenství, které by nebyly kvantitativními postupy postiženy.¹⁰

5. Sběr údajů a analýza¹¹

Po dosažení souhlasu s obecným přístupem a projektem hodnocení je dalším krokem určení údajů, které potřebujeme k získání nezbytných informací. Údaje jsou skutečnosti a statistická data, které lze pozorovat a zaznamenávat. Rozhodnutí o tom, které údaje jsou nejvýznamnější, nastoluje otázky měření a zjišťování bezprostředních důsledků; to jsme probrali dříve v oddílu A o měření výkonu.

Nemůžeme-li získat relevantní údaje ze sekundárních zdrojů, je nutné shromažďovat údaje primární. Získávání primárních údajů však bude obecně dražší než spoléhání se na data ze sekundárních zdrojů; pokud je to možné, měli bychom se získávání primárních dat vyhnout. Plán na získání primárních údajů obvykle obsahuje výběr způsobu získávání údajů (přirozená pozorování a průzkumy), přípravu nástrojů měření (dotazníky, návod pro pohovory a formuláře pro zápis pozorování) a přípravu plánu výběru vzorků.

Pokud nemůžeme z rozpočtových nebo praktických důvodů použít dostatečně velký vzorek nebo pokud potřebujeme hloubkové údaje, můžeme využít případové studie. Tyto studie umožňují hodnotiteli, aby provedl podrobnou analýzu a získal tak cenné informace a vysvětlující hypotézy pro další analytické práce. Případové studie lze také využít ke zkoumání řady specifických činností nebo projektů, a to tehdy, pokud hodnotitel věří, že takto získá celkové informace o programu. Alternativně se lze k případovým studiím přiklonit také tehdy, když si myslíme, že zahrnují významný vzorek, když porovnáváme fungování nějaké organizace nebo když implementujeme program podle „nejlepší současné praxe“.

Musíme stanovit specifické metody analýzy údajů (např. analýzu nákladů a přínosů, vícenásobnou regresi nebo analýzu odchylek), a to v závislosti na druhu požadované analýzy a na dostupnosti údajů. Statistická analýza obsahuje zpracování kvantitativních i kvalitativních údajů k popisu jevů a k vyvození závěrů ze vztahu mezi proměnnými. Nestatistická analýza se většinou provádí pro kvalitativní údaje – např. pro podrobný popis činností nebo procesů nebo pro záznam skupinových diskuzí. Existuje několik druhů nestatistické analýzy (analýza spotřebitelské spokojenosti, indukční analýza apod.). Nestatistická analýza údajů závisí na profesním úsudku hodnotitele mnohem více než analýzy statistické.

Závěrečné zprávy sloužící k prezentaci výsledků hodnotících studií mají často formu předložení značného množství údajů ve stručné formě. K osvětlení klíčových charakteristik údajů lze použít statistické tabulky, grafy a jednoduché statistické postupy, jako je průměr nebo odchylka.

6. Zprávy o výsledcích hodnocení

Příklady informací, které by měly být součástí zprávy o výsledcích hodnocení, jsou uvedeny v boxu 15.3. Struktura těchto zpráv by však měla odpovídat určitým cílům hodnotící studie a potřebám těch, kterým je zpráva určena: neexistuje jediný univerzálně použitelný model.

7. Metodologické problémy a provádění hodnocení

Metodologické problémy jsou vlastní všem přístupům k hodnocení, jsou však řešitelné, pokud budeme respektovat omezení těchto přístupů a pokud témata správně pojmem. K tomu potřebujeme specifické znalosti a dovednosti získané buď školením pracovníků, nebo tím, že pro vedení procesu hodnocení smluvně zajistíme experty externí. Tyto problémy však neznamenají, že provádění hodnotících studií nestojí za to. I když hodnocení neposkytne definitivní odpovědi, může do diskuze o navrhování a realizaci vládních politik a programů vnést užitečné informace.

a) Obtíže a nebezpečí

Pro společenské vědy jsou problémy spojené s kauzalitou běžné. Jen málokdy lze získat přesvědčivé důkazy o vztazích mezi příčinou a následkem, protože mít pod kontrolou všechny relevantní proměnné je možné jen zřídka. Experimentální přístup k hodnocení je často obtížný, drahý, trvá dlouho a otázkou je, zda ho lze v praxi vůbec aplikovat. I když experimentální pojetí použijeme, zevšeobecnění výsledků nad rámec podmínek experimentu je často nejisté. Kauzální vztahy mezi programem a pozorovaným výsledkem nelze často – hlavně v důsledku výše diskutovaných obtíží s měřením a stanovením jednoznačných výsledků – nezvratitelně doložit.

Další nesnází je rozhodnutí, zda se zaměříme pouze na oficiálně uznané cíle programu (tj. na ty, které jsou obsahem vládních politik), nebo zda vezmeme v úvahu širší hledisko a budeme se zabývat všemi důsledky programu. Druhý přístup poskytuje souhrnnější obraz o výsledcích programu, je však mnohem složitější a časově náročnější. Stanovení přiměřené doby, po kterou program hodnotíme, je sice obtížné,

Box 15.3 PŘÍKLAD STRUKTURY HODNOTÍCÍ ZPRÁVY*Stručné shrnutí*

- Přehled a shrnutí celé zprávy
- Diskuze k silným a slabým místům zvolených hodnotících metod

Úvod

- Popis programu ve smyslu potřeb, cílů, systému dodání atd.
- Souvislosti, ve kterých program působí
- Proč se hodnocení provádí a jeho hlavní otázky
- Popis dalších studií, které byly provedeny

Metodika výzkumu

- Projekt a implementace výzkumu a sběr údajů
- Analýza údajů

Výsledky hodnocení

- Zjištění
- Závěry
- Doporučení

Přílohy

- Kritéria hodnocení
- Doplnující tabulky
- Odkazy a zdroje
- Poznámky k použitým termínům

Zdroj: Komise Evropských společenství (1997).

je ale zásadní; je totiž nutné vyčkat, než se relevantní výsledky plně projeví. Užitečnost informací se však může snížit, změní-li se hodnocený program před dokončením hodnotící zprávy nebo před tím, než lze výsledky hodnocení aplikovat.

Rozhodnutí, zda lze zjištění v rámci hodnocení zevšeobecnit, má význam zvláště tehdy, pokud očekáváme, že hodnocení přispěje k budoucím rozhodnutím o politikách. Podmínky, za nichž se program uskutečnil, však nemusejí být nutně pro budoucnost reprezentativní.

b) Kritéria úspěšnosti hodnocení

Závěry hodnotící studie by měly vycházet z dostatečně širokého rozsahu relevantních otázek. Ten, kdo hodnotí, by měl usilovat o získání co nejpřesnějšího obrazu o daných problémech a měl by je zkoumat tak dlouho, jak to omezené finanční a časové zdroje umožňují. Je však důležité zaměřit se na celou šíři problému. Pokud se širě hodnocení problému obětuje ve prospěch větší hloubky jeho analýzy, mohou být závěry sice přesné, avšak nebudou pro budoucnost relevantní.

Za předpokladu, že hodnocení má napomoci při rozhodování, musejí kritéria výběru vhodné metody hodnocení zajistit, aby hodnocení poskytovalo užitečné informace. Znamená to porozumět prostředí, v němž se rozhoduje a jemuž jsou závěry nebo výsledky procesu hodnocení určeny.

Při zvažování metody hodnocení je nutné zvážit takové aspekty, jako je užitečnost, finanční možnosti a otázky etiky. Určitý přístup je uplatnitelný v rozsahu, ve kterém ho lze efektivně použít bez nepříznivých důsledků a v rámci daného časového omezení. Naše možnosti jsou dány náklady na implementaci hodnotící studie. Použití metody, která je pro danou situaci nevhodnější, může být nadměrně nákladné. Při hodnocení je navýsost důležitá objektivnost. Z předložených důkazů a použitých předpokladů by mělo být vždy jasné, z čeho závěry vycházejí. Informace a údaje pro hodnocení by se měly shromažďovat, analyzovat a předkládat tak, aby každý, kdo hodnocení provádí a kdo používá stejné předpoklady, dospěl k obdobným výsledkům. Klient, který provedením hodnotící studie někomu pověří, od něj může požadovat radu nebo doporučení. Za těchto podmínek je důležité udržet odstup mezi objektivními zjištěními studie a doporučeními odvozenými z hodnocení samotného nebo od zdrojů informací, např. opatření politik. Jsou-li závěry nejednoznačné, pak je zvláště důležité, aby byly jasně stanoveny předpoklady.

Ne každý může mít zájem na plném využití hodnocení. Politici často nejsou ochotni připustit, aby se hodnotily citlivé oblasti, diskutovala zjištění hodnotící studie nebo sami neformulují cíle politiky dost přesně. Manažeři se mohou obávat kritiky své práce. V mnoha zemích je nutné získávat pro hodnocení podporu a za hodnocení bojovat. Provedení hodnotících studií vyžaduje dialog mezi těmi, kteří rozhodují, a účastníky programu. Účastníci programu jsou často těmi, kteří mají zájem na výsledku hodnocení; jsou to např. ti, kteří realizují zkoumaný program. S nimi by mělo být konzultováno jak vymezení problémů, kvůli kterým se program provádí, tak i plán hodnocení, protože jsou to obvykle právě oni, kdo hodnotitelům poskytují údaje, a často hrají důležitou úlohu i při interpretaci výsledků a při realizaci doporučení. Realizátoři programu mají občas pocit, že jejich zájmy jsou hodnocením ohroženy. Pokud se stanou aktivními protivníky, mohou někdy i projekt hodnocení sabotovat.

8. Úloha hodnocení v tranzitivních zemích

Rozvinutí kultury hodnocení vyžaduje čas. Vývoj těchto prací v zemích OECD je nerovnoměrný a hodnocení se neprovádějí systematicky. Tranzitivním zemím se tudíž nedoporučuje, aby si jako bezprostřední cíl stanovily rozvoj uceleného systému hodnocení; tyto země mají jiné aktuální priority, jež souvisejí s oblastmi, jako je vybudování efektivního systému vnější kontroly.

Reformní země obecně potřebují změnit strukturu výdajových programů; k dosažení této změny mohou výrazně přispět informace získané analýzami a hodnotícími studie existujících výdajových programů. V řadě zemí by tudíž mohla být žádoucí příprava hodnotících studií např. v oblasti sociální pomoci, zdravotní péče nebo vzdělání.

Institucionální uspořádání pro zpracování hodnotících studií se v jednotlivých zemích liší. Box 15.4 ukazuje některé příklady tohoto uspořádání v členských zemích EU. V reformních zemích je možné zřídit malý

útvary na centrální úrovni, patrně v rámci ministerstva financí, který by zajišťoval expertizy a metodické vedení pro ostatní ministerstva a pomáhal jim v přípravě hodnocení a při určení kritérií hodnocení pro tyto studie.

Box 15.4 INSTITUCIÁLNÍ STRÁNKA HODNOCENÍ

Francie. Národní výbor hodnocení programů byl založen v roce 1999 a odpovídá za přípravu každoročního hodnocení programů na základě návrhů ministerstev a územní samosprávy. Hodnotící studie financuje Národní fond hodnocení programů; studie jsou publikovány. Kromě činností, které koordinuje Národní výbor, vypracovávají hodnotící studie také ministerstva a sektorové hodnotící komise.

Nizozemí. Rozpočtové odbory všech ministerstev odpovídají za koordinaci programu hodnotících studií a zajišťují, aby byla k dispozici nezbytná pomoc, manuály a výzkumné expertizy. Navrhují hodnotící programy pro jednotlivé projekty, podporují pravidelné hodnocení politik a monitorují kvalitu zpracovávaných analýz a jejich aplikace. Jiné útvary ministerstev poskytují pomoc např. v otázkách řízení lidských zdrojů a organizačního řízení, kontroly a legislativy. Nejvyšší kontrolní úřad zkoumá kvalitu metodiky hodnocení, organizaci a řízení hodnotících studií a vydává o nich zprávy.

Velká Británie. Organizační uspořádání procesu hodnocení je diverzifikované a má „polycentrický“ charakter. Hodnotící studie zpracovává Nejvyšší kontrolní úřad, auditorská komise, ministerstvo financí, další ministerstva, agentury a často i územní samosprávy. Neexistuje zde jedna organizace, která by byla odpovědná za koordinaci této práce, i když ministerstvo financí publikuje dokumenty, které slouží jako vodítka. V některých oblastech je hodnocení na velmi dobré úrovni a zjištění z hodnotících studií se používají při stanovení (a úpravě) priorit politik a při řízení rozpočtu.

Zdroje:

Francie: Conseil Scientifique de l'évaluation (1998).

Nizozemí: OECD (1999).

Velká Británie: Joint seminar of the Tavistock Institute and the Conseil Scientifique de l'évaluation, Paříž, leden 1998.

POZNÁMKY

1. Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995.
2. „Hodnocení výdajových programů EU“, Evropská komise, 1997.
3. Tam, kde se vládní programy realizují prostřednictvím sítě srovnatelných institucí v různých regionech nebo na různých územích (např. školy nebo úřady pro poskytování sociálních dávek), lze zavést „interní“ referenční kritéria, to znamená, že školu A můžeme srovnávat se školami B a C. Tento postup se používá např. ve Velké Británii k vytvoření vnitřního trhu, k podpoře konkurence a k vypracování standardů služeb, např. ve zdravotní péči, ve vzdělání, při výběru daní a při výplatách sociálních dávek.
4. Čerpáno z Tilley (1995). Viz také Likierman (1993b).
5. Viz OECD (1999).
6. Např. ve Francii se „hodnocení veřejných politik“ týká jak hodnocení programů, tak hodnocení politik. Conseil Scientifique de l'évaluation (1996).
7. Komise Evropských společenství (1997).
8. Viz Kanada, Ministerstvo veřejných prací a vládních služeb (2000) a Valadez a Bamberger (1994).
9. Viz např. Weiss (1998), zvláště kapitola 11 o „kvalitativních metodách“.
10. Squire (1995) argumentuje tím, že při přípravě hodnocení by se tyto informace musely použít v souvislosti buď s experimentálním, nebo s kvaziexperimentálním hodnocením.
11. Kanada, Ministerstvo veřejných prací a vládních služeb (2000).

POZNÁMKY ČESKÉ REDAKCE

- 1* NHS – National Health Service – Národní zdravotní služba

SHRNUTÍ – ČÁST IV

A. KLÍČOVÉ POJMY

1. Účetnictví

Systémy efektivního účetnictví a výkaznictví jsou zásadní pro řízení rozpočtu, pro prosazení odpovědnosti i pro rozhodování o politikách.

Použitá účetní báze vymezuje účetní principy určující, kdy se operace stanou součástí finančních výkazů. Existuje celé spektrum základů účetnictví, od účetnictví postaveného na pokladním principu, resp. na peněžních tocích, až po účetnictví postavené plně na akruálním principu. Mezi těmito dvěma krajními polohami existuje řada variant modifikovaného pokladního nebo modifikovaného akruálního účetnictví.

Pokladní účetnictví uznává výdaje ve fázi platby a zaměřuje se na peněžní toky a zůstatky na účtech. Systémy takto vedeného účetnictví se obvykle doplňují závazkovým účetnictvím a dluhovým účetnictvím na akruálním základě, a tak vyhovují základním potřebám kontroly shody s právním pořádkem a makroekonomické stabilizaci. Běžná modifikace pokladního základu účetnictví spočívá v existenci dodatkového období (např. 30 nebo 60 dnů po uzavření fiskálního roku).

Plně akruální účetnictví se podobá systémům účetnictví pro komerční podniky a uvádí všechna pasiva a aktiva. Náklady na aktiva se považují za vynaložené, když se toto aktivum použije k produkci nějaké služby. Toto účetnictví tudíž počítá s odpisy a ztrátami.

Metody akruálního účetnictví jsou nutné k určení plných nákladů výdajového programu, které zahrnují požadované a vynaložené náklady na zboží a služby v daném období a využití zásob a aktiv (tj. odpisy). Stanovení úplných nákladů je žádoucí pro agentury, které provádějí komerční (nebo kvazikomerční) aktivity a financují část svých celkových nákladů uživatelskými poplatky.

Stanovení úplných nákladů programu vyžaduje započítání režijních nákladů; ty mohou být společně několika programům. V rámci celého veřejného sektoru se však o to pokouší pouze několik zemí.

V praxi existuje mnoho modifikovaných verzí akruálního účetnictví. To je důsledkem toho, že kromě dalších obtíží jsou požadavky na zavedení plně akruálního účetnictví těžko splnitelné. Některé země proto přijaly akruální základ účetnictví pro závazky, avšak hmotná aktiva, která budou zajišťovat služby v budoucnu, se „odepisují“ ihned, jakmile se pořídí. Tuto modifikaci akruálního základu účetnictví nemůžeme použít pro stanovení úplných nákladů programů, ale její implementace je jednodušší než v případě účetnictví plně akruálního. Ve srovnání s pokladním principem účetnictví má výhodu v tom, že zachycuje splatné úhrady v čase, kdy vznikne povinnost úhrady, a nikoli v čase, kdy jsou zaplacené, a – obecněji řečeno – vytvářejí rámec pro stanovení závazků. Tento přístup splňuje základní požadavky na účetnictví a výkaznictví ve veřejném sektoru v souladu s mezinárodními standardy.

Uznávané národohospodářské účetní standardy (SNA93 a ESA95) vycházejí z plně akruálního základu a členské země EU připravují své národní účty v souladu s ESA95. Pro přípravu finančních zpráv v členských státech EU však v současné době plně akruální účetnictví systematicky využíváno není. V praxi vlády přizpůsobují účetní systémy vládního sektoru svým potřebám a zájmům a můžeme u nich nalézt řadu účetních metodik a systémů.

Bez ohledu na metodické východisko by účetní systém měl mít následující rysy:

- mít odpovídající postupy účetnictví, systematicky vykazovat operace, mít odpovídající zabezpečení a provádět systematicky porovnávání s bankovními výkazy,
- účetně vykazovat všechny výdajové a příjmové operace podle stejné metodiky, vykazovat zejména výdaje fondů a samostatných organizací a výdaje financované ze zahraniční pomoci (včetně z rozpočtu EU),
- mít běžný soubor klasifikací pro výdaje, a to podle funkčního i ekonomického členění,
- mít jasné a dobře podložené postupy účtování,
- pravidelně zpracovávat výkazy a zprávy,
- mít systém pro sledování použití schválených rozpočtových výdajů („rozpočtové účetnictví“), a to v každé fázi výdajového cyklu (závazku, ověření, platby),
- mít jasné postupy a plně zveřejňovat operace uváděné „pod čarou“ nebo uváděné prostřednictvím závazkových účtů.

Účtová osnova představuje klasifikaci operací a dalších případů (aktiva, pasiva, výdaje, příjmy, odpisy, ztráty apod.) podle jejich ekonomické, právní a účetní podstaty. Vymezuje organizaci knih, se kterými pracují účetní. Vytvoření celistvé účtové osnovy je nutné z hlediska konsolidace údajů z různých agentur.

Nezbytností je řádný systém pro sledování plnění schválených výdajových ukazatelů rozpočtu (rozpočtové účetnictví nebo účetnictví rozpočtových výdajů). Je nutný k vykazování operací ve všech fázích výdajového cyklu. Zahrnuje sledování pohybů mezi rozpočtovými účty: zejména mezi zdrojovými účty (např. účet schválených rozpočtových výdajů/závazných ukazatelů rozpočtu a jejich dalšího rozpisu), účty závazků, účty výdajů ve fázi ověření a platebními účty. Všechny operace je nutné rozdělit do jednotlivých kategorií podle systému rozpočtové klasifikace, a to v každé fázi výdajového cyklu. Výdaje je nutné zaúčtovat co nejdříve poté, co je ověřeno dodání. Přínejmenším to platí pro víceleté smlouvy a pro rozsahem významné smlouvy. Ve finančních výkazech a zprávách by se měly závazky odlišovat od výdajů. Navíc by se měly monitorovat všechny objednávky bez ohledu na to, zda byly naplněny, či nikoliv.

Je žádoucí registrace a zveřejnění informací o všech závazcích, podmíněných závazcích a finančních aktivech. Z tohoto důvodu:

- by dluhové účetnictví mělo být na akruálním základě v souladu s GAAP;
- je nutné sledovat nedoplatky (v zemích, které nemají vhodný účetní systém, to vyžaduje vytvořit pomocné evidence k monitorování těchto nedoplatků; tento postup je však nutné považovat za přechodný do doby zavedení systému, který bude evidovat výdaje ve fázi ověření);

- registrovat a zveřejňovat kromě dluhu a nedoplatků i další závazky (např. dlouhodobé penzijní závazky);
- by se měly zveřejňovat podmíněné závazky a oceňovat fiskální rizika;
- je nutné registrovat finanční aktiva (např. výpůjčky).

Měla by se vytvořit evidence aktiv a pravidelně by měla být aktualizována, a to bez ohledu na základ účetních výkazů.

2. Systémy výkazů a zpráv

Systém zpracování a předkládání výkazů a zpráv je nutné připravit tak, aby vyhovoval potřebám různých uživatelů (veřejnosti, parlamentu, nejvyšší kontrolní instituci, manažerům rozpočtu, těm, kteří rozhodují, apod.). K minimálním požadavkům na zprávy patří následující:

- zpracovávat zprávy a výkazy o plnění rozpočtu, které ukazují všechny pohyby schválených výdajových ukazatelů rozpočtu a jejich jednotlivé položky (rozpis rozpočtu, dodatečně předložené požadavky, transfery atd.). Tyto zprávy by se měly publikovat jednou za měsíc;
- zprávy a výkazy předkládané parlamentu, zejména závěrečný účet rozpočtu, je nutné předložit nejvyšší kontrolní instituci;
- finanční zprávy by měly přinejmenším obsahovat konsolidované účty vládního sektoru, výkaz o nedoplatecích a zprávu o dluhu a podmíněných závazcích, výpůjčky a víceleté závazky;
- zpracovávat zprávy o výsledcích rozpočtových politik, včetně zpráv ministerstev a agentur o jejich finančním hospodaření a zvláštní zprávy o investičních výdajích.

3. Systémy finančního řízení

Systémy informací pro řízení představují klíčový prvek kontroly řízení a pomáhají ministerstvům a agenturám efektivně a účelně řídit programy a postupovat v souladu s právním pořádkem. Programy musejí být účelné a nákladově efektivní.

Jádro systému představují postupy účetnictví a výkaznictví, které zavádějí do systému hlavní knihu, v níž jsou evidovány všechny vstupy a výstupy prostředků. V rámci integrovaného přístupu bývá ústřední účetní systém podporován ostatními informačními systémy tím, že používají stejné datové standardy.

4. Vnější kontrola

Vnější kontrola je pro finanční řízení vládního sektoru zásadní a měla by se týkat všech finančních operací, které vládní organizace realizují s veřejnými prostředky, bez ohledu na to, zda tyto prostředky jsou, či nejsou zahrnuty v rozpočtu. Zaměřuje se na (1) určení právní oprávněnosti operací a vymezení nesprávných postupů včetně zneužití veřejných prostředků, (2) stanovení spolehlivosti zpráv o realizaci rozpočtu a o ostatních finančních údajích a používaných kontrolních mechanismech, (3) identifikaci případů a charakteru neefektivnosti, (4) poskytnutí spolehlivých údajů o operacích a finančním hospodaření organizací veřejného sektoru, o jejich činnostech a programech a (5) široce vzato na posouzení toho,

zda veřejné výdaje poskytují „protihodnotu za peníze“. Kontrolor může podat doporučení pro posílení operací a systémů v těchto oblastech.

Účinná kontrola vyžaduje: (1) nezávislost kontrolora, která by měla zajistit, že jeho práce nebude ovlivněna nějakým vztahem ke kontrolované organizaci, (2) odbornou zdatnost v různých oblastech, kterých se kontrola týká a (3) standardy kontroly, které vyhovují mezinárodním normám. Nezávislost nejvyšší kontrolní instituce bývá obvykle doplněna tím, že tato instituce je přímo odpovědná za svou práci parlamentu. Kromě toho se nezávislost odráží v mandátu nejvyšší kontrolní instituce, v přidělených kompetencích a v rozsahu práce, jak je daná ústavou a dalšími zákony.

Existují různé typy kontrol:

- *kontrola shody s právním pořádkem*, která zahrnuje kontrolu jednotlivých operací po jejich uskutečnění a slouží ke stanovení toho, zda se postupovalo v souladu s patřičným oprávněním a dokumentací. Tento druh kontrol by měly vykonávat vnitřní kontrolní útvary, vláda by však měla vyzvat nejvyšší kontrolní instituci k tomu, aby pro tuto oblast připravila standardy, a nejvyšší kontrolní instituce by měla ověřit účinnost kontrolních postupů;
- *kontrola oprávněnosti*: sem patří atestační a finanční kontroly a audit vnitřního řízení a vnitřní audit. Tyto druhy kontrol se týkají přezkoumání účtů rozpočtových přidělů a dalších finančních výkazů na konci roku nebo slouží k získání názoru na přesnost finančních zpráv vládního sektoru;
- *kontrola výkonnosti*, která se zaměřuje na celou organizaci, činnost nebo program a navrhuje způsoby, jak zlepšit hospodárnost, efektivnost a účelnost těchto operací.

5. Monitorování a hodnocení výkonu

Zásadním smyslem toho, proč se měření výkonu a hodnocení programů provádí, je snaha o zlepšení řízení programů, zvýšení odpovědnosti a zlepšení rozhodování zajištěním zpětné vazby mezi dosahovanými výsledky a přípravou programů.

Měření výkonu se v zásadě zaměřuje na stanovení efektivnosti a účelnosti programů nebo činností. Efektivnost (nákladová) je vztahem mezi statky a službami získanými na základě určitého programu nebo činnosti (výstupy) a zdroji použitými k jejich produkci (vstupy); často se měří jednotkovými náklady výstupu. Účelnost je rozsah, ve kterém změny, k nimž došlo v důsledku programu (výsledky), splnily očekávaný záměr. Součástí reformy mnoha zemí OECD je rozvoj kultury zajišťování veřejných statků orientované na spotřebitele, resp. klienta; řada z nich již vyvinula praktické ukazatele pro měření kvality služeb.

Měření výkonu můžeme využít k řadě účelů, např. k plynulému zlepšování řízení, k dohledu nad implementací programů a k posílení vnitřní a vnější zodpovědnosti. Poskytuje hodnotnou zpětnou vazbu pro rozhodovací procesy, nelze jej však přímo využít pro rozhodování o alokaci zdrojů.

Výkon se měří prostřednictvím směsice ukazatelů vstupů, výstupů, výsledků a procesů. (Proces je způsob, kterým se vstupy přeměňují ve výstupy.) Výběr ukazatelů výkonu závisí na specifických cílech měření výkonu. Tyto ukazatele by se měly porovnávat s jejich určitými referenčními hodnotami (např. s plánovanými cíli nebo s ukazateli obdobných programů či organizací).

Pokud použijeme měření výkonu v systému řízení orientovaném na výsledky (např. pro přípravu smluv nebo pro mzdový systém svázaný s výkonem) nebo pro účely hodnocení odpovědnosti, je na místě urči-

tá obezřetnost. Při využívání jakéhokoli specifického ukazatele výkonu je důležité, abychom si důkladně promysleli jeho dopady na skutečné chování. Zkušenosti centrálně plánovaných ekonomik s normami a tržních ekonomik s měřením výkonu ukazují, že špatně zvolené ukazatele vytvářejí tendenci k uvažování „v krátkém období“ a k „tunelovému“ vidění, což místo podpory dosahování dobrého výkonu toto směřování ztěžuje.

Měření výkonu může naznačovat, že program má určitá slabá místa, nemusí však nezbytně poskytovat informace o příčinách tohoto problému nebo o tom, jaké změny v činnostech nebo v cílech programu jsou nutné. Vzhledem k poslední jmenovanému problému je nutné provést hloubkovou analýzu programu. Hodnocení programu směřuje ke stanovení efektivnosti a účelnosti programu, jeho dlouhodobého významu, užitečnosti a udržitelnosti. Hodnocení programu se týká také nežádoucích důsledků programu (např. může-li určitá skupina mít prospěch z programu pouze na úkor jiných jednotlivců, skupin nebo oblastí).

Hodnocení programu by mělo mít formální strukturu a sledovat logiku programu; mělo by zahrnout následující prvky: (1) popis programu, (2) objasnění jeho cílů a potřeb, pro jejichž naplnění je určen, (3) identifikaci možných kauzálních vztahů mezi činnostmi programu a jeho důsledky, (4) identifikaci možné úrovně výsledků, které lze hodnotit, (5) identifikaci indikátorů výsledků a kritérií pro stanovení efektivnosti a (6) identifikaci faktorů, které mohou výsledky ovlivnit.

Existuje řada metod hodnocení, pro volbu konkrétní metody však neexistuje zlaté pravidlo. Volba by měla vycházet z účelu hodnotící studie.

B. SMĚRY REFORM

1. Systém účetnictví a vykazování

Reformní potřeby v oblasti účetních systémů se v jednotlivých zemích liší; v mnoha tranzitivních zemích k prioritním oblastem reformy patří následující:

- konsolidace operací fondů (pokud existují) a zajištění toho, aby všechny jednotky vládního sektoru předkládaly výkazy sestavované na základě stejné rozpočtové klasifikace,
- zavedení uceleného systému pro sledování schválených výdajových položek rozpočtu a jejich pohybů v každém stadiu výdajového cyklu a systému pro sledování víceletých závazků,
- příprava systému sledování a vykazování závazků, podmíněných závazků a finančních aktiv.

Souběžně s tím by tyto země měly zavést evidenci majetku a aktualizovat ji, přičemž by měly začít u agentur, kde je to nejvíce naléhavé.

Je nutné zavést ucelenou účtovou osnovu.

Pozornost je také třeba věnovat zlepšení nebo urychlenému zavedení metod pro ocenění hmotných aktiv; začít bychom měli u agentur, kde to přinese nejvíce užitku (u těch, které financují náklady uživatelskými poplatky nebo jejichž činnosti jsou kapitálově náročné, např. uskutečňují programy údržby silnic).

2. Vnější kontrola

K prioritním oblastem vnější kontroly patří následující:

- ustavení nejvyšší kontrolní instituce nezávislé na exekutivě a zajištění dostatečných finančních prostředků a vybavení a proškolení pracovníků v moderních kontrolních postupech,
- systematická kontrola účtů na konci roku a zpracování kontrolních zpráv pro parlament,
- zavedení kontrol výkonnosti.

3. Monitorování výkonu a hodnocení programů

Prvním základním krokem ke zlepšení účelnosti a provozní efektivity je implementace zdravého rozpočtového procesu tak, jak jsme to probírali v části II této knihy, a efektivních systémů kontroly řízení z části III. Za předpokladu, že jsou tyto základní předpoklady splněny, může monitorování výkonu přispět k lepšímu řízení rozpočtového procesu. Pro účely monitorování by se měly:

- pro jednotlivé programy stanovovat indikátory výkonu tak, aby zajišťovaly zpětnou informační vazbu o realizaci programu pro ty, kteří se podílejí na přípravě rozpočtu na úrovni ministerstev a agentur, a také – i když v menší míře – na úrovni centra;
- v rámci vybraných sektorů nebo programů zavést pro specifické činnosti vhodné indikátory výkonu. V první fázi by se tato práce měla zaměřit na kvalitu poskytování veřejných služeb.

Rozvinout kulturu hodnocení vyžaduje čas, zavádění vyhodnocování programů se však může urychlit tím, že začneme s jejich omezeným počtem zaměřeným na oblasti klíčové (např. sociální podpora, zdravotní péče, vzdělávání a speciální investiční programy). Je možné ustavit malý útvar na centrální úrovni, který by zajišťoval expertizu a manuály pro ministerstva, pomáhal jim v přípravě hodnocení programů a navrhoval záměry hodnotících studií.

PŘÍLOHA I

DOTAZNÍK HODNOTÍCÍ SYSTÉMY ŘÍZENÍ VEŘEJNÝCH VÝDAJŮ¹

A. Úvod

Následující dotazník by měl tranzitivním zemím napomoci při hodnocení účinnosti rozpočtového systému. Některé z otázek se dotýkají i členství v Evropské unii. Dotazník by měl sloužit především pracovníkům ministerstev financí, kteří se věnují reformám systémů veřejných rozpočtů a potřebují analyzovat současné postupy a navrhnout jejich zlepšení. Může také přinést nový pohled na danou problematiku: lze ho použít jako základ pro revizi rozpočtového systému, případně ho v některé části využít pro hodnocení konkrétní oblasti rozpočtového systému. (Přesahující nebo duplicitní otázky v různých částech dotazníku sledují právě tento cíl. Otázky označené hvězdičkou jsou vhodné pro země s „vyspělejším“ rozpočtovým systémem).

Dotazník je navržen tak, aby podnítil další analytickou činnost. To znamená, že otázky většinou vyžadují odpověď „ano“ nebo „ne“. Otázka, na níž respondent odpoví záporně, zároveň obsahuje návod, jak by se měla určitá praxe změnit tak, aby bylo možné odpovědět kladně. Takto by vypadalo jednostupňové hodnocení. Lze však uplatnit také dvoustupňové hodnocení: v první fázi se za pomoci nadpisů a tematického označení jednotlivých sekcí dotazníku popíše relativně podrobně současný systém, v druhé fázi se každý prvek systému vyhodnotí – s využitím této publikace či dalších materiálů – a navrhne se jeho možné zlepšení, které zároveň zohledňuje národní priority.

Ve snaze o úplné pokrytí problematiky zvolili autoři postup, který se může v některých případech zdát jako příliš šablonovitý. Čtenáři i respondenti by proto měli vzít v úvahu, že do navrhovaného konceptu musejí vložit vlastní politické priority, brát v úvahu technické možnosti a dostupné zdroje. Některé z otázek se zabývají zcela specifickými záležitostmi a není nutné, aby je uplatnila každá vláda. Jiné, označené jako „pro vyspělejší“,² jsou určeny pro země, které již přijaly základní prvky obsažené v konceptu. Jen odborníci v dané zemi mohou posoudit, zda navrhovaná změna odpovídá konkrétním potřebám, a eventuálně určit její vhodné načasování. Mohou k tomu využít mezinárodních zkušeností získaných studiem této knihy.

Ačkoliv se dotazník snaží skloubit velmi odlišné národní systémy, zůstává věrný hlavním principům vládního rozpočtování. Jak zmínil profesor Schick (1999), „základní principy jsou zpracovávány a zdokonalovány každým rokem, ale jejich podstata se nemění. Zahrnují úplnost (rozpočet by měl pokrývat veškeré příjmy a výdaje), přesnost a věcnou správnost (rozpočet má obsahovat skutečné operace a toky probíhající v daném období), roční periodicitu (rozpočet musí odpovídat přesně stanovenému časovému období, obvykle rozpočtovému roku), použití veřejných prostředků v souladu se zákony (veřejné prostředky mohou být vydávány pouze na základě podmínek stanovených v zákoně) a transparentnost (vláda musí pravidelně informovat o očekávaných a uskutečněných výdajích).

Vláda, která reformuje systém veřejných financí na základě studia dotazníku, by měla mít k dispozici všechny technické nástroje potřebné ke zlepšení a posílení disciplíny ve finančním řízení. Na druhé stra-

ně však samy technické prostředky skutečná zlepšení nezaručují: dalším klíčovým předpokladem úspěchu jsou vyškolení a vysoce motivovaní pracovníci a především politická vůle a silný vedoucí tým s jasnou reformní vizí.

B. Dotazník

Otázky jsou rozděleny do těchto oddílů:

- a) Rozpočtová legislativa
- b) Vztahy mezi zákonodárnou a výkonnou mocí
- c) Rozsah rozpočtu
- d) Měření a sledování vládního deficitu a vládního dluhu
- e) Střednědobý fiskální a rozpočtový rámec
- f) Rozpočtový proces
- g) Příprava a řízení investičních programů
- h) Plnění rozpočtu a jeho sledování
- i) Účetnictví a předkládání výkazů a zpráv
- j) Veřejné zakázky
- k) Vnitřní kontrola a vnitřní audit
- l) Požadavky Evropské unie na finanční kontrolu
- m) Vnější audit
- n) Organizace a možnosti provádění reforem

a) Rozpočtová legislativa

Právní rámec rozpočtování zahrnuje ústavu, zákon o rozpočtových pravidlech a v mnoha zemích další zákony, které se týkají například funkcí státní pokladny, řízení dluhu, územních rozpočtů a vnějšího auditu. Zatímco hlavní principy by vždy měly být zakotveny v zákonech, velká část konkrétních ustanovení bývá obsažena v podzákonných normách, případně upravena vnitřními předpisy či daná zvyklostmi země. Pro úsporu času se dotazník zabývá všemi těmito postupy současně. Je na čtenáři, aby určil, zda se určité otázky vztahují k zákonu o rozpočtových pravidlech, jiným zákonným normám, vyhláškám, či podzákonným opatřením.

1. Obsahují ústava a zákony jasnou a úplnou definici veřejných prostředků a

- určují, že všechny veřejné prostředky musejí být používány v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech?

- omezují zřizování mimorozpočtových fondů pouze na mimořádné případy za předpokladu zvláštního zákonného zmocnění?
 - stanovují, že vládní účty, definované níže pod položkou h), na nichž se povinně shromažďují veškeré prostředky vlády, provádějí platby v souladu s výdaji schválenými parlamentem?
2. Zavádějí ústava a zákony vztah mezi parlamentem a vládou tak, jak je popsán pod položkou b)?
3. Zavádějí ústava a zákony do vztahů mezi vládními úrovněmi následující fiskální prvky?
- základní principy dohledu, odpovědnost za zasahování do vnitřních záležitostí a za audit, dohody o sdílení příjmů, pokud existují
 - oprávnění nižších úrovní vlády půjčovat si pouze od centrální vlády
nebo
oprávnění nižších úrovní vlády přijímat výpůjčky po schválení ministerstva financí
 - shodnou rozpočtovou a účetní klasifikaci pro všechny úrovně veřejných rozpočtů
4. Vymezují ústava a zákony rozsah rozpočtu tak, jak je popsán pod položkou c)?
5. Vymezují ústava a zákony po formální i obsahové stránce zákon o ročním rozpočtu předkládaný ke schválení parlamentu včetně určení hlavních kapitol a účtů?
6. Zavádějí ústava a zákony definici rozpočtového deficitu a přebytku, který nezahrnuje výpůjčky mezi příjmy a splátky výpůjček mezi výdaje?
7. Poskytují ústava a zákony právní základnu pro řízení a kontrolu toků finančních prostředků z EU a do EU, pro fungování Národního fondu a pro rozdělení odpovědností podle Memoranda porozumění?
8. Poskytují ústava a zákony právní základnu pro přípravu a plnění rozpočtu tak, jak je popsáno pod položkami e) až h), včetně úlohy a kompetencí ministerstva financí?
9. Nastolují ústava a zákony státním úředníkům povinnost informovat o podezřelém kriminálním chování a zavádějí odstupňované sankce za porušení rozpočtové legislativy?
-
- *10. Definiují ústava a zákony různé typy rozpočtových institucí, agentur a podniků, pravomoc je zakládat a rušit a pravidla finančního řízení a kontroly těchto subjektů v závislosti na jejich druhu?
- *11. Vytvářejí ústava a zákony právní základ pro vnitřní kontrolu a vnitřní audit, jak je rozebráno pod položkou k)?
- *12. Definiují ústava a zákony subjekty, které mohou vydávat státní záruky, jejich odpovědnost a povinnost podávat informace o stavu těchto záruk?
-

b) Vztahy mezi mocí zákonodárnou a mocí výkonnou

Vztahy mezi mocí zákonodárnou a mocí výkonnou jsou určeny ústavou, zákonem o rozpočtových pravidlech, případně dalšími zákony, procedurálními pravidly parlamentu nebo zvyklostmi. Poskytuje alespoň jeden z těchto zdrojů:

1. explicitní harmonogram pro předložení rozpočtu vládou parlamentu, který jej projedná a schválí?
 2. postupy a harmonogram předkládání a schvalování dodatečných výdajů v průběhu roku, pokud jsou třeba?
 3. omezení možností parlamentu měnit návrh státního rozpočtu (např. požadavkem, aby zvýšení jedněch výdajů bylo vyrovnáno snížením jiných)?
 4. rozpočtové provizorium k zajištění plynulé činnosti vlády v případě, že parlament neschválí rozpočet včas před začátkem rozpočtového roku (například uvolněním 1/12 výdajového přidělu loňského roku měsíčně)?
 5. podmínky, které vládu omezí při používání vládní rozpočtové rezervy a při krytí naléhavých výdajů, jako například souhlas ministra financí a předložení úplných zpráv parlamentu?
 6. požadavek na minimální povinnou prezentaci příloh rozpočtu, které zahrnují cíle fiskální politiky, makroekonomický rámec, vymezení politik zahrnutých do rozpočtu, srovnání s konvergenčními kritérii EU a hlavní identifikovatelná fiskální rizika?
 7. ustanovení, že změna zákona, která má dopad na veřejné rozpočty, vstupuje v platnost *pouze* po vyčíslení a zahrnutí tohoto dopadu do schváleného rozpočtu?
 8. harmonogram předkládání výkazů a zpráv o rozpočtovém plnění v průběhu roku a způsob předkládání závěrečného účtu parlamentu a ustanovení týkající se vnějšího auditu vládních účtů?
 9. existenci nejvyššího kontrolního úřadu, který je nezávislý na vládě a který podává zprávy přímo parlamentu?
 10. existenci zvláštní parlamentní komise, která se zabývá rozborem závěrečného účtu a zpráv nejvyššího kontrolního úřadu?
 11. způsob, jakým parlament hlasuje a vyslovuje souhlas se závěrečným účtem a výsledkem hospodaření vlády?
-
- *12. postup, jakým se v případě neschválení rozpočtu parlamentem zajistí dodržení fiskální disciplíny?
- *13. existenci speciální parlamentní komise (tzn. rozpočtové nebo finanční komise), která obecně dohlíží nad rozpočtovou a fiskální politikou vlády?
- *14. povinnost rozpočtové komise usměrnit, nebo alespoň sladit požadavky různých sektorových parlamentních výborů?

- *15. možnost, aby parlament projednal, případně schválil, cíle stanovené ve fiskálním rámci ještě předtím, než se bude zabývat detailním rozpočtem?
-

c) Rozsah rozpočtu

1. Zahrnuje zákon o ročním rozpočtu:
 - a) jasně stanovené výdajové ukazatele pro jednotlivé výdajové subjekty?
 - b) všechny transakce statutárních mimorozpočtových fondů se státním rozpočtem?
 - c) veškeré rozpočtové transfery k nižší úrovni vlády určené na běžné nebo zvláštní účely?
 - d) všechny investice, transfery a další transakce mezi rozpočtem a veřejnými podniky?
 - e) operace s aktivy a pasivy členěné podle typu s podrobnějším popisem hlavních položek?
 - f) možné zvýšení stropu vládního dluhu schváleného pro rozpočtový rok?
2. Zahrnuje rozpočtová dokumentace předkládaná parlamentu:
 - a) cíle fiskální politiky, makroekonomický rámec, vymezení politik zahrnutých do rozpočtu, srovnání s konvergenčními kritérii EU a určení hlavních identifikovatelných fiskálních rizik?
 - b) úplné informace o minulých a plánovaných mandatorních výdajích, které nepodléhají každoročnímu schvalování parlamentu?
 - c) úplné informace o finančních plánech a operacích statutárních mimorozpočtových fondů?
 - d) přehled veškerých přijatých finančních pomocí, v němž jsou toky běžných i budoucích prostředků vykazovány podle standardů EU?
 - e) přehled podmíněných závazků vyplývajících z poskytovaných vládních záruk ve prospěch třetích stran a odhad plateb v případě nutnosti plnění těchto záruk v průběhu rozpočtového období?

d) Měření a sledování vládního deficitu a vládního dluhu

V souvislosti s členstvím v Evropských společenstvích upřesňují Smlouva (článek 104, Protokol 5, o postupu při nadměrném deficitu) a doplňující legislativa (Nařízení Rady 3605/93 a č. 475/2000) definice vládního deficitu a vládního dluhu. Tyto ukazatele jsou sledovány Evropskou komisí. V ESA95 jsou vymezeny koncepty čistých výpůjček a čistých půjček vládního sektoru. Nařízení 3605/93 pak stanovuje pravidla pro vykazování vládního deficitu a veřejného dluhu členskými státy Evropské komisi.

1. Existují nějaké metodické rozdíly mezi národním vykazováním příjmů a výdajů při výpočtu rozpočtového výsledku a konceptem salda vládních operací podle ESA95?
2. Je kromě salda státního rozpočtu zveřejňováno také saldo vládního sektoru? Jaké jsou definice rozpočtového výsledku? Co všechno zahrnují? – státní sektor, ústřední vládu, systém sociálního zabezpečení, vládu jako celek?

3. Jak dlouhá časová řada pro vykazování rozpočtových schodků je k dispozici? Který účetní systém se používá (národní, nebo ESA/SNA)?
4. Zveřejňují se údaje za různé typy rozpočtových výsledků (schodek/přebytek běžných operací, primární saldo, čisté výpůjčky/čisté půjčky)?
5. Zjišťují se v současnosti údaje o rozpočtovém schodku na pokladní, nebo na aktuální bázi?
6. Z jaké definice vládního/veřejného dluhu odpovědné orgány vycházejí? Které ministerstvo/organizace jsou odpovědné za sledování a výpočet dluhu? Zveřejňuje vláda údaje o dluhu?
7. Evropská komise sleduje dluh jako nominální hrubý dluh vládního sektoru nesplacený ke konci běžného roku. Odpovídá současný rozsah monitorování dluhu této definici?
8. Umožňují údaje o vládním dluhu zřetelné odlišení domácího a zahraničního dluhu?
9. Které ministerstvo/která organizace jsou odpovědné za uzavírání smluv, které se týkají dluhu, a za řízení dluhu? Je stejné ministerstvo/stejná organizace odpovědná za správu záruk?
10. Jaká důležitost je připisována úrovni a vývoji vládního zadlužení ve srovnání s ostatními prvky rozpočtové politiky?
11. Je uplatněn systém národních účtů a statistika veřejných financí, které lze považovat za odpovídající metodice GFS a ESA95?

e) Střednědobý fiskální a rozpočtový rámec

1. Sestavuje vláda střednědobý fiskální rámec a/nebo střednědobý rozpočtový rámec, který obsahuje projekci celkových příjmů a výdajů na tři až pět let a který vychází z makroekonomických predikcí?
2. Jsou ve střednědobém fiskálním rámci vzájemně provázány makroekonomické a rozpočtové výhledy a jsou zahrnuty také finanční plány mimorozpočtových fondů?
3. Poskytuje střednědobý fiskální rámec následující informace, které požadují Program stability a růstu nebo Konvergenční program EU?
 - střednědobé rozpočtové cíle v podobě vyrovnaného nebo přebytkového rozpočtu a způsob snížení podílu deficitu a dluhu na HDP
 - hlavní předpoklady ekonomického vývoje, na nichž je postaveno plnění vymezených cílů
 - opatření rozpočtové nebo hospodářské politiky, která jsou přijata nebo navržena k dosažení cílů, včetně stanovení jejich dopadů na rozpočet a hospodaření mimorozpočtových fondů
 - analýzu citlivosti dopadů změn hlavních ekonomických předpokladů
4. Jsou ekonomické výhledy a fiskální cíle zveřejňovány a prezentovány široké veřejnosti?
5. Zahrnuje střednědobý rámec prognózy výdajů stanovené na základě programových projekcí a/nebo jsou tyto prognózy připravovány jednotlivými výdajovými ministerstvy?

6. Je střednědobý rámec každoročně aktualizován?
7. Je proces přípravy a plánování výdajových politik úzce propojen se sestavováním ročního rozpočtu, aby byly vzájemně konzistentní?
8. Je vláda včas informována o rozporech mezi potřebami a skutečně přidělenými zdroji, aby měla dostatek času k vyřešení situace?

f) Rozpočtový proces

Stanovení rámce

1. Makroekonomické a výdajové prognózy:

- a) Spočívá odpovědnost za jejich sestavení na ministerstvu financí?
nebo
Došlo-li k rozdělení odpovědnosti mezi více ministerstev/organizací, jsou přesně vymezeny jejich úlohy?
 - b) Jsou rozpočtové výhledy ústřední vlády, územních rozpočtů a mimorozpočtových fondů pravidelně aktualizovány?
 - c) Odpovídají hospodářské a rozpočtové výhledy Programu stability a růstu EU nebo Konvergenčního programu EU (např. co se týče rozpočtových schodků, veřejného dluhu, veřejných investic, reálného růstu HDP, zaměstnanosti a inflace)?
 - d) Zahrnují výdajové prognózy výdaje každoročně schvalované parlamentem i výdaje schválené na více let (stále přiděly), pokud existují?
 - e) Jsou prognózy příjmů a výdajů využívány při sestavování střednědobého rozpočtového/fiskálního výhledu nebo pro stanovení ročních fiskálních cílů?
 - f) Jsou stejné prognózy dostupné pro výdajové jednotky, aby je mohly respektovat při přípravě svých rozpočtových návrhů?
 - g) Jsou navrhované fiskální cíle předkládány vládě ke schválení?
-
- *h) Jsou navržené fiskální cíle pravidelně konfrontovány a ověřovány s výhledy, které zpracovávají jiné organizace, a to ať státní, či soukromé?
- *i) Jsou prognózy výdajů a deficitu předkládány parlamentu k rozpravě?
- *j) Berou systematické prognózy výdajů v potaz všechny návrhy nových hospodářských opatření?
- *k) Schvaluje ministerstvo financí navrhované výdaje předtím, než jsou návrhy nových hospodářských opatření předloženy vládě?
-

2. Výdajové stropy stanovené pro ministerstva
 - a) Jsou celkové výdajové stropy a objemy prostředků určených pro krytí výdajů výdajových ministerstev doporučovány ministerstvem financí?
 - b) Schvaluje vláda tyto stropy pro výdajová ministerstva?
 - c) Zahrnují běžné i kapitálové výdaje?
 - d) Jsou projednávány s výdajovými jednotkami předtím, než ony sestavují své rozpočtové návrhy?
 - e) Mohou výdajová ministerstva přerozdělovat výdaje mezi podřízenými agenturami za předpokladu, že nepřekročí stanovený strop (s výhradou, že o změnách v programech rozhoduje vláda)?

Postup při sestavování rozpočtu a jednotlivých dokumentů

1. Existuje v rozpočtovém procesu přesně popsany a dodržovaný sled kroků?
2. Počítá harmonogram v každé fázi s dostatečným časem na vlastní zpracování?
3. Posílá ministerstvo financí každoročně rozpočtový dopis nebo pokyn, který obsahuje následující prvky?
 - jasně stanovená pravidla pro sestavení rozpočtu včetně závazných formulářů pro předkládání dodatečných rozpočtových požadavků
 - makroekonomické předpoklady jako podklad pro využití při sestavování dílčích rozpočtů
 - informace o vládních prioritách
 - výdajové stropy a cíle
4. Jsou návrhy na nové výdajové politiky vyčleněny z rozpočtových návrhů až do doby, než dojde k jejich schválení v rámci řádného schvalovacího procesu?
nebo
Obsahuje postup pro sestavování rozpočtu jasně stanovená pravidla pro přijímání rozhodnutí o nových výdajových politikách?
5. Má ministerstvo financí jasně vymezenou úlohu z hlediska analýz a vyhodnocení návrhů rozpočtových výdajů předtím, než jsou zahrnuty do návrhu rozpočtu?
6. Mají úředníci ministerstva financí potřebné informace a schopnosti, aby mohli provádět mikroekonomické a finanční analýzy a analýzy navrhovaných výdajových politik?
7. Je jasná úloha pracovníků finančních odborů na výdajových ministerstvech při rozborech a stanovování návrhů rozpočtu pro podřízené organizace?
8. Mají pracovníci finančních odborů výdajových ministerstev dostatečnou kvalifikaci v účetnictví, mikroekonomických analýzách a finančním managementu?

9. Existují pravidla nebo zvyklosti, podle nichž ministerstvo financí vede jednání s výdajovými ministerstvy?
10. Jsou vytvořena pravidla, podle kterých výdajová ministerstva vyjednávají a koordinují požadavky s podřízenými organizacemi?
11. Existuje jasné uspořádání, podle něhož může premiér nebo vláda v případě, že přetrvává rozdíl názorů mezi ministerstvem financí a výdajovým ministerstvem, rozhodnout (zejména používali se metoda závazného rozpisu výdajových stropů shora dolů)? *nebo* Má ministr financí a/nebo premiér pravomoc vyjednat dvoustranně s dalšími ministry (což je vhodné, pokud takové výdajové stropy neexistují)?
12. Vyžaduje se při návrhu dodatečných rozpočtových výdajů jasné oddělení projektů, které jsou spolufinancovány z vnějších zdrojů?

*13. Musejí navrhované dodatečné výdaje obsahovat také ukazatele efektivnosti, které vyhodnocují nákladovou efektivnost a účelnost?

Zvláštní výdajové kategorie – požadavky

1. Mzdové a ostatní náklady

- a) Jsou návrhy výdajů sestavovány s podporou spolehlivého systému kontroly počtu zaměstnanců buď na ministerstvu financí, nebo na dalších výdajových ministerstvech?
- b) Měla by navrhovaná zvýšení platů a příplatků odpovídat fiskálním prognózám ministerstva financí nebo jeho nařízením?
- c) Vedou se údaje o odměnách a zvláštních prémiech jako oddělená položka osobních nákladů?
- d) Existuje kontrolní mechanismus pro předcházení nepovoleným převodům prostředků z rozpočtu mezd a platů do fondu odměn a prémie?

*e) Je efektivnost organizační struktury předurčena nadřízenou organizací nebo nějakým oficiálním standardem?

*f) Musí zařazení pracovních míst v organizační struktuře odpovídat nějakým oficiálním standardům?

2. Operace s hmotným majetkem

- a) Vede se soupis hmotného majetku, který je pravidelně aktualizován a podrobován auditu?
- b) Musí ministerstvo financí/státní pokladna vydávat souhlas k převodu nebo k dispozičním právkům ke státnímu majetku? *nebo* Vydalo ministerstvo financí/státní pokladna závazné standardy a pokyny k nakládání s majetkem?

c) Zachycují se výnosy z nakládání se státním majetkem jako obecný příjem rozpočtu? *nebo* Je způsob jejich použití předmětem zvláštních pravidel stanovených ministerstvem financí/státní pokladnou?

*d) Existuje zákon o veřejných statcích nebo podobná legislativa, která upravuje nakládání s pozemky a určitými druhy hmotného majetku?

*e) Jsou ministerstva stimulována k prodeji majetku, pro který se neočekává další veřejné využití?

3. Finanční aktiva

a) Existuje centrální registr nebo soupis finančních aktiv (akciových podílů v podnicích soukromého sektoru nebo veřejných podnicích, půjček poskytnutých jiným vládám, mezinárodním organizacím nebo podnikům) vedený ministerstvem financí nebo státní pokladnou?

b) Obsahuje rozpočet plánované operace, které zvyšují nebo snižují stav těchto aktiv?

4. Uživatelské poplatky

a) Mají všechny uživatelské poplatky vybírané za poskytování veřejných služeb svoji oporu v zákonech?

b) Existuje právní nebo jiný požadavek, podle něhož by poplatky za služby měly plně pokrýt na ně vynaložené náklady, včetně kapitálových, s výjimkou případů, kdy parlament transparentně schválí dotaci, která se projeví ve snížení poplatku?

c) Jsou dotované poplatky, které sledují sociální kritéria (nízký příjem, znevýhodněné území), soustavně porovnávány s možnými přínosy programů přímých dávek, které by mohly vést ke stejným cílům?

d) Existuje soustavné a systematické hodnocení toho, zda se uživatelské poplatky používají *jen* tehdy, když je poměr příjmů z poplatku k nákladům na jeho získání příznivý *nebo* když jeho užití vyplývá z objektivních důvodů (např. pro omezení nereálné poptávky)?

Předkládání parlamentu

1. Obsahuje návrh státního rozpočtu následující informace?

a) popis cílů fiskální politiky, makroekonomický rámec, rozpočtové priority, srovnání s konvergenčními kritérii EU a popis hlavních fiskálních rizik

b) jasný a úplný přehled všech veřejných výdajů zahrnující veškeré úrovně vlády a všechny mimo-rozpočtové fondy

c) vazbu mezi schválenými rozpočtovými výdaji organizace a vertikálně rozdělenou odpovědností osob a organizací za hospodaření s alokovanými prostředky

d) jasně definované výdajové ukazatele, které schvaluje parlament

-
- *e) Obsahuje návrh státního rozpočtu následující technické informace, které se vztahují ke kritériím stability či konvergenčním kritériím používaným v EU?
- metodiku používanou pro stanovení střednědobých cílů
 - procedury plnění rozpočtu a ekonomických opatření
 - složení příjmů a výdajů rozpočtu
 - popis plánované nebo již provedené institucionální reformy rozpočtového procesu
- *f) vazbu výdajů určených zvláštním organizacím, cílům nebo činnostem
- *g) jasně odlišené prostředky na nové výdajové politiky od prostředků určených na existující programy
- *h) veškeré předkládané dokumenty ve stylu a jazyce, které jsou srozumitelné pro občany, média i zákonodárce
-

g) Příprava a řízení investičních programů

1. Musejí výdajová ministerstva předkládat ex ante technické a ekonomické hodnocení investičních projektů?
 2. Jsou běžný a kapitálový rozpočet integrovány v rámci jednoho procesu?
nebo
Určují se vyvolané běžné náklady investice a jsou zahrnuty do ročního rozpočtu a do střednědobého rozpočtového výhledu?
 3. Existuje Národní fond určený pro usměrňování toků prostředků předvstupní pomoci EU (programy ISPA/SAPARD atd.)?
 4. Je Národní fond součástí státního rozpočtu?
 5. Odlišují se v rozpočtu prostředky určené ke spolufinancování projektů Národního fondu?
-
- *6. Vychází hodnocení investic z běžně užívané metodiky odsouhlasené ministerstvem financí nebo jinou ústřední organizací?
- *7. Existuje jednotný postup, kterým vláda vybírá investiční projekty a schvaluje jejich zdroje financování jak v zahraniční, tak v domácí měně?
- *8. Používá se tento jednotný postup i ke koordinaci investičního rozhodování na nižších úrovních vlády?
-

h) Plnění rozpočtu a jeho sledování

Řízení toku finančních prostředků a funkce státní pokladny

1. Existují zákony, nařízení nebo postupy, které zajišťují následující?

a) Veškeré veřejné příjmy:

- směřují přímo na jednotný účet státní pokladny (*treasury single account*), který kontroluje ministerstvo financí nebo samostatná státní pokladna,

nebo

- je jednotlivé výdajové agentury vedou na svých oddělených podúčtech v rámci systému státní pokladny,

nebo

- je zeměpisně vzdálené jednotky deponují na oddělené bankovní účty, kde budou fungovat jako zálohy (tj. nová záloha bude použita po vyúčtování zálohy předchozí).

b) V případě, že je povoleno používání oddělených bankovních účtů, má ministerstvo financí odpovědnost za jejich zřízení a uzavírání a provádí operace s těmito účty přímo, nebo alespoň sleduje pohyby na těchto účtech.

c) Výše popsané uspořádání zahrnuje alespoň jeden nebo více účtů vedených v eurech u centrální nebo komerční banky, přes který se realizují operace s prostředky plynoucími z EU.

d) Platby se provádějí

- prostřednictvím centrální státní pokladny, která povoluje a realizuje platební příkazy předkládané výdajovými agenturami,

nebo

- přímo výdajovými agenturami z jejich podúčtů až do výše finančních limitů stanovených ministerstvem financí.

e) Jsou-li povoleny oddělené podúčty, jsou pro ně otevřeny limity pouze ve výši splatných závazků.

f) Informace o výdajích má ministerstvo financí nebo státní pokladna k dispozici včas tak, aby mohlo/a účinně sledovat plnění rozpočtu.

g) Ministerstvo financí/státní pokladna denně kontrolují pokladní zůstatky pro potřeby řešení výpůjček.

h) Ministerstvo financí/státní pokladna denně/týdně/měsíčně sestavují profily plateb a porovnávají je s uskutečněnými platbami.

- i) Výdajová ministerstva vypracovávají zprávy určené ministerstvu financí/státní pokladně, které dokládají, že jejich závazky nepřekračují schválený objem výdajů.
- j) Existují procedury vykazování a korekce v případě překročení rozpočtových výdajů.

Právní a metodický rámec

1. Existují zákony, nařízení nebo nástroje, které

- a) omezují a definují pravomoci jednotlivých vládních úrovní provádět rozpočtová opatření v rámci schváleného rozpočtu?
 - b) zabraňují převodům, v jednom či druhém směru, mezi osobními náklady a dalšími položkami rozpočtu?
 - c) upřesňují, jak se nakládá s prostředky nevyčerpanými do konce rozpočtového roku?
 - d) zavádějí sankce za překročení rozpočtovaných výdajů?
 - e) určují, jak lze používat vládní rozpočtovou rezervu a kdo má pravomoc schvalovat jejího čerpání?
-
- *f) zavazují veškeré osoby odpovědné za užití veřejných prostředků k dodržování kontrolních postupů?
 - *g) zavazují veškeré osoby odpovědné za užití veřejných prostředků k tomu, aby sledovaly jejich efektivní a účelné využívání?
 - *h) stanovují jasná pravidla zveřejňování pro všechna prominutí daní a cel a pro odpis dalších dluhů vůči vládě?
 - *i) určují jasná pravidla pro maximální objem nevyčerpaných prostředků, které lze převést z jednoho rozpočtového období do následujícího (pokud jsou převody povoleny)?
 - *j) zavazují k tomu, že je-li převod prostředků povolen, má ministerstvo financí pravomoc jej povolit pouze v odůvodněných případech, např. při nevyhnutelném prodlení ve výstavbě nebo při přijímání nových pracovníků?
-

Rozdělení odpovědností

1. Je ministerstvo financí (a/nebo vláda) oprávněno:

- a) stanovovat v čase výdajovým jednotkám limity čerpání schválených rozpočtových ukazatelů (obvykle prostřednictvím státní pokladny), kterými jim povoluje zahájit čerpání z jejich výdajového přidělu?
nebo
schvalovat plány čerpání rozpočtu výdajových jednotek s možností vázání čerpání nebo stanovit v těchto plánech zvláštní podmínky?

- b) omezit rozpočtované výdaje pod úroveň schválenou parlamentem v případě, že příjmy klesnou pod rozpočtovanou úroveň?
- c) udělit předběžný souhlas s převodem prostředků mezi kapitolami v rámci jednoho rozpočtového titulu a stanovit pravidla pro převod prostředků mezi položkami v rámci kapitoly?
- d) kontrolovat čerpání investičních prostředků od oficiálních dárců a získávat přehledy o jejich použití?
- e) vydávat předpisy týkající se přípravy rozpočtu, jeho plnění, účetnictví a výkaznictví, poplatků, rozpočtového řízení, řízení kontroly, vnitřního auditu, hotovostního a dluhového managementu, veřejných zakázek atd?
- f) regulovat podobným způsobem řízení statutárních mimorozpočtových fondů?
- g) získávat zprávy od výdajových jednotek o jejich čerpání rozpočtu a plnění úkolů?
- h) na požádání nahlížet do doplňujících materiálů o činnosti výdajové jednotky?
- i) předkládat prostřednictvím vlády parlamentu zprávu o plnění rozpočtu nejméně dvakrát ročně a kdykoli v případě náhlých změn v hlavních rozpočtových ukazatelích?
- j) získávat výkazy a zprávy a sledovat porušení rozpočtové legislativy?
- k) přijímat nápravná a kárná opatření v rámci své působnosti?
- l) prosazovat standardy EU týkající se vnitřní kontroly prostředků, které přicházejí z Komise a prostřednictvím státního rozpočtu se dostávají ke konečnému uživateli?

2. Jsou výdajové jednotky (ministerstva i další) povinny:

- a) vést účetnictví a provádět kontrolu podle standardů stanovených ministerstvem financí?
- b) sestavovat v rámci rozpočtového roku měsíční profily hotovostního toku (*cash-flow*) a zasílat je ministerstvu financí/státní pokladně k odsouhlasení?
- c) předkládat ministerstvu financí/státní pokladně pravidelný přehled o vývoji výdajů a jejich srovnání se schváleným rozpočtem a o vývoji hotovostního toku (*cash-flow*) ve srovnání s profily?
- d) hodnotit, schvalovat a sledovat programy financované oficiálními dárci v rámci svých rezortů?
- e) přijímat výkazy výdajů od agentur určených k čerpání pomoci a zachycovat tyto výdaje na vládních účtech?
- f) dohlížet na podřízené organizace a státem vlastněné podniky v souladu s nařízeními vlády?
- g) vést účty a monitorovat čerpání prostředků přicházejících z EU v souladu s pravidly stanovenými ministerstvem financí?

- h) zajistit, aby pracovníci každé implementační agentury byli dostatečně proškoleni v pravidlech ES o poskytování veřejných zakázek?
- i) zajistit odpovídající úroveň znalostí pracovníků z oblasti účetnictví, informačních systémů, finančního řízení, výkonového managementu a mikroekonomických analýz?
- j) dodržovat základní pravidla zaměřená na prevenci přečerpání rozpočtovaných výdajů (má v takovém případě hlavní účetní, státní pokladna nebo banka oprávnění odmítnout platbu)?
- k) oznamovat ministerstvu financí veškeré porušení rozpočtového legislativy, sjednat nápravu a potrestat viníky?

.....

*l) vést rozpočtové plánování a kontrolovat rámec, který spojuje výdaje s cíli a konkrétní činností?

*m) vytvořit a udržovat systémy vnitřní kontroly zahrnující i kontrolu podřízených organizací?

*n) provádět vnitřní audit, který odpovídá požadavkům ministerstva financí a standardům ES?

.....

3. Je vláda odpovědná za:

- a) pravidelné hodnocení plnění rozpočtu ve vztahu k výkonnosti ekonomiky?
- b) revizi cílů a/nebo výdajových politik za předpokladu změny některých podmínek?
- c) vydání předběžného souhlasu s velkými investicemi?
- d) přijetí nápravných rozhodnutí a sankce v případě, že porušení rozpočtové kázně přesahuje pravomoc ministerstva financí?
- e) vázání čerpání výdajů, pokud to vyžadují vážné změny v ekonomickém vývoji země nebo pokles příjmů?
- f) vyhlášení mimořádného režimu a přijetí potřebných změn ve výdajích?

4. Je parlament odpovědný za:

- a) hodnocení pravidelných zpráv o plnění rozpočtu a ekonomickém vývoji?
- b) schvalování trvalého vázání výdajů na základě schválení vlády?
- c) schvalování případných úprav rozpočtu, včetně návrhů na přesuny mezi hlavními kapitolami již přijatého rozpočtu, pokud to je požadováno?

Sledování výkonu vládních jednotek

1. Vytváří vláda dostatečně kvalitní prostředí, které podporuje a vyžaduje zlepšování výkonnosti organizací a jednotlivců?

2. Jsou informace o snadno měřitelných činnostech shromažďovány a využívány výdajovými jednotkami? Využívá je ministerstvo financí?

*3. Mají řídicí pracovníci, kteří jsou odpovědní za realizaci vládních programů a projektů, jasně stanovená krátkodobá a dlouhodobá výkonnostní kritéria ve vazbě na splnění výdajových priorit a cílů?

*4. Jsou takové postupy formulovány pro všechny úrovně řízení, které mají odpovědnost za výdaje?

*5. Používá se metod založených na zpětném sledování výkonových informací (systematické sledování nákladů a výstupů, vykazování ukazatelů využití, vhodnosti či včasnosti, kvality apod.) k možným úpravám budoucích výdajových politik?

*6. Existuje systematické rozhodování, které zajistí, aby systémy orientované na výkony byly zavedeny jedině po zpracování podrobných analýz jejich možného dopadu?

Hodnocení

1. Existuje dostatečná kapacita, která by uspokojila nároky EU na sledování a hodnocení politik Komise?

2. Jsou výsledky hodnocení zveřejňovány?

*3. Jsou takové výsledky hodnocení využity při rozhodování o budoucí podobě rozpočtů?

*4. Existuje právní nebo jiný požadavek, aby veškeré programy/projekty podléhaly formálnímu hodnocení?

*5. Je zajištěn mechanismus pravidelného hodnocení všech programů (např. vyžaduje se každoroční hodnocení určitého procenta programů/projektu nebo jednou za pět let vyhodnocení každé vládní operace)?

*6. Jsou postupy a standardy hodnocení stanoveny ministerstvem financí nebo jinou příslušnou institucí?

i) Účetnictví a předkládání výkazů a zpráv

1. Existuje jednotný systém klasifikace pro potřeby rozpočtování a účetnictví regulovaný ministerstvem financí/státní pokladnou?

2. Zahrnuje rozpočtová skladba organizační hledisko a ekonomické (druhovému) a funkční členění příjmů a výdajů odpovídající metodice GFS a standardům COFOG?

3. Účetní osnova by měla být komplexní. Zahrnuje účty aktiv, pasiv, vládního jmění, příjmů a výdajů v takové podobě, aby se z nich dala sestavit finanční uzávěrka?
4. Odpovídá definice nárokových výdajů, závazků, plateb apod. používaná v účetnictví informačním požadavkům ES?
5. Je účetnictví shodné a společné pro všechny úrovně vlády a umožňuje sestavit konsolidovaný přehled o veřejných financích?
6. Existuje úplný a aktuální přehled všech postupů a nařízení, která se vztahují k účetnictví?
7. Přípravují se v průběhu rozpočtového roku zprávy o plnění výdajů, které projednává vláda a parlament?
8. Sestavuje se závěrečný účet, který se po ověření předkládá k projednání parlamentu v relativně krátké době po skončení rozpočtového roku?
9. Je účetnictví schopno poskytnout údaje o závazcích i o pokladních operacích?

-
- *10. Vykazují se pasiva/závazky (například důchody státních úředníků) v souladu s obecnými principy aktuálního účetnictví?
 - *11. Existuje záměr a harmonogram zavést podrobnou klasifikaci programů (obsahující kategorie program/činnost/projekt)?
 - *12. Provádí se pravidelná inventarizace hmotného majetku a jsou zavedeny principy jeho ohodnocení a vykazování odpovídající aktuálnímu účetnictví?
-

j) Veřejné zakázky

Dobré finanční řízení a přesně stanovené postupy kontroly a finančního auditu jsou podstatné pro účinné zadávání a správu veřejných zakázek. Těmto prvkům se věnuje následující část dotazníku.

1. Dokáže zákonná úprava vztahující se k veřejným zakázkám:
 - a) vymezit subjekty a úroveň vlády, které podléhají těmto zákonům?
 - b) vytvořit podmínky pro založení ústřední agentury, která má odpovědnost za zavedení a provádění celkové politiky zadávání veřejných zakázek?
 - c) zabezpečit podzákoné normy a procedury vedoucí k zefektivnění celého systému?
 - d) definovat rozhodovací pravomoc za výběr dodavatele na klíčových úrovních státní správy?
 - e) stanovit povolenou výjimku a subjekt, který je oprávněn ji udělit?
 - f) zajistit dostatečnou právní úpravu pro postup při možných stížnostech na průběh organizování veřejné zakázky?

- g) stanovit rychlé a jasné tresty za případný podvod nebo zneužití pravomoci?
 - h) zajistit soulad mezi podmínkami obsaženými ve směrnících ES a v dobré praxi doporučované členským státům?
2. Definují procedury při zadávání veřejných zakázek:
- a) jednotlivé fáze procedury při výběru dodávky zboží, výstavby nebo nákupu služeb?
 - b) standardní dokumentaci pro opakující se rutinní operace?
 - c) standardní postupy pro podávání nabídek, jejich otevírání, hodnocení, zveřejnění a registraci?
 - d) harmonogramy a pravidla zveřejňování záměru odpovídající standardům ES?
 - e) způsoby předcházení omylům založené na kontrolních metodách?
3. Je agentura spravující veřejné zakázky:
- a) nezávislým subjektem, nebo institucí spadající pod ústřední orgán vlády (např. ministerstvo financí nebo kancelář premiéra, případně podléhá přímo kabinetu)?
 - b) vybavena pravomocí shromažďovat, vyhodnocovat a statisticky vykazovat údaje o všech veřejných zakázkách vypsaných všemi subjekty definovanými v zákoně?
 - c) odpovědná za přípravu a zajištění školicích programů pro pracovníky, kteří se zabývají administrativou veřejných zakázek?
 - d) poradním orgánem vlády, který doporučuje možné výjimky a změny ve zvolené politice zadávání veřejných zakázek?
 - e) odpovědná za vydávání materiálů a standardů souvisejících se zadáváním a sledováním veřejných zakázek?
 - f) dostatečně personálně vybavená? Má dobře proškolené a schopné pracovníky?

Zavádění nového systému a školení

1. Existují speciální výběrové a školicí programy pro úředníky zabývající se veřejnými zakázkami?
2. Jsou pracovníci implementačních agentur školeni ve znalosti požadavků ES ve věci veřejných zakázek?
3. Mají zadavatelé i školicí centra k dispozici v dostatečném množství a kvalitě příručky, standardní formuláře a výkazy?
4. Existují speciální programy určené pro možné zájemce o veřejné zakázky ze soukromého sektoru?

Vyřizování stížností a rozhodování sporů

1. Existuje jasný a průhledný způsob podávání stížností na průběh či rozhodnutí, případně jiných typů stížností?
2. Existuje odvolací orgán, který by nebyl součástí subjektu vyhlašujícího veřejnou soutěž?

k) Vnitřní kontrola a vnitřní audit*Zavádění a prosazování*

1. Existují zákony nebo jiné předpisy, které určují navzájem se podporující postupy, systémy a činnosti vnitřní kontroly, které zahrnují rovněž vnitřní audit?
2. Odpovídá účetnictví a výkaznictví základním pravidlům uvedeným výše pod položkou i)?
3. Uplatňuje se předběžná kontrola závazků a plateb, pokud možno uvnitř výdajových jednotek?
4. Odpovídají pravidla pro zadávání veřejných zakázek standardům uvedeným pod položkou j)?
5. Fungují uvnitř vlády mechanismy zaměřené na předcházení nesprávnému užití veřejných prostředků (včetně subjektů, které využívají prostředky plynoucí z EU prostřednictvím Národního fondu a implementačních agentur)? Jsou podobné prvky zabudovány do systému rozdělování pravomocí a odpovědnosti a do systému jejich delegování?
6. Existují postupy k předcházení podvodům a nezákonným činnostem a zákony umožňující náhradu škod způsobených takovým jednáním nebo opomenutím?
7. Funguje nejvyšší kontrolní úřad, který dohlíží nad vnitřními kontrolními systémy a který může v případě pochybností přezkoumat jakoukoliv operaci?
8. Jsou zavedeny postupy pro boj proti korupci a podvodům, ať již v rámci ústředního útvaru kontroly, nebo v jiné instituci ústřední vlády?

*9. Existuje na ministerstvu financí či na jiném ústředním orgánu útvar kontroly oprávněný k vydávání standardů, poskytování poradenství a monitorování činnosti v rámci centrální vlády?

*10. Jsou kontrolní mechanismy dostatečně integrovány s výkaznictvím a s rozpočtováním?

*11. Existují komputeroizované informační systémy orientované na podporu standardů řízení vnitřní kontroly a jsou ověřována specializovanými pracovníky auditu?

Vnitřní audit

Jiné modely vnitřního auditu, zejména model vrchního inspektorátu financí, mohou být stejně účinné. Země, které používají takové modely, by měly následující otázky interpretovat v závislosti na konkrétní situaci:

1. Jsou na výdajových ministerstvech vytvořeny útvary vnitřního auditu?
2. Podléhají tyto útvary přímo vlastnímu výkonnému řediteli, aby byla zajištěna jejich nezávislost na kontrolovaném subjektu?
3. Mají mandát k provádění:
 - finančního auditu?
 - auditu systému?
 - auditu veřejných zakázek a zásobování vládního sektoru?
 - přezkoumání vnitřního řídicího uspořádání (jako různých politik, organizačních struktur, pracovních manuálů, nábory zaměstnanců a jejich kariérního postupu, disciplinárního systému)?
4. Mají všechny výdajové jednotky povinnost zřídit vlastní útvar vnitřního auditu, pokud nepodléhají auditu prováděnému výdajovým ministerstvem?
5. Existují písemné standardy a postupy vnitřního auditu, které odpovídají požadavkům INTOSAI a EU?

*6. Jsou postupy a standardy vnitřního auditu utvářeny a sledovány ústředním útvarem kontroly a auditu v rámci ministerstva financí nebo jinde?

*7. Ověřuje ústřední útvar kontroly a auditu znalosti a schopnosti auditorů?

*8. Mají externí auditoři možnost pracovat se zprávami interních auditorů?

*9. Mají interní auditoři možnost při přípravě plánu činností spolupracovat s externími auditory?

*10. Existují speciální pravidla chování určená pro interní auditory?

1. Požadavky Evropské unie na finanční kontrolu

1. Existuje propracovaný a úplný právní základ zavádějící systémy, principy a činnosti finanční kontroly, včetně mechanismu vnitřního auditu/inspektorátu?
 - a) Jsou instituce odpovědné za předkládání výkazů a zpráv Evropské komisi schopny poskytnout Komisi příslušné odkazy na právní normy a seznam osob a organizací určených k řízení a kontrole prostředků přicházejících z EU tak, jak to vyžadují Nařízení Rady 1257/1999, 1258/1999 a 1260/1999 až 1268/1999 a Nařízení Komise 2064/97?
 - b) Existuje právní základ pro vytvoření systému vnitřního finančního auditu/inspektorátu?
 - c) Mají pracovníci vnitřního auditu/vrchního inspektorátu financí zákonem podložené oprávnění k provádění auditu týkajícího se všech důležitých operací?

- d) Má orgán vnitřního auditu nebo vrchní inspektorát financí oprávnění provádět audit řízení, financování a prováděných činností?
 - e) Zajišťuje právní úprava jasné oddělení odpovědností za finanční kontrolu prováděnou v rámci jednotlivých vládních institucí?
 - f) Jsou odpovídající opatření předkládána a schvalována jako zákonné normy, tedy jako zákony přijímané parlamentem, případně jako vládní vyhlášky?
2. V každém státě by měly být zavedeny systém a pravidla vnitřní manažerské kontroly.
- a) Existují dobře zavedené a fungující účetní standardy a standardy výkaznictví?
 - b) Jsou tyto standardy zavedeny jako psaná pravidla nebo směrnice?
 - c) Je zaveden komputerizovaný účetní systém?
 - d) Vymezuje účetní a výkazní systém kontrolu průběhu zpracování, v jejímž rámci lze data vyhledávat dopředu i zpětně v účetním systému tak, že auditori i vedoucí pracovníci mají možnost přiřadit ke každému účetnímu zápisu jeho zdroj?
 - e) Vyhovuje postup zpracovávání auditu indikativním požadavkům uváděným v Příloze Nařízení Komise 2064/97?
 - f) Používá se předběžná kontrola závazků a plateb?
 - g) Odpovídá tato předběžná kontrola požadavkům zmiňovaným např. v Nařízeních Rady 1257/1999, 1258/1999 a 1260/1999 až 1267/1999 a Nařízení Komise 2064/97?
 - h) Jsou splněny požadavky na ex ante kontrolu veřejných zakázek v úpravě zmiňované ve Finančním nařízení nebo v jiném předpise, např. Nařízení Rady 1266/1999 a 1267/1999?
 - i) Dochází k systematické následné kontrole zadávání veřejných zakázek?
 - j) Provádí odpovědná instituce kontrolu výběru a správy vlastních zdrojů (cel, vyrovnávacích dávek, DPH, podílu na HDP) v souladu s Nařízeními 1552/89, 1553/89, 88/376 a 94/728?
3. Je třeba, aby došlo ke zřízení funkčně nezávislého systému vnitřního auditu/inspekce v odpovídajícím rozsahu.
- a) Jsou útvary vnitřního auditu působící v implementačních agenturách, které obhospodařují fondy EU, schopny plnit své povinnosti nezávisle na výdajových jednotkách, jak požaduje Příloha III Nařízení Rady 1267/1999, Příloha Nařízení Rady 1266/1999 a Příloha Nařízení Komise 1663/1995?
 - b) Podává vnitřní audit zprávu nejvýše postavenému vládnímu úředníkovi nebo vysokému představiteli jmenovanému v rámci ministerstva či jiné vládní organizace?
 - c) Je nezávislost útvaru vnitřního auditu vhodně zajištěna ve shodě s požadavky obsaženými v Příloze Nařízení Rady 1266/1999 a Příloze Nařízení Komise 1663/95?

- d) Přípravuje organizace odpovědná za konečné potvrzení výdajů z programů EU zprávy pro ústřední vládu (např. pro ministra financí) nebo pro parlament (případně nejvyšší kontrolní úřad)?
 - e) Kontroluje vnitřní audit/vrchní finanční inspektorát všechny odpovídající prostředky pravidelně a systematicky?
 - f) Provádí vnitřní audit/vrchní inspektorát financí finanční audit, audit řízení a rovněž audit výkonů, včetně určování oprávněnosti a/nebo účelnosti finančního řízení systému jako takového, jak to vyžaduje například Nařízení 1260/1999, článek 38 a Příloha Nařízení 1663/95?
 - g) Používá vnitřní audit/vrchní inspektorát financí mezinárodně přijaté/uznávané standardy auditu, které zmiňuje například příloha Nařízení Rady 1266/1999, Příloha III a Nařízení 1267/1999 a Příloha Nařízení Komise 1663/95?
 - h) Disponuje vnitřní audit/vrchní inspektorát financí technickým vybavením a kompetencemi potřebnými k provádění a zdokumentování náhodných kontrol a analýzy rizik, které požaduje například Nařízení Komise 2064/97, článek 3?
 - i) Používají se standardy auditu a prováděcí směrnice na státní správu jako celek?
 - j) Je nějaká instituce odpovědná za koordinaci standardů auditu a užívaných metodik, dohled nad nimi a jejich obnovování?
4. Je třeba zavést systémy, které umožní předcházet podvodům a získávat zpět všechny prostředky ztracené v důsledku podvodu či opomenutí:
- a) Existují mechanismy zaměřené na zabránění podvodům a zajištění náhrady ztrát vzniklých podvody nebo opomenutími, které jsou specifikovány například v Nařízení Rady 595/91, Nařízení Komise 1681/94, Nařízení Rady 1260/1999 a 1258/1999?
 - b) Zajišťuje současná legislativa/jiné podzákonné normy možnost zpětného získání částky ztracené v důsledku podvodu nebo opomenutí, jak to definuje Nařízení 2988/95 v článku 4?
 - c) Používá se systém pravidelného informování o odhalených podvodech a následných akcích, jež by se zasílaly Komisi, jak to vyžaduje např. Nařízení 1260/1999, článek 38 a 1258/1999, článek 8?
 - d) Byla vytvořena instituce odpovědná za koordinaci a spolupráci v boji proti korupci a zneužívání veřejných prostředků?
 - e) Spolupracuje a koordinuje tato instituce svoji činnost s *European Anti-Fraud Office* (OLAF), jak stanoví Mezivládní nařízení 1073/1999 a Nařízení Rady 1074/1999.

m) Vnější audit

Následující otázky se zaměřují na metodické, institucionální a právní problémy spojené s vnějším auditem. Efektivnost a účelnost vlastních činností nejvyššího kontrolního úřadu by za použití mnohem detailnějších analýz měli posuzovat a rozvíjet profesionální auditoři.

1. Existuje externí auditor (nejvyšší auditor, kontrolní dvůr, Národní kontrolní úřad), který je ze zákona nezávislý na vládě a má informační povinnost vůči parlamentu?
2. Vztahují se jasně určené pravomoci kontrolního úřadu na využívání veškerých veřejných prostředků všemi veřejnými institucemi, včetně prostředků poskytovaných EU?
3. Vykonává auditor kontrolu výkonů, finanční audit a rovněž kontrolu správnosti v takové míře, jak požadují standardy INTOSAI 38 – 40?
4. Disponuje nejvyšší kontrolní úřad těmito znaky nezávislosti?
 - Rozhoduje se sám o tom, které subjekty podrobí kontrole.
 - Má právo prozkoumat veškeré postupy související s kontrolními systémy dané organizace a doporučit možná zlepšení.
 - Může se zabývat pouze jednotlivými operacemi, je-li kontrolní systém jako celek považován za vyhovující.
 - Je oprávněn předkládat své zprávy parlamentu a zveřejňovat je.
 - Je oprávněn sám rozhodovat o personálním a finančním vybavení úřadu při jediném omezení, a to schvalování rozpočtu parlamentem.
 - Může si sám vybírat zaměstnance pouze podle jejich profesionální úrovně.
5. Musejí pracovníci kontrolního úřadu dodržovat zvláštní pravidla chování?
6. Působí v parlamentu speciální komise a/nebo existuje zvláštní procedura projednávání zpráv o vnějším auditu?
7. Je vláda povinna sledovat doporučení externího auditora a veřejně na něj reagovat?
8. Spolupracuje nejvyšší kontrolní úřad s Evropským dvorem auditorů a mezinárodními asociacemi externích auditorů?
9. Řídí se externí auditor mezinárodně uznávanými kontrolními standardy, které odpovídají požadavkům EU?
10. Využívá externí auditor při své práci zpráv vnitřní kontroly, aby zabránil duplicitnímu provádění kontroly?
11. Spolupracuje externí auditor při přípravě plánů kontroly s útvary vnitřní kontroly?

n) Organizace a možnosti provádění reform

1. Existuje v písemné formě strategie, která stanoví způsoby zavádění systému řízení výdajů blízké praxi západní Evropy a odpovídající standardům ES?

2. Je taková strategie podporována ministerstvem financí? Jaký je postoj dalších ministerstev?
3. Existuje na ministerstvu financí speciální útvar nebo jednotka, které by měly za úkol modernizovat rozpočtový systém?
4. Má tento útvar dostatečné personální vybavení a věnuje se výhradně přípravě a provádění reformy?
5. Zahrnuje strategie rovněž harmonogram jednotlivých etap zavádění reforem? Je harmonogram dodržován?
6. Dochází k pravidelným konzultacím mezi pracovníky odpovědnými za přípravu reformy a pracovníky z dalších odborů ministerstva financí, zejména z odborů zabývajících se rozpočtovými výhledy, sestavováním rozpočtu, účetnictvím, sledováním plnění rozpočtu?
7. Patří sektorové odbory ministerstva financí spolu s odborem zabývajícím se přípravou rozpočtu pod stejného nadřízeného?
8. Došlo již k proškolení pracovníků sektorových odborů tak, aby byli připraveni na nové pojetí své práce, v jehož rámci budou vystupovat spíše jako kontroloři výdajů než jako obháječi svých sektorů?
9. Realizují se systematická školení a programy pro pracovníky ministerstva financí? Realizují se podobná školení také pro pracovníky finančního řízení rezortních ministerstev a výdajových jednotek?
10. Odpovídá náplň a rozvržení školicích programů postupu reformy?
11. Má útvar zabývající se reformou možnost konzultací a jiné podpory ze strany EU, dalších mezinárodních organizací a případných spolupracovníků z jiných zemí v rámci dvoustranných projektů?
12. Byla reformní strategie předložena podnikatelům a vědecké obci a byla získána jejich podpora?

POZNÁMKY

1. Dotazník, sestavený za přispění a spolupráce Larryho O'Toola, vychází z prací mnoha organizací i jednotlivců, teoretiků i praktiků z mnoha zemí. Některé z otázek byly upraveny, jiné přejaty v původní podobě z dotazníků a hodnotících tabulek uveřejněných při jiné příležitosti MMF, OECD, Světovou bankou nebo Evropskou komisí.
2. Kvůli přehlednosti jsou „otázky pro pokročilé“ označeny hvězdičkou a od základních otázek odděleny čarou.

PŘÍLOHA II

ZALOŽENÍ SYSTÉMU NÁRODNÍHO FONDU

Tato příloha nabízí návod/doporučení pro založení systému Národního fondu v zemích střední a východní Evropy, které se připravují na členství v EU.

Systém Národního fondu je koncept vyvinutý Evropskou komisí pro řízení pomoci (fondů) ES kandidátským zemím před datem vstupu. Po vstupu se předpokládá, že země již bude mít založen systém pro řízení fondů EU a národní rozpočet (včetně všech národních zdrojů), který bude splňovat požadavky Evropské unie ve smyslu řízení, odpovědnosti i kontroly.

Kandidátské země jsou nabádány k tomu, aby nezakládaly dva oddělené systémy – pro řízení pomoci ES a pomocí národního rozpočtu. Dvojitý nebo paralelní systém bude vyžadovat více zdrojů než fungování jednoho systému a může se ukázat jako méně efektivní.

Při navrhování systému Národního fondu by měla země zhodnotit svůj současný správní systém a užívané postupy a na základě toho posoudit, zda jsou v souladu s požadavky EU. Mnohé struktury a postupy mohou být pro splnění požadavků EU postačující nebo mohou vyžadovat jen drobné úpravy. Jiné mohou být nově strukturovány nebo nově založeny tak, aby vyhověly normám EU.

Tento dokument je rozdělen do osmi částí, z nichž každá je zaměřena na okruh otázek, které musejí být při zakládání systému Národního fondu posouzeny. Jde o:

- systém pro řízení fondů EU (systém Národního fondu),
- plnění rozpočtu, platební a účetní postupy,
- finanční kontrolu a audit,
- zadávání zakázek podle pravidel Phare (*Phare DIS Rules*),
- monitorování a hodnocení,
- řízení prostředků z fondů Phare, SAPARD a ISPA,
- rozpočtový proces, programování prostředků EU a spolufinancování,
- nesrovnalosti, podvody a vymáhání nesprávně vynaložených výdajů.

A. Systém pro řízení fondů EU (systém Národního fondu)

1. Národní fond

Neexistuje žádné unikátní „modelové“ řešení pro založení systému Národního fondu. Každá země si musí vybrat svůj vlastní přístup a identifikovat příslušné institucionální odpovědnosti. Mnoho kandidátských zemí se rozhodlo měřit Národní fond do odpovědnosti ministerstva financí.

- Bude Národní fond samostatným oddělením (sekcí nebo odborem) na ministerstvu financí?
- Nebo bude Národní fond integrován s celkovým systémem řízení státní pokladny na ministerstvu financí, tj. nebude fungovat samostatně, ale budou pouze vyčleněni úředníci zodpovědní za prostředky EU?
- Byly zpracovány/schváleny mandát a odpovědnosti Národního fondu?
- Kolik pracovníků pracuje v Národním fondu a jaké jsou jejich funkce (popisy práce)?
- Jaké je postavení pracovníků Národního fondu (státní úředníci, státní zaměstnanci nebo externisté na základě smlouvy)? Komu se zodpovídají?

2. Implementační agentury

K implementaci prostředků ES v rámci systému Národního fondu bylo připraveno Memorandum porozumění a Finanční dohody. Tyto dokumenty byly podepsány společně kandidátskou zemí a Evropskou komisí s předpokladem založení implementačních agentur. Vzhledem k tomu, že neexistuje standard Společenství pro implementační agentury, je na každé kandidátské zemi, aby si vybrala, jak budou implementační agentury založeny a jakou budou mít institucionální strukturu.

- Jakou institucionální strukturu mají implementační agentury? Jsou to oddělení nebo odbory na příslušných ministerstvech, nebo samostatné instituce?
- Jaké mají mandáty a funkční kompetence implementační agentury?
- Jaký je počet pracovníků a s jaké mají úlohy a odpovědnosti?
- Jaké je postavení pracovníků implementační agentury (státní úředníci, státní zaměstnanci nebo externisté na základě smlouvy)? Komu jsou odpovědní?
- Kdo nese konečnou odpovědnost za činnost implementační agentury a kdo za ní skládá účty?
- Jaký je vztah mezi schvalujícím úředníkem programu a implementační agenturou?

3. Centrální finanční a kontraktační jednotka

Všechny kandidátské země měly doposud Centrální finanční a kontraktační jednotku (CFCU).

- Bude tato jednotka transformována do Národního fondu? Jestliže ano, bude založena jiná implementační jednotka pro přípravu institucí?

- Bude CFCU pokračovat jako jedna z implementačních agentur (tj. pro přípravu institucí a/nebo jako podpora příslušným ministerstvům, regionálním a místním úřadům, které nemají vybudovanou kapacitu připravenou dostát pravidlům Phare)?

4. Legislativa

Vzhledem k tomu, že systém Národního fondu zahrnuje nové a odlišné odpovědnosti a úkoly pro rezortní ministerstva a vládní organizace, měla by být k dispozici potřebná nová legislativa (primární nebo sekundární) – nebo alespoň pracovní manuály a metodiky –, která by tyto nové úlohy a odpovědnosti vyjasnila.

- Byla připravena nějaká legislativa (primární nebo sekundární) nebo jiná oficiální dokumentace, která definuje příslušné odpovědnosti Národního fondu a implementačních agentur?
- Jestliže ne, jak budou nové odpovědnosti rozděleny mezi jednotlivé instituce?

5. Implementační manuály a metodiky

Založení systému Národního fondu bude vyžadovat, aby dotyčné organizace byly schopny postupovat podle systému Phare (DIS) a aby tento systém byl auditován. Státní správa každé země bude muset vypracovat vlastní postupy, které budou vyhovovat jak systému Národního fondu, tak systému správnímu.

- Byl vypracován manuál nebo jiné podrobné pokyny, které popisují systém Národního fondu a určují aktivity a odpovědnosti každé dotyčné instituce?
- Byla vypracována standardní dokumentace pro Národní fond, jako například následující?

1. Formuláře

- žádosti o platby
- platební razítka
- platební příkazy
- formulář pro předkládání nabídek a smluv a informací o druhé smluvní straně

2. Zprávy

- plány aktivit
 - plány výplat
 - zprávy o závazcích a platbách
 - zprávy o činnosti
- Kdo je/bude zodpovědný za přípravu takové dokumentace a jaká jsou pravidla pro podepisování a předkládání?

B. Plnění rozpočtu, platby a účetnictví

1. Funkce pokladny

Některé kandidátské země provozují svůj systém finančního řízení na základě centrální pokladny, která provádí všechny platby pro rezortní ministerstva a ostatní vládní instituce.

- Budou prostředky EU realizovány prostřednictvím stejného pokladního systému? Budou klasifikovány podle systému rozpočtové skladby (správní jednotky, ekonomické kategorie, funkce)? Budou účtovány v systému rozpočtového účtování?
- Jestliže ne, jaký je systém plnění rozpočtu, tj. kdo provádí platby dodavatelům atd.?
- Provádí pokladna všechny platby pro výdajové vládní jednotky?
- Provádí pokladna všechny platby týkající se prostředků EU?
- Budou místní orgány přímými příjemci grantů EU? Jak jsou místní orgány zapojeny do řídicího procesu prostředků EU (jaké mají funkce, jak jsou jim tyto prostředky převáděny a jak jsou tyto transakce uvedeny v jejich rozpočtu)?

2. Vztahy s rozpočtem

Způsob, jakým jsou prostředky EU zapojeny do rozpočtu, bude důležitý pro plnění rozpočtu, identifikaci spolufinancování, přípravu rozpočtových účtů, jejich vykazování a podávání zpráv o plnění a užití těchto prostředků.

- Je spolufinancování vyznačeno v rozpočtu jako spolufinancování, tj. může být identifikováno?
- Jakým způsobem byly prostředky EU a spolufinancování zapojeny do rozpočtu – například jako „souhrnné částky“, nebo podle příslušných programů a ministerstev?
- Jsou prostředky EU zahrnuty v rozpočtovém dopisu/pokynech pro přípravu návrhu ročního rozpočtu ministerstvem financí?
- Jak budou prostředky EU klasifikovány na výdajové a příjmové straně rozpočtu? Budou identifikovatelné jako prostředky EU?
- Jak budou prostředky spolufinancované národním rozpočtem identifikovány a vztahovány k odpovídajícím prostředkům EU?

3. Systémy finančního řízení

V závislosti na návrhu systému Národního fondu může být odpovědnost za finanční řízení prostředků EU svěřena různým institucím (ministerstvu financí, pokladně, implementačním agenturám, centrální bance atd.).

- Kdo je odpovědný za řízení finančních prostředků z EU?

- Kde budou umístěny bankovní účty Národního fondu?
- Jsou tyto bankovní účty konsolidovány s ostatními bankovními účty, vstupují do celkové pokladní pozice? Jestliže ano, jak často jsou konsolidovaná data připravována? Denně, týdně?
- Jak je zabezpečeno řízení (potenciálních) finančních rizik (např. úroků, pohybů měnového kurzu atd.)? Jaké techniky jsou používány k řízení těchto rizik? Kdo je za řízení finančních rizik odpovědný?

4. Systémy rozpočtového účetnictví

Systém rozpočtového účetnictví provozovaný v současnosti v některých kandidátských zemích je schopen pracovat s různými měnami, takže používání účtů v euru by nemělo být problémem. Přesto je důležité, aby účetní systém splňoval požadavky výkaznictví a monitorovacích zpráv a zajišťoval odpovídající audit.

- Umožňuje systém zaznamenat pohyby prostředků EU s osmimístným kódem, provázat platby s kontrakty a provázat kontrakty s programy, projekty a jejich dílčími projekty?
- Jaký druh finanční analýzy a finančních výkazů a zpráv o plnění může být vypracován na základě účetního systému?
- Může být tento systém používán jako základ pro předkládání výkazů Komisi a pro žádosti o doplnění prostředků?
- Tvoří se rezervy z titulu změn měnového kurzu mezi eurem a jednotkami národní měny? Na jakém základě jsou zaúčtovány zisky a ztráty z kurzových pohybů?
- Jak se účtuje o hmotných aktivech (např. půda, budovy, infrastruktura, vybavení) pořízených z prostředků EU? Jak jsou tato aktiva oceněna? Jsou tato aktiva systematicky odepisována?

5. Systém Perseus

Evropská komise vyžaduje, aby se k vykazování užití prostředků Evropské komisi používal systém Perseus. Vzhledem k tomu, že tento systém nemůže být konsolidován a musí být provozován několika institucemi, musí být rozhodnuto, která/é instituce za něj bude/ou odpovědná/é a bude/ou ho spravovat.

- Kdo bude zodpovědný za řízení a předkládání výkazů a komentářů v rámci systému Perseus? Národní fond, nebo implementační agentury, nebo všichni?
- Jakým způsobem jsou rozděleny zodpovědnosti za systém Perseus, tj. kdo je zodpovědný za jednotlivé části systému?
- Jak bude Národní fond kontrolovat údaje vyplňované implementačními agenturami?

C. Finanční kontrola a audit

Většina otázek týkajících se vnitřní kontroly i vnitřního a vnějšího auditu se vztahuje obecně k řízení veřejných výdajů (viz kapitoly 10 a 14). Otázky zmíněné v této části jsou omezeny pouze na ty, které mají zvláštní význam pro řízení prostředků prostřednictvím Národního fondu.

- Má ministerstvo financí speciální úlohu ve věci prostředků EU vůči odborům/oddělením vnitřního auditu na jednotlivých ministerstvech?
- Jaké odpovědnosti mají oddělení odpovědná za vnitřní audit na jednotlivých ministerstvech ve vztahu k řízení prostředků EU?
- Jaké jsou role a odpovědnosti nejvyššího kontrolního úřadu ve vztahu k těmto prostředkům?
- Zahrnují zákony týkající se vnitřního a vnějšího auditu i vnější zdroje?

D. Zadávání zakázek podle pravidel Phare

Je důležité zajistit, aby odbory/oddělení, které jsou zodpovědné za dodržování a uplatňování současných národních pravidel pro zadávání zakázek, byly nejen seznámeny se systémem Phare DIS (*Decentralised Implementation Systems*), ale aby byly také schopny řídit/vést a monitorovat instituce, které tento systém implementují.

- Byli pracovníci jednotlivých ministerstev vyškoleni v pravidlech zadávání veřejných zakázek v souladu s pravidly DIS?
- Jsou pracovníci implementačních agentur, které hospodaří s prostředky EU, schopni uplatňovat systém zadávání zakázek DIS?
- Mají rezortní ministerstva zkušenosti s veřejnými zakázkami podle pravidel DIS (FIDIC)?
- Byli pracovníci vnitřního a vnějšího auditu vyškoleni v postupech DIS a FIDIC?

E. Monitorování a hodnocení

Se založením systému Národního fondu se zvýšily požadavky na kandidátské země v oblasti monitorování prostředků Společenství. V každé kandidátské zemi musí být založen Systém monitorovacích výborů v čele se Společným monitorovacím výborem. Monitorovací výbory budou sledovat programy na základě zpráv a hodnocení (které mohou být zadány tímto výborem). Každá země bude muset vypracovat postupy pro naplnění těchto požadavků.

Vzhledem k rozdělení funkční zodpovědnosti musí být oddělena funkce realizační od funkce monitorování programu.

- Které instituce jsou zodpovědné za programování prostředků EU?
- Které instituce jsou zodpovědné za celkové programování SAPARD a ISPA?
- Které instituce jsou zodpovědné za monitorování a implementaci prostředků z programů EU?
- Kdo je zodpovědný za založení monitorovacího systému?
- Které instituce jsou zodpovědné za přípravu monitorovacích zpráv?
- Které instituce jsou zodpovědné za přípravu standardu monitorovacích zpráv?

- Byly založeny požadované monitorovací výbory?
- Existuje vnitřní směrnice pro přípravu monitorovacího systému, která zajišťuje, aby monitorování poskytovalo přesný obraz skutečnosti?
- Jak se nakládá s výsledky tohoto monitorování? Jsou využívány pro hodnocení efektivnosti výkonu politik a vynakládání veřejných prostředků? Kdo zpracovává tato hodnocení? Jaké jsou jeho dopady na politické úrovni?

F. Řízení prostředků Phare, SAPARD a ISPA

- Jsou národní rozpočet a SAPARD realizovány prostřednictvím stejného systému?
- Kdo je zodpovědný za realizaci SAPARD?
- Jaké jsou úkoly agentury SAPARD?
- Byly odděleny programovací a realizační funkce pro SAPARD?
- Byly pro SAPARD vytvořeny funkce předběžné kontroly a vnitřního auditu?
- Provádí pokladna úhrady pro SAPARD? Nebo byla platební funkce delegována na jiné instituce?
- Který orgán je zodpovědný za akreditaci platební agentury pro SAPARD?
- Která instituce je zodpovědná za certifikaci plateb v rámci SAPARD? Kdo provádí certifikaci (auditorská firma, národní orgán finanční kontroly nebo někdo jiný)?
- Jaký je současný systém pro řízení infrastrukturních investic (zejména dopravních a do životního prostředí)? Které instituce se ho účastní? Jsou tyto instituce zodpovědné za programy Phare v dopravě a životním prostředí? Jsou tyto instituce zodpovědné za ISPA?
- Jsou regionální orgány zapojeny do realizace programů financovaných z ISPA? Jaká je jejich role?
- Kdo jsou koneční příjemci projektů ISPA? Jaká je jejich role při realizaci projektu?

G. Rozpočtový proces, programování prostředků fondů EU a spolufinancování

S Předvstupním partnerstvím a Národním rozvojovým plánem se programování prostředků EU posunulo k užší vazbě s národním rozpočtováním a k víceletému rozpočtování. Přestože programování prostředků Společenství je postupem, který je od rozpočtového procesu jako takového oddělen, musí systém zabezpečovat úzkou koordinaci mezi oběma systémy.

- Která instituce je zodpovědná za programování prostředků od EU?
- Kdo je zodpovědný za Národní rozvojový plán a za jeho monitorování?
- Kdo je zodpovědný za Předvstupní partnerství a Národní program pro transpozici *acquis*?

- Jak je programování prostředků EU koordinováno s rozpočtovým procesem a programem veřejných investic?
- Existuje právní vztah mezi národním koordinátorem pomoci a národním schvalujícím úředníkem?

H. Nesrovnalosti, podvody a vymáhání nesprávně vynaložených výdajů

Je žádoucí, aby byly připraveny funkční systémy pro předcházení nesprávným postupům, pro jejich odhalování a nápravná opatření, zejména ta, jež vedou ke zpětnému vymáhání částek, které byly důsledkem nesprávností nebo zanedbání ztraceny. Je třeba přezkoumat požadavky na předcházení nesprávnostem, jejich odhalování a nápravu, a to pro každé příslušné nařízení ES (například cla, Phare, ISPA a SAPARD).

Hlavními kritérii pro posuzování efektivnosti systému je míra, v níž systém: 1. zahrnuje a priori preventivní kontroly, jak je požadováno příslušnými nařízeními ES, 2. na základě využití současných zákonů a sekundární legislativy umožňuje zpětné vymáhání ztracených částek (včetně odškodného a/nebo pokut), k jejichž ztrátě došlo v důsledku nesprávností, zanedbání nebo omylů, 3. zahrnuje struktury pro boj proti podvodům a/nebo korupci (a to prostřednictvím jak existujících národních institucí, tak samostatných institucí) v souladu s požadavky a nařízeními ES.

- Jaké systémy a postupy existují k odhalení a potírání finančních nesprávností a podvodů, včetně opatření pro zpětné získávání neodůvodněných nákladů?
- Jaká opatření existují v národní legislativě, včetně administrativních předpisů, k umožnění zpětného vymáhání prostředků ztracených v důsledku nesprávností a podvodů?
- Je možné uložit správní pokuty a tresty bez zapojení správního nebo trestního soudu?
- Je možné bez účasti soudů získat zpět od dodavatele nebo příjemce zneužitou nebo nesprávně vydanou částku v případě, že podmínky pro využívání, včetně možnosti zpětného získání, byly dodavatelé nebo příjemci oznámeny předem a byly jím akceptovány písemně?
- Existuje legislativa, kterou by mohly soudy uplatnit v případech zneužití veřejných prostředků, včetně případů nesouladu s nařízeními platnými pro poskytnutí těchto prostředků, ať už tato osoba nebo dotyčná organizace měla z tohoto zneužití výhodu, či nikoliv?
- Rozumějí agentury zajišťující technické služby a implementační agentury jasně definici nesprávnosti, jak uvedena v nařízeních 595/81 a 1681/94?
- Mají agentury poskytující technické služby a implementační agentury formuláře pro podávání zpráv o možných nesprávnostech?
- Existují v rámci technických služeb a platebních agentur postupy, které by umožnily přezkoumat nesprávnosti právním odborem v rámci technických služeb a/nebo implementačních agentur?
- Je pro agentury poskytující technické služby vypracován postup, který zajišťuje, aby všechny možné nesprávnosti byly nahlášeny příslušným implementačním agenturám?
- Mají implementační agentury registr, který obsahuje aktualizované záznamy o nahlášených nesprávnostech, informace o právní pomoci, stížnostech a právních odvoláních a informace poskytované Komisi o vývoji při přijímání stížností a o platbách odváděných Komisi?

PŘÍLOHA III

NAŘÍZENÍ EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ, KTERÁ SE VZTAHUJÍ K FISKÁLNÍMU DOHLEDU, ROZPOČTU, FINANČNÍ KONTROLE A AUDITU¹

PRIMÁRNÍ PRÁVO

<i>Číslo</i>	<i>Předmět úpravy*</i>
Smlouva o založení Evropského společenství	
článek 10	Povinnosti členských států (<i>Establishing general obligations of the Member States</i>)
článek 211	Povinnosti a odpovědnosti Evropské komise (<i>Obligations and responsibilities of the European Commission</i>)
článek 104	Postupy při nadměrných deficitech (<i>Excessive deficit procedure</i>)
článek 246–248	Ustanovení týkající se Evropského účetního dvoru (<i>Provisions for the European Court of Auditors</i>)
článek 268–279	Finanční ustanovení (<i>Financial provisions</i>)
článek 280	Boj proti podvodům (<i>Fight against fraud</i>)

Nová klasifikace podle Amsterdamské smlouvy, novelizující Smlouvy zakládající Evropská společenství a další relevantní právní předpisy

SEKUNDÁRNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA

Fiskální dohled

<i>Číslo</i>	<i>Předmět úpravy</i>
3605/93	Nařízení rady (ES) ze dne 22. listopadu 1993, kterým se provádí Protokol o postupu při nadměrném deficitu, připojený ke Smlouvě o založení Evropského společenství (<i>Council Regulation of 22 November 1993 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community</i>)
97/C 236/01	Usnesení Evropské rady o Paktu stability a růstu, Amsterdam, ze dne 17. června 1997 (<i>Resolution of the European Council on the Stability and Growth Pact, Amsterdam, 17 June 1997</i>)
1466/97	Nařízení Rady ze dne 7. července 1997 o posílení dohledu nad vývojem rozpočtové pozice a o dohledu nad hospodářskými politikami a jejich koordinací (<i>Coun-</i>

cil Regulation of 7 July 1997 on the strengthening of the surveillance of budgetary positions and the surveillance and co-ordination of economic policies)

- 1467/97 Nařízení Rady (ES) ze dne 7. července 1997 o urychleném a jasném postupu při nadměrném deficitu (*Council Regulation of 7 July 1997 on speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure*)
- 475/2000 Nařízení Rady (ES) ze dne 28. února 2000, kterým se mění nařízení (ES) č. 3605/93, o uplatňování Protokolu o postupu při nadměrném deficitu, připojené ke Smlouvě o založení Evropského společenství (*Council Regulation of 28 February 2000 amending Regulation /EC/ No. 3605/93*)

Rozpočtování

Číslo

Předmět úpravy

- 1231/77 Finanční nařízení ze dne 21. prosince 1977 o souhrnném rozpočtu Evropských společenství (*Financial Regulation of 21 December 1977 applicable to the general budget of the European Communities*)
- 3418/93 Nařízení Komise (Euratom, ESCO, ES) č. 3418/93 ze dne 9. prosince 1993, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením finančního nařízení ze dne 21. prosince 1977 (*Commission Regulation /Euratom, ECSC, EC/ No. 3418/93 of 9 December 1993 laying down detailed rules for the implementation of certain provisions of the Financial Regulation of 21 December 1977*)
- 94/729 Rozhodnutí Rady (ES, Euratom) ze dne 31. října 1994 o rozpočtové disciplíně (*Council Decision /EC, Euratom/ of 31 October 1994 on budgetary discipline*)

Společné dohody mezi institucemi

Rozpočtová disciplína a zlepšení rozpočtových procedur (*Budgetary discipline and improvement of the budgetary procedure*)

Vlastní zdroje

Číslo

Předmět úpravy

- 88/376 Rozhodnutí Rady ze dne 24. června 1988 o systému vlastních zdrojů Společenství (EHS, Euratom – implementováno prostřednictvím 1552/89) (*Council Decision /EEC, Euratom/ of 24 June 1988 on the system of the Communities' own resources – implemented by 1552/89*)
- 89/130 Směrnice Rady (EHS, Euratom) ze dne 13. února 1989 o harmonizaci výpočtu hrubého národního produktu v tržních cenách (*Council Directive /EEC, Euratom/ of 13 February 1989 on the harmonisation of the compilation of gross national product at market prices*)
- 1552/89 Nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1552/89 ze dne 29. května 1989, kterým se provádí rozhodnutí 88/376/EHS, Euratom o systému vlastních zdrojů Společenství (*Council Regulation /EEC, Euratom/ No. 1552/89 of 29 May 1989 implementing Decision 88/376/EEC, Euratom on the system of the Communities' own resources*)

- 1553/89 Nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 o konečné jednotné úpravě vybírání vlastních zdrojů plynoucích z daně z přidané hodnoty (*Council Regulation /EEC, Euratom/ No. 1553/89 on the definitive uniform arrangements for the collection of the own resources accruing from value added tax*)
- 94/728 Rozhodnutí Rady ze dne 31. října 1994 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (*Council Decision /EC, Euratom/ of 31 October 1994 on the system of the European Communities' own resources*)
- 210/97 Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 210/97/ES ze dne 19. prosince 1996, přijímající program činnosti v oblasti celních poplatků ve Společenství (Cla 2000) (*Decision No. 210/97/EC of the European Parliament and of the Council of 19 December 1996 adopting an action programme for customs in the Community /Customs 2000/*)

Obecná úprava týkající se finanční kontroly a auditu

- | Číslo | Předmět úpravy |
|--------------|--|
| 2988/95 | Nařízení Rady (ES, EURATOM) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství (<i>Council Regulation /EC, Euratom/ No. 2988/95 of 18 December 1995 on the protection of the European Communities' financial interests</i>) |
| 2185/96 | Nařízení Rady (Euratom, ES) č. 2185/96 ze dne 11. listopadu 1996 o kontrolách a inspekcích na místě prováděných Komisí za účelem ochrany finančních zájmů Evropských společenství proti podvodům a jiným porušením předpisů (<i>Council Regulation /Euratom, EC/ No. 2185/96 of 11 November 1996 concerning on-the-spot checks and inspections carried out by the Commission in order to protect the European Communities' financial interests against fraud and other irregularities</i>) |

Zemědělství a rybolov

- | Číslo | Předmět úpravy |
|--------------|---|
| 4045/89 | Nařízení Rady (EHS) č. 4045/89 ze dne 21. prosince 1989 o společné kontrole členských států transakcí tvořících součást systému financování záruční sekce Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu (EZOZF) (<i>Council Regulation /EEC/ No. 4045/89 of 21 December 1989 on scrutiny by Member States of transactions forming part of the system of financing by the Guarantee Section of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund</i>) |
| 386/90 | Nařízení Rady (EHS) č. 386/90 ze dne 12. února 1990 o monitorování prováděném v době vývozu zemědělských produktů, na které jsou poskytovány náhrady či jiné částky (<i>Council Regulation /EEC/ No. 386/90 of 12 February 1990 on the monitoring carried out at the time of export of agricultural products receiving refunds or other amounts</i>) |
| 307/91 | Nařízení Rady (EHS) č. 307/91 ze dne 4. února 1991 o zpřísnění sledování určitých výdajů, které mohou být hrazeny Záruční sekcí EZOZF (<i>Council Regulation /EEC/ No. 307/91 of 4 February 1991 on reinforcing the monitoring of cer-</i> |

tain expenditure chargeable to the Guarantee Sections of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund)

- 3508/92 Nařízení Rady (EHS) č. 3508/92 ze dne 27. listopadu 1992 o zavedení integrovaného administrativního a kontrolního systému pro některé režimy podpor Společenství (implementováno prostřednictvím 3887/92) (*Council Regulation /EEC/ No. 3508/92 of 27 November 1992 establishing an integrated administration and control system /IACS/ for certain Community aid schemes – implemented by 3887/92*)
- 3887/92 Nařízení Komise č. 3887/92 ze dne 23. prosince 1992 stanovující detailní pravidla pro aplikaci integrovaného administrativního a kontrolního systému (*Commission Regulation /EEC/ No. 3887/92 of 23 December 1992 laying down detailed rules for applying the integrated administration and control system for certain Community aid schemes*)
- 1663/95 Nařízení Komise (ES) č. 1663/95 ze dne 7. července 1995 specifikující podrobněji uplatňování Nařízení Rady (EHS) č. 729/70 ve věci postupu při revizi výdajů Záruční sekce EZOZF (*Commission Regulation /EC/ No. 1663/95 of 7 July 1995 laying down detailed rules for the application of Council Regulation /EEC/ No. 729/70 regarding the procedure for the clearance of the accounts of the EAGGF Guarantee Section*)
- 515/97 Nařízení Rady (ES) č. 515/97 ze dne 13. března 1997 o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských států a jejich spolupráci s Komisí k zajištění správného uplatňování právních předpisů v oblasti cel a zemědělství (*Council Regulation /EC/ No. 515/97 of 13 March 1997 on mutual assistance between the administrative authorities of the Member States and the co-operation between the latter and the Commission to ensure the correct application of the law on customs and agricultural matters*)
- 723/97 Nařízení Rady (ES) č. 723/97 ze dne 22. dubna 1997 o provádění akčních programů členských států v oblasti kontroly výdajů Záruční sekce EZOZF (*Council Regulation /EC/ No. 723/97 of 22 April 1997 on the implementation of Member States' action programmes on control of EAGGF Guarantee Section expenditure*)
- 1257/1999 Nařízení Rady (ES) č. 1257/1999 ze dne 17. května 1999 o podpoře rozvoje venkova prostřednictvím Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu (EZOZF) a o změně a zrušení některých nařízení (*Council Regulation /EC/ No. 1257/1999 of 17 May 1999 on support for rural development from the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund (EAGGF) and amending and repealing certain Regulations*)
- 1258/1999 Nařízení Rady (ES) č. 1258/1999 ze dne 17. května 1999 o financování společné zemědělské politiky (*Council Regulation /EC/ No. 1258/1999 of 17 May 1999 on the financing of the common agricultural policy*)
- 1263/1999 Nařízení Rady (ES) č. 1263/1999 ze dne 21. června 1999 o finančním nástroji pro orientaci rybolovu (*Council Regulation /EC/ No. 1263/1999 of 21 June 1999 on the Financial Instrument for Fisheries Guidance*)

Strukturální fondy

Číslo	Předmět úpravy
2052/88	Nařízení Rady (EHS) č. 2052/88 ze dne 24. června 1988 o úkolech strukturálních fondů a jejich účinnosti a o koordinaci mezi jejich činnostmi navzájem a mezi těmito činnostmi a operacemi Evropské investiční banky a jinými existujícími finančními nástroji implementováno prostřednictvím 4253/88 (<i>Council Regulation /EEC/ No. 2052/88 of 24 June 1988 on the tasks of the Structural Funds and their effectiveness and co-ordination of their activities between themselves and with the operations of the European Investment Bank and the other existing financial instruments – implemented by 4253/88</i>)
4253/88	Nařízení Rady (EHS) č. 4253/88 ze dne 19. prosince 1988, které stanoví prováděcí ustanovení k nařízení (EHS) č. 2052/88 týkající se koordinace mezi činnostmi jednotlivých strukturálních fondů navzájem a mezi těmito činnostmi a operacemi Evropské investiční banky a jinými existujícími finančními nástroji (<i>Council Regulation /EEC/ No. 4253/88 of 19 December 1988 laying down provisions for implementing Regulation /EEC/ No. 2052/88 as regards co-ordination of the activities of the different Structural Funds between themselves and with the operations of the European Investment Bank and the other existing financial instruments</i>)
2064/97	Nařízení Komise (ES) č. 2064/97 ze dne 15. října 1997, kterým se stanoví prováděcí pravidla k Nařízení Rady (ES) č. 4253/88 o finanční kontrole prováděné členskými státy u operací spolufinancovaných strukturálními fondy (<i>Commission Regulation /EC/ No. 2064/97 of 15 October 1997 establishing detailed arrangements for the implementation of Council Regulation /EEC/ No. 4253/88 as regards the financial control by Member States of operations co-financed by the Structural Funds</i>)
1260/1999	Nařízení Rady (ES) č. 1260/1999 ze dne 21. června 1999 o obecných ustanoveních o strukturálních fondech (<i>Council Regulation /EC/ No. 1260/1999 of 21 June 1999 laying down general provisions on the Structural Funds</i>)
1261/1999	Nařízení (ES) č. 1261/1999 Evropského parlamentu a Rady ze dne 21. června 1999 o Evropském fondu pro regionální rozvoj (<i>Regulation /EC/ No. 1261/1999 of the European Parliament and of the Council of 21 June 1999 on the European Regional Development Fund</i>)
1262/1999	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1262/1999 ze dne 21. června 1999 o Evropském sociálním fondu (<i>Regulation /EC/ No. 1262/1999 of the European Parliament and of the Council of 21 June 1999 on the European Social Fund</i>)

Fond soudržnosti (Kohezní fond)

Číslo	Předmět úpravy
1164/1994	Nařízení Rady (ES) č. 1164/94 ze dne 16. května 1994 o zřízení Fondu soudržnosti (<i>Council Regulation /EC/ No. 1164/94 of 16 May 1994 establishing a Cohesion Fund</i>)

- 1264/1999 Nařízení Rady (ES) č. 1264/1999 ze dne 21. června 1999, kterým se mění Nařízení (ES) č. 1164/94, o zřízení Fondu soudržnosti (*Council Regulation /EC/ No. 1264/1999 of 21 June 1999 amending Regulation /EC/ No. 1164/94 establishing a Cohesion Fund*)
- 1265/1999 Nařízení Rady (ES) č. 1265/1999 ze dne 21. června 1999, kterým se mění Příloha II k Nařízení (ES) č. 1164/94, o zřízení Fondu soudržnosti (*Council Regulation /EC/ No. 1265/1999 of 21 June 1999 amending Annex II to Regulation /EC/ No. 1164/94 establishing a Cohesion Fund*)

Předvstupní fondy

Číslo

Předmět úpravy

- 3906/89 Nařízení Rady (EHS) č. 3906/89 ze dne 18. prosince 1989 o hospodářské pomoci Maďarské republiky a Polské lidové republiky (Phare) (*Council Regulation /EEC/ No. 3906/89 of 18 December 1989 on economic aid to the Republic of Hungary and the Polish Peoples' Republik - with amendments /Phare/*)
- 1266/1999 Nařízení Rady (ES) č. 1266/1999 ze dne 21. června 1999 o koordinaci podpory kandidátským zemím v rámci předvstupní strategie, kterým se mění nařízení (EHS) č. 3906/89 (*Council Regulation /EC/ No. 1266/1999 of 21 June 1999 on co-ordinating aid to the applicant countries in the framework of the pre-accession strategy and amending Regulation /EEC/ No. 3906/89*)
- 1267/1999 Nařízení Rady (ES) č. 1267/1999 ze dne 21. června 1999 o zřízení nástroje předvstupních strukturálních politik (*Council Regulation /EC/ No. 1267/1999 of 21 June 1999 establishing an Instrument for Structural Policies for Pre-Accession*)
- 1268/1999 Nařízení Rady (ES) č. 1268/1999 ze dne 21. června 1999 o podpoře Společenství pro předvstupní opatření v oblasti rozvoje zemědělství a venkova v kandidátských zemích střední a východní Evropy v předvstupním období (*Council Regulation /EC/ No. 1268/1999 of 21 June 1999 on Community support for pre-accession measures for agriculture and rural development in the applicant countries of Central and Eastern Europe in the pre-accession period*)

Vymáhání neoprávněně vyplacených částek a sankcí

Číslo

Předmět úpravy

- 595/91 Nařízení Rady (EHS) č. 595/91 ze dne 4. března 1991 o nesrovnalostech a navrácení částek neoprávněně vyplacených v rámci financování společné zemědělské politiky, o organizaci informačního systému v této oblasti (*Council Regulation /EEC/ No. 595/91 of 4 March 1991 concerning irregularities and the recovery of sums wrongly paid in connection with the financing of the common agricultural policy and the organisation of an information system in this field*)
- 1681/94 Nařízení Komise (ES) č. 1681/94 ze dne 11. července 1994 o nesrovnalostech a navrácení chybně vyplacených částek v souvislosti s financováním strukturálních politik a organizace informačního systému v této oblasti (*Commission Regulation /EC/ No. 1681/94 of 11 July 1994 concerning irregularities and the recovery of sums wrongly paid in connection of an information system in this field*)

- 1469/95 Nařízení Rady (ES) č. 1469/95 ze dne 22. června 1995 o opatřeních, která je třeba přijmout vůči určitým příjemcům peněz z akcí financovaných záruční sekci EZOZF (*Council Regulation /EC/ No. 1469/95 of 22 June 1995 on measures to be taken with regard to certain beneficiaries of operations financed by the Guarantee Section of the EAGGF*)
- 745/96 Nařízení Komise (ES) č. 745/96 ze dne 24. dubna 1996, kterým se stanovují prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1469/95 o opatřeních, která je třeba učinit vůči určitým příjemcům peněz z akcí financovaných záruční sekci EZOZF (*Commission Regulation /EC/ No. 645/96 of 24 April 1996 laying down detailed rules for the application of Council regulation /EC/ No. 1469/95 on measures to be taken with regard to certain beneficiaries of operations financed by the Guarantee Section of the EAGGF*)

Nařízení vztahující se k boji proti korupci a podvodům

Číslo	Předmět úpravy
Rozhodnutí	1999/352/ES, ESUO, Euratom: Rozhodnutí Komise ze dne 28. dubna 1999 o zřízení Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF) (oznámeno pod číslem SEC (1999/802) (<i>Commission Decision of 28 April 1999 establishing the European Anti-Fraud Office /OLAF/ notified under document number SEC/1999/802, 1999/352/EC, ECSC, Euratom</i>))
Dohoda	Dohoda mezi Evropským parlamentem, Radou Evropské unie a Komisí Evropských společenství ze dne 25. května 1999 o vnitřním vyšetřování Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF) (<i>Interinstitutional Agreement of 25 May 1999 between the European Parliament, the Council of the European Union and the Commission of the European Communities concerning internal investigations by the European Anti-Fraud Office /OLAF/</i>)
1073/1999	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1073/1999 ze dne 25. května 1999 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF) (<i>Regulation /EC/ No. 1073/1999 of the European Parliament and of the Council of 25 May 1999 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office /OLAF/</i>)
1074/1999	Nařízení Rady (Euratom) č. 1074/1999 ze dne 25. května 1999 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF) (<i>Council Regulation /Euratom/ No. 1074/1999 of 25 May 1999 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office /OLAF/</i>)

POZNÁMKY

1. Podrobnější informace lze nalézt v právních textech na internetové stránce Evropské komise „Eurlex“ na webové stránce <http://europa.eu.int/eur-lex/en>.

POZNÁMKA ČESKÉ REDAKCE

- 1* Předmět úpravy, případně název legislativy je uveden zároveň v angličtině v závorce za českým překladem pro snazší orientaci čtenáře.

PŘÍLOHA IV

KODEX DOBRÉ PRAXE ZPRACOVANÝ MMF PRO TRANSPARENTNÍ NAKLÁDÁNÍ S VEŘEJNÝMI PROSTŘEDKY

A. Vyjasnění úloh a odpovědností

1. Vládní sektor by měl být zřetelně odlišen od ostatních sektorů ekonomiky a uvnitř tohoto sektoru by měla být vyjasněna dělba práce a kompetencí.

- Měla by být jasně vymezena hranice mezi sektorem vlády a ostatními sektory ekonomiky a měla by být akceptována co nejširším okruhem subjektů. Vymezení vládního sektoru by mělo vycházet z definice vlády, která zahrnuje ústřední vládu a nižší stupně vlády, včetně jejich mimorozpočtových fondů?
- Vliv vlády na ostatní sektory ekonomiky (prostřednictvím právních nástrojů nebo majetkových účastí) musí být uskutečňován otevřeně a průhledně na základě jasných pravidel, která jsou uplatňována nediskriminujícím způsobem.
- Stejně tak je žádoucí jasné vymezení pravomocí mezi jednotlivými stupni vlády a mezi subjekty moci zákonodárné, výkonné a soudní.
- Je nutné vytvořit průhledný mechanismus řízení a vzájemné koordinace rozpočtových a mimorozpočtových operací, stejně jako přesně definovat vztahy vůči ostatním veřejným institucím (např. centrální bance, finančním a nefinančním podnikům pod kontrolou vlády).

2. Pro řízení veřejných prostředků musí být vytvořen jasný právní a institucionální rámec.

- Rozpočtové řízení musí být založeno na úplných právních a organizačních pravidlech platných pro rozpočtové i mimorozpočtové operace. Každý vládní závazek či výdaj musí být podložen zákonným zmocněním.
- Daně, cla a poplatky mohou být vybírány pouze na základě zákona: Daňové zákony a vyhlášky musejí být snadno dostupné a pochopitelné, musejí být rovněž stanovena jasná pravidla pro jakýkoliv způsob vlastního rozhodování veřejné správy při používání těchto zákonů a vyhlášek.
- Etický kodex chování státních úředníků musí být jasný a dostatečně známý.

B. Dostupnost informací pro veřejnost

1. Veřejnost musí mít k dispozici úplné informace o minulých, současných a zamýšlených vládních aktivitách v oblasti veřejných financí.

- Roční rozpočet musí zahrnovat detailně uvedené jednotlivé operace ústřední vlády, včetně jejich mimorozpočtových operací. K tomu je třeba přiřadit v dostatečném rozsahu informace o příjmech a výdajích nižších úrovní vlády, které umožní zjistit celkovou konsolidovanou pozici vlády (*general government*).
 - V zájmu možnosti srovnání musí být roční rozpočet doplněn výsledky hospodaření dvou předcházejících let a odhadem vývoje hlavních ukazatelů v následujících dvou letech.
 - S ročním rozpočtem by měla být zveřejněna zpráva o povaze a fiskální významnosti podmíněných závazků, daňových výdajů a kvazifiskálních operací.
 - Ústřední vláda musí pravidelně zveřejňovat údaje o objemu a struktuře dluhu a svých finančních aktiv.
2. Vláda se musí veřejně zavázat k včasnému zveřejňování informací o hospodaření s veřejnými prostředky.
- Zvláštní závazek je třeba přijmout ke zveřejňování informací o nakládání s veřejnými prostředky (např. v zákonu o rozpočtových pravidlech).
 - Musí být rovněž stanoven harmonogram zveřejňování fiskálních výkazů.

C. Otevřená příprava rozpočtu a jeho plnění, včetně výkaznictví

1. Návrh rozpočtu musí obsahovat cíle fiskální politiky, makroekonomický rámec, hospodářská opatření projevující se rozpočtovým dopadem a hlavní identifikovatelná rizika.
- Roční rozpočet musí vycházet ze stanovených cílů fiskální politiky a odpovídat trvale udržitelným možnostem výdajových politik.
 - Veškerá pravidla přijatá pro řízení fiskální politiky (např. požadavek vyrovnaného rozpočtu nebo limity úvěrů pro nižší úroveň vlády) musejí být jasně stanoveny.
 - Roční rozpočet musí být sestaven na základě úplného kvantitativního makroekonomického rámce, včetně uvedení předpokladů a hlavních parametrů (např. efektivní daňové sazby).
 - Přetrvávající závazky musejí být v rozpočtu odlišeny od nově zaváděných politik.
 - Je třeba zajistit a odhadnout dopad nejvýznamnějších rozpočtových rizik, včetně rizika odlišného ekonomického vývoje a nejistého dopadu některých závazků na výdajovou stranu rozpočtu (např. finanční restrukturalizace).
2. Návrh rozpočtu musí být sestaven a předkládán tak, aby ho bylo možné využít při analýzách zvolených politik nebo při určení odpovědnosti.
- Vládní operace by měly být uváděny v brutto položkách, s rozdělením na příjmy, výdaje a financující položky, dále tříděné podle druhového a funkčního členění. Výdaje by měly být členěny také podle institucionálního příjemce. Údaje o mimorozpočtových operacích musejí být rozlišeny obdobným způsobem. Zveřejňované údaje o rozpočtu musejí umožnit mezinárodní srovnání.

- Je třeba určit cíle, jichž má být prostřednictvím hlavních výdajových programů dosaženo (např. zlepšení některých ukazatelů v sociální oblasti).
 - Celkový výsledek rozpočtu musí být standardním ukazatelem celkové finanční situace vlády (*general government*). Rozpočtový výsledek je třeba doplnit dalšími rozpočtovými ukazateli (saldo běžného hospodaření, strukturální saldo, primární saldo), pokud není možné hodnotit zaměření fiskální politiky pouze na základě souhrnného ukazatele.
 - Roční rozpočet a závěrečný účet musí zahrnovat také přehled výsledků získaných z účetních údajů (na bázi pokladní a akruální) a hlavních pravidel používaných při přípravě a zpracování dat.
3. Je vhodné jasně vymezit postupy při plnění a sledování rozpočtovaných výdajů.
- Je třeba zavést úplný a vzájemně propojený účetní systém, který dokáže poskytovat spolehlivá data pro určení výdajových nedoplatků.
 - Postupy při sjednání veřejných zakázek a dodávek a sjednávání zaměstnávání musejí být přesně upraveny a dostupné pro všechny zainteresované strany.
 - Plnění rozpočtu musí podléhat vnitřní kontrole a způsoby provádění kontroly mohou být přezkoumávány.
4. Rozpočtové výkaznictví musí být včasné, úplné, spolehlivé a být schopné upozornit na odchylky od rozpočtu.
- V průběhu celého roku je třeba pravidelně a včas vykazovat stav plnění rozpočtu a mimorozpočtových operací a zároveň skutečnost srovnávat s rozpočtem. Chybí-li podrobné informace o hospodaření nižších úrovní vlády, je třeba zajistit alespoň údaje o jejich finanční pozici (přehled výpůjček nebo vydaných dluhopisů).
 - Parlamentu musí být předložen včasný, úplný a auditovaný závěrečný účet rozpočtových operací, spolu s úplnou informací o mimorozpočtových fondech.
 - Parlament musí dostávat zprávy o výsledcích hlavních výdajových programů a jejich úspěšnosti.

D. Prověření pravdivosti údajů prostřednictvím nezávislých institucí

Zajištění pravdivosti informací o nakládání s veřejnými prostředky musí být předmětem veřejného a nezávislého dohledu.

- Nejvyšší kontrolní úřad dané země nebo podobná instituce by měly být zakotveny v zákonu s pověřením připravovat pro parlament i veřejnost zprávy o finančních operacích vlády.
- Makroekonomické výhledy (včetně významných předpokladů) musejí být hodnoceny odborníky nezávislými na vládě.
- Pravdivost vládní statistiky musí být podpořena tím, že ji sleduje nezávislý statistický úřad.

POZNÁMKA

1. Kodex dobré praxe zpracovaný MMF pro zajištění transparentního nakládání s veřejnými prostředky – Deklarace principů – přijal dne 16. dubna 1998 ve Washingtonu, D.C. výbor *Interim Committee of the Board of Governors of the IMF*. Je dostupný na webové stránce MMF na adrese: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm>

VÝKLADOVÝ SLOVNÍK POJMŮ

accountability

osobní a institucionální odpovědnost, skládání účtů

Vládní politika či koncept řízení, při jejichž uplatňování (1) politici a veřejní činitelé jsou povinni pravidelně odpovídat na dotazy vztahující se k jejich činnosti a (2) jsou činěni odpovědnými za výkon moci, která jim byla svěřena. Pro efektivní „odpovědnost“ je nezbytné jasně vymezit její hranice a důsledně je dodržovat. Opatření této politiky by měla zohlednit tři oblasti: odpovědnost koho, odpovědnost za co a odpovědnost komu. V zájmu zajištění odpovídajícího „skládání účtů“ je nutné, aby se daly smysluplně předvídat důsledky vykonávané činnosti. Ve veřejném sektoru „osobní odpovědnost“ jednotlivých úředníků a jejich „skládání účtů“ – ať již vůči své organizaci, či vůči vnějším kontrolním orgánům – má nejčastěji formu sledování způsobu vynakládání peněz ve vazbě na dosažené výsledky. V demokratickém systému je také klíčová všeobecná „odpovědnost“ ministrů vůči parlamentu a celé veřejnosti.

accounting

účetnictví

Teorie a systémy organizování a shromažďování informací o finančních a ekonomických činnostech. Dobré účetní systémy mají zásadní význam pro rozpočtové řízení, odpovědnost za finanční výsledky a efektivní rozhodování. *Viz také „accounting basis“ a „accounting system“.*

accountig basis

účetní základ

Účetní základy či báze jsou definovány v IFAC (2000) (Mezinárodní federace auditorů a účetních znalců) jako „soubory účetních principů, které pro účely finančního výkaznictví stanovují, kdy mají být dopady jednotlivých transakcí či událostí zachycovány. Účetní základ se vztahuje k času, kdy byly transakce provedeny, bez ohledu na jejich podstatu.“ Existuje mnoho variant základů účetnictví. Ve spektru účetních základů čiází rozeznává IFAC dvě základní výchozí referenční báze (báze vycházející z peněžních toků a báze akruální) a jejich modifikace. V účetním systému na bázi peněžních toků se evidují (pokladní) operace a další případy jenom tehdy, když se uskuteční příjem nebo výplata peněz. V účetních systémech na akruálním základě se rozeznávají transakce a operace ve fázích, kdy se hodnota vytvoří, transformuje, směňuje, prodá nebo zničí; jsou tedy zachycovány všechny ekonomické toky (nejenom hotovost). Určité modifikace pokladního základu (či sledování peněžních toků) sledují na jedné straně příjmy a na druhé straně výdaje, k nimž se váže závazek vzniklý v rozpočtovém roce; proto je zavedeno specifické tzv. dodatkové období po konci roku, ve kterém se platby, které se váží k závazkům starého rozpočtového roku, zachytí a vykáží jako příjmy a výdaje starého roz-

počtového roku. Naopak podle určitých modifikací akruální metody se dlouhodobý hmotný majetek účetně vypořádává v momentě nákupu.

accounting controls

účetní kontrola

Postupy a dokumentace týkající se ochrany majetku, řízení a zaznamenávání finančních transakcí a spolehlivosti finančních výkazů. Jsou často založeny na standardech, které vydává ministerstvo financí nebo nejvyšší kontrolní úřad; tyto standardy zajišťují srovnatelnost účetní praxe na všech ministerstvech a shodu s národními a/nebo mezinárodními konvencemi.

accounting system

účetní systém

Soubor účetních postupů, vnitřních kontrolních mechanismů, hlavních knih a účtové osnovy, které jsou používány pro správu, zachycení a vykazování finančních transakcí. Systémy by měly zahrnovat konkrétní formu podvojného principu zachycování operací. Měly by zachytit všechny fáze průběhu plateb a příjmů, které jsou potřebné k rozlišení účetních transakcí, integrovat účty aktiv a pasiv s účty provozními a spravovat záznamy v takové formě, aby bylo možné provést audit.

accounts payable/receivable

účty závazků/pohledávek

Peníze, které dlužíme dodavateli nebo které dluží odběratel nám.

accrual accounting

akruální účetnictví

Viz „*accounting basis*“.

accrual-based budget (accrual budgeting)

rozpočet na akruálním základu (akruální rozpočtování)

Tento pojem lze interpretovat dvěma způsoby: (1) rozpočtové dokumenty, které zahrnují vedle ukazatelů schválených výdajů na pokladním základě i informace z akruálního účetnictví; (2) rozpočtové výdaje schvalované na stejných principech jako akruální účetnictví – např. rozpočtují a schvalují se i odpisy. Ve Velké Británii je akruální účetnictví/rozpočtování označováno jako *resource* (zdrojové) účetnictví/rozpočtování.

acquis communautaire

Zahrnují celý soubor legislativy Evropských společenství, která byla během uplynulých 40 let shromážděna a upravována. Zahrnují zakládací Římské smlouvy revidované Jednotným evropským aktem a Maastrichtskou a Amsterdamskou smlouvu, dále všechna nařízení a směrnice schválené Radou EU a rozhodnutí Evropského soudního dvora.

activity

činnost

V terminologii výdajové klasifikace je činnost chápána jako část programu, u níž lze definovat specifické cíle a výstupy. Takové členění usnadňuje měření a řízení výkonu.

activity-based costing (ABC)

nákladová kalkulace na bázi činností

Přístup stanovení nákladů, který řeší zejména problém rozdělení režijních nákladů. ABC se na rozdíl od tradičního postupu rozvrhování nákladů na základě arbitrárně stanovené rozvrhové základny snaží spíše identifikovat hlavní příčiny růstu jednotlivých kategorií režijních výdajů.

administrative control

administrativní řízení

Nefinanční postupy a dokumenty ministerstev, které zajišťují shodu s pravidly upravujícími:

- jmenování, služební postup, odměňování, disciplinární řízení,
- veřejné výběrové řízení (podávání nabídek, veřejné nabídkové řízení, řízení zakázek atd.),
- stejné příležitosti pro minoritní skupiny,
- řízení informačních toků,
- příspěvky na rekreaci a kulturu.

Agenda 2000

Jednotný rámec, ve kterém Evropská komise nastínila širší perspektivu budoucího vývoje EU a její politiky po r. 2000, dopad rozšíření na EU jako celek, názory na žádosti o vstup z kandidátských zemí a budoucí finanční rámec na období 2000–2006.

aid-in-kind

výpomoc poskytovaná ve formě věcného plnění

Toky zboží a služeb, které nejsou vázány na povinnost úhrady penězi nebo dluhovými nástroji. V některých případech jde o tzv. „zbožovou výpomoc“ (například ve formě obilí), která se prodá a utržené peníze se převedou do rozpočtu. Obvyklejší praxí je použít pro transfer peněz speciální fond.

allocative efficiency

efektivnost alokace, alokační efektivnost

Vztahuje se ke schopnosti vlády umísťovat zdroje a vybírat programy a projekty v souladu s vládními cíli. V ekonomické teorii se alokační efektivnost nazývá také „paretovskou efektivností“; jde o takovou alokaci omezených zdrojů mezi jednotlivé činnosti, kdy v alokaci zdrojů není možná žádná změna z hlediska množství nebo druhů vládou zajišťovaných statků, která by vedla ke zlepšení postavení některého z jejich uživatelů, aniž by došlo ke zhoršení postavení alespoň jednoho uživatele jiného.

allotment

rozpis/limit schválených výdajů

Buď synonymum pro „*apportionment*“, nebo určitá fáze v postupu rozdělování rozpočtových prostředků mezi jednotlivé výdajové subjekty. Viz také „*apportionment*“.

apportionment

limity schválených výdajů

Autorizace výdajů či rozdělení rozpočtových prostředků výdajovým ministerstvům a dalším výdajovým jednotkám zpravidla z ministerstva financí. To výdajovým subjektům umožní učinit závazek či použít rozpočtové prostředky v daném časovém období a v rámci schválených rozpočtových ukazatelů nebo obojí. Viz také „*warrant*“.

appraisal

vyhodnocení/ocenění

Vyhodnocení detailů návrhů politik nebo investičních projektů na základě rozboru a ocenění jejich ekonomických, finančních a jiných přínosů. Vyhodnocení politik/projektů se občas nazývá hodnocení *ex ante* (*ex ante evaluation*).

appropriation

schválený ukazatel rozpočtu, výdajový příděl

Vztahuje se k oprávnění, kterým zákonodárci formou zákona udělují exekutivě právo použít veřejné prostředky do schválené výše a na schválený účel. Roční ukazatele rozpočtu jsou dány zákonem o ročním rozpočtu nebo jsou v některých zemích schvalovány samostatným zákonem, který v rámci schváleného rozpočtu upravuje samostatně výdajovou stranu. Občas jsou přijímány i „dodatečné“ rozpočty, které následují po schválení ročních rozpočtů v těch případech, že schválený roční rozpočet nezajišťuje dostatečné prostředky pro splnění stanoveného účelu. Termín „stálý“ ukazatel rozpočtu (*standing appropriation*) je někdy užíván k definování oprávnění přesahujícího rámec jednoho rozpočtového období podle zvláštní legislativy (např. zákony o sociálním zabezpečení). Ve většině zemí musejí mít agentury a ministerstva ještě i specifické oprávnění (*apportionment*, *allotment* nebo *warrant*) k tomu, aby na základě schváleného rozpočtového výdaje opravdu mohly učinit platební závazek.

arrears

nedoplatky

Splatné částky, které nebyly zaplacený nebo přijaty v den stanovený ve smlouvě nebo v den odpovídající normálním platebním podmínkám v obchodních styku. Nedoplatky mohou vzniknout tehdy, když ministerstva/vládní agentury nezaplatí včas faktury splatné dodavatelům, dlužné platy, dávky nebo náklady dluhové služby. Daňové nedoplatky jsou vyměřené, ale včas nezaplacené daně.

assets

aktiva

Majetek, který si uchovává v čase hodnotu a na který institucionální jednotky uplatňují vlastnická práva (individuálně nebo kolektivně) a z jehož držení nebo užívání po danou dobu mohou plynout eko-

nomické výhody. „Hmotný“ majetek může být buď finanční (např. hotovost nebo vládní cenné papíry), nebo fyzický (např. budovy, silnice, národní parky atd.). Aktiva mohou být také „nehmotná“, např. autorská práva nebo práva na těžbu nerostů.

attestation audit

Viz „audit“.

attribution

přiřazování

Rozhodování o tom, nakolik lze výsledek přisoudit spíše opatřením politiky a výdajovému programu vlády než jiným vlivům. Jde o jeden z nejnáročnějších úkolů hodnotící zprávy.

audit

audit (kontrola ex post)

Odborné přezkoumání souladu z právního i finančního hlediska nebo činnost vyplývající z požadavků na řízení (interní audit) nebo činnost vnějšího kontrolního úřadu nebo jakéhokoli jiného nezávislého auditora za účelem naplnění povinnosti vyplývající ze statutu organizace (externí audit). Konkrétním úkolem interního auditu je monitorovat kontrolní funkce systému řízení a podávat zprávy nejvyššímu vedení o slabinách, včetně návrhu na zlepšení. Rozsah působnosti auditů se může velmi lišit, stejně jako jejich terminologie. Na základě auditorských standardů připravených Mezinárodní organizací nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) zahrnuje:

1. finanční audit (pravidelný audit):

- ověření zahrnující kontrolu a hodnocení finančních výkazů a vydání výroku k účetní uzávěrce a zprávě o hospodaření
- ověření odpovědného jednání příslušné jednotky z hlediska finančních hospodaření vládní administrativy jako celku
- audit finančních systémů a transakcí včetně hodnocení souladu s příslušnými zákony a nařízeními
- audit interní kontroly a funkcí interního auditu
- audit řádnosti a správnosti administrativních rozhodnutí pořízený uvnitř auditovaného subjektu
- informování o dalších záležitostech, které vyplynuly z nebo ve vztahu k auditu, které Nejvyšší kontrolní úřad považuje za nutné přiložit

První dvě položky jsou obvykle nazývány *attestation audit*. Třetí a pátá položka jsou nazývány *compliance audit*.

2. výkonový audit (protihodnota za peníze):

- audit hospodárnosti administrativních aktivit podle platných administrativních principů a předpisů a politik řízení
- audit efektivnosti využívání lidských, finančních a jiných zdrojů zahrnující kontrolu informačních systémů, hodnocení výkonu a pravidel jeho sledování a hodnocení a postupů následně provedených auditovanou jednotkou k nápravě zjištěných nedostatků
- audit efektivnosti výkonu ve vztahu k dosažení cílů auditované jednotky a audit skutečně dosažených výsledků činnosti ve srovnání s výsledky zamýšlenými

audit finding

závěry auditu

Popis skutečnosti. Nálezy auditu dostáváme ze srovnání mezi tím, „co by mělo být“, a tím, „co je“.

audit risk

riziko auditu

Riziko, že auditor svými postupy neodhalí skutečnosti, jejichž odhalení by si v opačném případě vyžádalo, aby auditor zprávu změnil.

audit sampling

výběrový audit

Audit uplatňovaný na vzorku populace vztahujícím se k předmětu auditu místo auditování celé populace.

balance sheet

rozvaha

Finanční přehled, který vykazuje hodnotově stav aktiv a pasiv v držení jednotky k určitému okamžiku. Rozvaha je zpravidla sestavována na začátku a na konci účetního období. Rozvaha shrnuje počáteční stavy, aktivní a pasivní obraty a konečné zůstatky; je zpravidla požadována od každé jednotky či fondu fungujících v rámci vládního účetního systému. V praxi však jen málo vlád připravuje takové výkazy o své finanční pozici, které by mohly být pravdivě označeny za úplné rozvahy pokrývající všechna aktiva a pasiva. *Viz také „net worth“.*

baseline budget

výchozí varianta rozpočtu

Jde o výchozí variantu návrhu rozpočtu sestavenou za předpokladu neměnnosti politik; zajišťuje rozpočtové prostředky na současné programy a probíhající politiky upravené o inflaci, jednorázové výdaje, mandatorní a nárokové výdaje tak, jak vyplývající ze změny demografických podmínek; představuje východisko pro projednávání zvýšení, popř. snížení výdajů v průběhu přípravy státního rozpočtu. V užším a konzervativním smyslu se zahrnuje do výchozí varianty návrhu rozpočtu pouze současná úroveň nákladů na činnosti vládních institucí, náklady pokračujících programů upravené o inflaci, právně založené nároky, jednorázové výdaje a celoroční rozpočtový dopad rozhodnutí přijatých v průběhu běžného roku. Navíc můžeme brát v úvahu i úroveň zajišťovaných služeb a pak výchozí varianta rozpočtu může zahrnovat i změny v objemu a struktuře uživatelů různých programů (př. školních dětí atd.).

below-the-line-items

položky pod čarou

Položky, které nejsou příjmy nebo výdaji daného rozpočtového období, ale mohou být použity k financování vzniklého vládního deficitu.

benchmarking

srovnávání pomocí referenčních ukazatelů

Metody a postupy sloužící ke srovnání jedné organizace s jinou jako způsob zlepšení výkonu organizace. Postupy spočívají ve zkoumání a srovnávání procesů a aktivit, při nichž se vstupy mění na výstupy. Použitím referenčních výkonových ukazatelů se srovnávají aktuální výkony organizací.

budget

rozpočet

Dokument/y, který/é zahrnuje/í plán budoucích finančních aktivit vlády nebo vládních organizací. Rozpočet je zpravidla připravován ročně a obsahuje zprávu o vládou navržených výdajích, příjmech, výpůjčkách a dalších finančních transakcích v následujícím roce, resp. i na další 2 až 3 roky. Rozpočet je ve většině zemí připravován na pokladní bázi. Je předkládán parlamentu, který výdaje potvrdí schválením buď rozpočtového zákona, nebo zákona o výdajích, který je v souladu s rozpočtovými návrhy.

budget examination

posouzení rozpočtových požadavků

Proces kontroly rozpočtových požadavků jednotlivých ministerstev a rozpočtových organizací pracovníky ministerstva odpovědného za státní rozpočet; v jeho průběhu jsou požadavky na rozpočet analyzovány, zpracovávají se alternativní řešení, závěry a doporučení.

budget formulation

příprava rozpočtu

Kroky a postupy přípravy rozpočtu vlády počínaje předběžnými analýzami a prognózami přes předkládání rozpočtových požadavků jednotlivými ministerstvy a dalšími vládními orgány, posouzení a rozhodnutí až k oficiálnímu předložení návrhu rozpočtu zákonodárnému orgánu.

budget request

rozpočtové požadavky

Viz „*estimates submission*“.

budget year

rozpočtový rok

Období, pro které parlament schvaluje roční výdaje a další rozpočtové operace. V mnoha rozpočtových systémech mohou skutečné výdaje, závazky, dodávky zboží a služeb a platby vztahující se k vládním výdajovým programům přesáhnout roční rozpočtové období, pro které byly původně určeny.

budgetary documents

rozpočtové dokumenty

Sada dokumentů předkládaná parlamentu s rozpočtem. Kromě návrhů vztahujících se k vládním výdajům, příjmům a výpůjčkám mohou rozpočtové dokumenty obsahovat zprávu o ekonomickém a finanč-

ním kontextu rozpočtových návrhů, cíle vládní hospodářské politiky a střednědobé makroekonomické prognózy a některá vysvětlení vládních programů a činností financovaných rozpočtem.

budgeting

rozpočtování

Proces, ve kterém vláda nebo vládní organizace plánují svoje budoucí výdaje, příjmy, výpůjčky a další finanční aktivity.

capital (capital assets)

kapitál, dlouhodobá aktiva

Zásoba fyzických nebo finančních aktiv. Viz také „*gross fixed capital formation*“ a „*non-financial assets*“.

capital account

kapitálový účet

Viz „*capital expenditure*“.

capital budget

kapitálový rozpočet

Viz „*capital expenditure*“.

capital charge

poplatky za užívání dlouhodobého majetku

Ve velmi malém počtu zemí (např. na Novém Zélandu) je užívání dlouhodobého hmotného majetku (aktiv) ministerstvy/vládními agenturami zpoplatňováno. Odvádění poplatků za užívání dlouhodobého hmotného majetku je motivováno snahou o stimulaci výdajových agentur k efektivnějšímu užívání státního majetku. To vyžaduje přiměřený systém účtování a oceňování dlouhodobého majetku.

capital expenditure

kapitálové výdaje

Výdaje na nákup dlouhodobého hmotného majetku nebo půdy, nehmotného majetku, vládních cených papírů a nevojenský, nefinanční majetek v hodnotě převyšující dané minimum a s očekávanou životností více než 1 rok. Kapitálové výdaje jsou často zachyceny v oddělené části (nebo na kapitálovém účtu) rozpočtu nebo ve zcela samostatném rozpočtu kapitálových výdajů. Viz také „*gross fixed capital formation*“.

capital transfer

kapitálový transfer

Přesun vlastnictví majetku (kromě zásob a hotovostí) nebo zrušení závazku věřitelem bez získání finanční protihodnoty. Taková transakce spočívá v přesunu odpovídající hotovosti vztahující se k zís-

kání daného majetku nebo ho podmiňující. Transfer, který není kapitálový, se nazývá běžný. Kapitálové transfery, které provádí vláda, jsou podle GFS 2000 klasifikovány stejně jako jiné úhrady.

cash accounting

účetnictví na bázi pokladních operací (peněžních toků)

Viz „*accounting basis*“.

cash-based budget

rozpočet založený na pokladních operacích

Rozpočtový systém, v němž schválení rozpočtového výdaje současně znamená povolení k provádění plateb do rozpočtem schváleného výdajového limitu.

cash management

řízení pokladních operací

Postup přípravy činností spojených se zpracováváním projekcí hotovostních toků centrální vlády i jednotlivých agentur, s uvolňováním prostředků výdajovým agenturám, s monitorováním pokladních operací a očekávaných platebních požadavků, s emisemi a splácením vládních cenných papírů k financování vládních programů.

central agencies

ústřední orgány

Organizace výkonné moci, které koordinují činnosti rezortních ministerstev/agentur, zadávají jim směry politik a operativně je řídí. Konkrétní postup se v jednotlivých zemích liší, avšak většinou ústřední instituce zahrnují ministerstvo financí; úřad, který přímo odpovídá předsedovi vlády nebo vládě za sledování a koordinaci politiky vlády; ministerstvo nebo úřad odpovědný za přípravu a koordinaci řízení lidských zdrojů ve veřejném sektoru; ministerstvo zahraničních věcí (v případě mezinárodní spolupráce); ministerstvo spravedlnosti (příprava zákonných norem a návrh zákonů).

central bank

centrální banka

Veřejná instituce odpovědná za měnovou politiku, tedy emisi oběživa, řízení devizových rezerv, přijímání vkladů od obchodních bank. Centrální banka také slouží jako věřitel poslední instance a často také zajišťuje služby pro vládu (např. vedení jednotného účtu státní pokladny).

central government

ústřední vláda

Všechny jednotky vlády, které mají pravomoc nad celým územím státu. Obvykle bývá ústřední vláda odpovědná za takové činnosti, jež se dotýkají státu jako celku: obrana, zahraniční politika a vztahy s mezinárodními institucemi, určitý okruh zákonodárných, výkonných a soudních funkcí, zajišťování dalších veřejných služeb jako například zdravotní péče a vzdělávání. Netržní a neziskové organizace kontrolované a převážně financované ústřední vládou jsou rovněž vykazovány v rámci ústřední vlády. Viz také „*general government*“, „*local government*“, „*state government*“, „*subnational government*“.

centre of government

centrum vlády, úřad vlády

Výraz „centrum vlády“ v tomto případě zahrnuje veškeré jednotlivce nebo organizace, které jsou servisními složkami pro premiéra a kabinet.

certification

ověření

Viz „*verification*“.

chart of accounts

účetová osnova

Třídění všech transakcí a účetních případů (platby, příjmy, odpisy, ztráty atd.) podle jejich ekonomické, právní a účetní povahy. Vymezuje strukturu hlavních účetních knih vedených účtárnami vládních institucí.

cheques issued

vydané šeky

Etapa výdajového procesu, ve které pokladna či platební útvary ministerstev vydávají platební nástroje, které se zasílají dodavatelům zboží a služeb jako forma platebních úhrad za obdržené zboží a služby. V některých zemích, které nemají rozvinutý bankovní sektor, se nemohou vydávat jednotlivé šeky a platební příkazy; vznik nároku na přímé proplacení pak představuje předložení dokladu o akceptaci dodávky pokladně. Vláda pak často sleduje výdaje na bázi vydaných šeků či platebních příkazů.

cheques paid

proplacené šeky

Etapa výdajového procesu, ve které jsou šeky vystavené vládou předkládány bankám; dochází k jejich úhradě a současně se zaznamená debetní operace na bankovních účtech pokladny nebo ministerstva/agentury vlády. Vládní výdaje se často promítají do stavu bankovních účtů debetem při proplacení šeků.

closed accounts

závěrečné účty

Hlavní výkazy o konečných rozpočtových výstupech zpracované nejvyšším kontrolním úřadem nebo jinou účetní či auditorskou organizací poté, kdy dojde k ukončení rozpočtového období. Závěrečné účty mohou být účty pokladního plnění ročních příjmů a výdajů (s dodatkovým obdobím nebo bez něj) nebo to mohou být akruální účty zachycující rovněž předpis závazků na úkor budoucích výdajů a předepsané, ale nevybrané daňové příjmy, stejně jako převody příjmů a výdajů z předchozích let.

commitment

závazek

V účetnictví závazek představuje stupeň výdajového procesu, kdy již existuje smlouva nebo jiný druh právně závazné dohody, které se obvykle týkají budoucí dodávky zboží nebo služeb. Rozvahově se záva-

zek (ve smyslu *liability*) projeví až při skutečné dodávce dané položky, avšak vláda je smluvně vázána (ve smyslu *committed*) již v okamžiku uzavření smlouvy či podání závazné objednávky. Některé rozpočtové systémy považují závazek za část výdajového cyklu; tento závazek se ovšem liší od termínu závazek používaného v účetnictví (např. výhrada vůči výdaji nebo fáze ověřování). Výraz závazek se také používá v ještě obecnější formě v tom smyslu, že vláda učiní ve svém prohlášení jasné slib.

complementary period

dodatkové období

Doba po ukončení rozpočtového roku, během níž se splatné příjmy a neuhrazené výdaje a závazky patřící do minulého období zachycují mimo účty započatého nového rozpočtového období. To může trvat až několik měsíců; v některých zemích se používá tzv. dodatkové období, které může trvat až 30 nebo 60 dní po uzavření rozpočtového roku. Platby provedené během dodatkového období, které se vztahují k minulému roku (závazky nebo dodávky), se považují za výdaje tohoto roku. Některé státy považují proplacené i neproplacené platební příklady za výdaje provedené v průběhu přechodného období.

compliance audit

audit souladu

Viz „*audit*“.

comprehensiveness

úplnost

Úplnost rozpočtu znamená, že rozpočet musí zahrnovat veškeré výdaje, příjmy a výpůjčky a další vládní finanční operace. Vytváří se tak rámec pro spolehlivé hodnocení konkurujících si vládních politik, efektivní rozpočtového plánování a plnění rozpočtu.

concession

koncese

Jde o formu spolupráce mezi veřejným a soukromým sektorem. Koncese může mít řadu právních názvů a charakteristik odpovídajících legislativě daného státu. V obvyklém případě přebírá smluvní strana riziko při zajišťování určitých služeb, a to většinou za významný podíl na příjmech pocházejících od uživatelů těchto služeb, kteří bývají povinni za služby zaplatit jedné nebo druhé smluvní straně. Evropská komise považuje za koncese také smlouvy, jimiž veřejná instituce zmocňuje třetí stranu, aby na její účet uskutečnila infrastrukturní projekt nebo zajistila jiné služby, a v nichž se třetí strana zavazuje převzít provozní riziko projektu. Viz také soukromé dodávky veřejných služeb (*contracting out*).

consolidated accounts

konsolidované účty

Viz „*consolidation*“.

consolidated fund

konsolidovaný fond

Hlavní fond, do kterého se soustřeďují veškeré příjmy a z něhož se platí veškeré výdaje, pokud zákon nestanoví jinak; je ekvivalentem jednotného účtu státní pokladny. Výrazu se užívá v mnoha zemích Commonwealthu. Viz také „*general fund*“.

consolidation

konsolidace

Postup, při němž dochází k vyloučení vzájemných přerozdělovacích operací mezi různými ministerstvy/agenturami/jednotkami a jinými složkami vlády tak, abychom získali nezkreslenou informaci o celkových objemech všech vládních transakcí provedených pouze vůči zbytku ekonomiky.

consumption of fixed capital

spotřeba fixního kapitálu

Snížení hodnoty fixního kapitálu během rozpočtového období v důsledku fyzického opotřebení, běžného zastarávání nebo zničení. *Viz také „depreciation“.*

contestability

zpochybnění

Akt, který zajistí, že se současně používaná politika vlády stane předmětem zkoumání a hodnocení.

contingency fund or reserve

rezervní fond nebo rezerva

Oddělený fond nebo rozpočtová položka vyčleněný/á z celkového objemu rozpočtu a představující neúčelovou rezervu, které bude využito později k financování dopadů neočekávaných změn vnějších podmínek. Ve střednědobém rozpočtování se rezervy využívají k tomu, aby se v rozpočtu zajistil dostatečný manévrovací prostor a nedocházelo nadměrně k předčasnému přijímání výdajových závazků; potřeba rezerv roste s délkou rozpočtového horizontu.

contingent liability

podmíněné závazky

Závazky, které sice již existují, avšak jejichž doba splatnosti a částka zatím nejsou s jistotou známé. Nejde tedy o skutečné závazky a navíc může, ale nemusí dojít k jejich realizaci.

contracting out

soukromé dodávky veřejných služeb

Dohoda, kterou uzavírá ministerstvo nebo agentura s externím soukromým dodavatelem veřejných služeb. Obchodní vztah většinou zahrnuje výstavbu rozsáhlé infrastruktury a také její využívání soukromým investorem, který má určitý počet let právo na příjmy z ní plynoucí. Existuje několik druhů takových kontraktů – *Build Operate and Transfer* (BOT – postav, provozuj a převed'), *Build Lease Transfer* (BLT – postav, pronajmi, převed'), *Build Own and Operate* (BOO – postav, vlastní a provozuj), *Design Build Finance and Operate* (DBFO – navrhni, postav, financuj a provozuj); případně jde o udělení koncese.

control

kontrola

Viz „financial control“, „internal (management) control“.

Copenhagen criteria

Kodaňská kritéria

Jde o kritéria schválená v roce 1993 Radou Evropy, která musejí splnit státy kandidující na vstup do EU. Státy musejí prokázat dostatečně pevné postavení institucí zaručujících demokracii, právní systém, respektování lidských práv a národnostních menšin, fungující tržní ekonomiku a dostatečnou schopnost vyrovnat se s konkurenčními tlaky v rámci trhu EU. Kandidátské země musejí také být schopny přijmout závazky vyplývající z členství v EU, pokud jde o její cíle v rámci politické, ekonomické a měnové unie.

corporate governance

správa obchodních společností

Pravidla a postupy, které zajišťují, že společnost je řádně a efektivně řízena, čímž se také rozumí, že ředitelé a zaměstnanci se chovají v souladu se zákonem a obecně uznávanými pravidly.

corruption

korupce

Existují různé formy a definice korupce. Nejobecnější z nich říká, že jde o „zneužití veřejné nebo soukromé pozice k přímému nebo nepřímému získání osobního zisku“.

cost driver

nositel nákladu

Jakýkoliv faktor, který se podílí na změně nákladů na činnost nebo výstup.

cost-benefit analysis

analýza nákladů a přínosů

Analýza, která v peněžních jednotkách porovnává náklady a přínosy (např. volný čas nebo dopady na životní prostředí), které vždy nemusejí mít svoji tržní hodnotu. Analýza nákladů a přínosů kombinuje tři po sobě jdoucí kroky: (1) určení cílů a alternativní způsoby jejich dosažení, (2) rozbor dosažených změn ve formě přírůstků při použití daného alternativního postupu a bez něj a (3) srovnání nákladů a přínosů jednotlivých návrhů.

cost-effectiveness analysis

analýza nákladové efektivity

Druh analýzy, který se používá při posuzování projektů nebo programů, jejichž výstupy nebo výsledky jsou podobné. Užívá se při porovnávání alternativních projektů nebo programů, u nichž je možné většinu výstupů určit, ale ne ocenit. Ukazatele nákladovosti zahrnují náklady na jednotku výstupu nebo počet jednotek výstupu na jednu jednotku vstupu. Analýza má za cíl určit nejméně nákladný způsob dosažení požadovaného záměru. Viz také „*least-cost analysis*“.

cost recovery

úhrada nákladů

Viz „*user charges*“.

council of ministers

rada ministrů, vláda

Hlavní orgán rozhodující o vládních politikách; předsedá mu premiér a skládá se z některých ministrů (v mnoha zemích jde o všechny ministry). Rada se obvykle schází nejméně jednou týdně. Konkrétní úkoly obvykle vykonávají jednotlivé výbory. V některých zemích se rada ministrů nazývá kabinet, v jiných ministerský kabinet nebo jednoduše vláda.

current account

běžný účet

Příjmy (včetně dotací) a výdaje (včetně úroků), které nejsou kapitálovými operacemi.

current expenditure

běžný výdaj

Výdaj, který nelze považovat za kapitálový výdaj ani za kapitálový transfer. Viz také „*capital expenditure*“ a „*capital transfer*“.

current transfer

běžný transfer

Viz „*capital transfer*“.

debt management

řízení dluhu

Co nejefektivnější řízení dluhového portfolia veřejného sektoru s cílem dosáhnout co nejmenších nákladů vynakládaných vládou na obsluhu dluhu. Dluhový management může být svěřen zvláštnímu odboru ministerstva financí, státní pokladně nebo agentuře podléhající ministru financí.

decentralisation

decentralizace

Převod pravomocí na nižší úroveň vlády, které jsou na ústřední vládě relativně nezávislé. Tímto převodem dojde k posílení jejich rozhodovacích pravomocí, nejedná se však vždy také o finanční nezávislost.

deconcentration

dekoncentrace

Převod pravomocí z ústředních ministerstev na regionální organizace nebo na agentury s větší mírou samostatnosti tak, aby byly blíže občanům; zůstávají však součástí ústřední vlády.

deficit/surplus

deficit/přebytek

Existuje několik způsobů vymezení deficitu:

- Deficit (nebo přebytek) je definován nařízenými Evropské rady, která navazují na Maastrichtskou smlouvu a Amsterdamskou smlouvu, a to jako čisté výpůjčky (nebo půjčky) sektoru vlády jako celku tak, jak to odpovídá ESA95.
- Deficit vymezený na bázi peněžních toků (či pokladní bázi), jak je definován v metodice GFS 1986, se rovná skutečným pokladním výdajům plus „půjčkám minus splátky“ minus pokladní příjmy minus přijaté dotace od vyšších úrovní vlády. Na rozdíl od Maastrichtské a Amsterdamské smlouvy zahrnuje tento deficit pouze pokladní operace a „nad čarou“ (výraz používaný v národních účtech pro odlišení skutečných a financujících operací) se objevují i transakce, které se podle SNA93 a ESA95 považují za financující (např. prodej majetkových podílů v rámci privatizačních programů.)
- Deficit na bázi závazků se stanoví jako deficit na bázi peněžních toků plus čistý přírůstek nedoplatků nebo jako výdaje ve fázi ověřování (dosud nezaplacené faktury) plus „půjčky minus splátky“ minus příjmy (na bázi peněžních toků). Takto vykazovaný deficit nesmí zahrnovat závazky vyplývající z dosud neuskutečněných objednávek a víceleté závazky.

departmental enterprise

ministrské zařízení

Výrobní nebo obchodní jednotka nezapsaná v obchodním rejstříku, která (1) má úzkou vazbu na ministerstvo/agenturu, (2) obvykle hospodaří s výsledkem běžného hospodaření (kladným či záporným) nevelkého rozsahu a (3) jejíž hlavní činnost spočívá v zajišťování zboží a služeb pro vládní instituce nebo veřejnost, avšak (4) jejíž činnost má pouze malý rozsah.

depreciation

odpisování

Snižování hodnoty aktiv v čase tak, jak dochází k jejich fyzickému opotřebením nebo k zastarávání. V aktuálním účetnictví jsou odpisy rozloženy na celou dobu životnosti aktiva a hodnotu daného aktiva snižují v každém roce. Odpisování používané ve finančním účetnictví, případně způsob užívaný pro účely stanovení základu daně, se může lišit od kategorie spotřeba fixního kapitálu, kterou vykazují národní účty, zvláště v období inflace. *Viz také „consumption of fixed capital“.*

discounting

diskontování/odúročení

Metoda porovnávání nákladů a přínosů, které se objeví (mohou se objevit) v různém období. Jedno euro v roce n má současnou hodnotu $1/(1+r)^n$ eura v roce 0, kde r odpovídá „diskontní sazbě“. *Viz také „net present value“ a „internal rate of return“.*

discretionary spending

diskreční výdaje

Zahrnují tu část rozpočtových výdajů, o jejichž výši vláda či parlament každoročně rozhodují; jde např. o bydlení, vzdělání či zahraniční pomoc. Stojí v protikladu k „mandatorním výdajům“, mezi které se řadí položky, které se opírají o zákonnou povinnost vlády zajistit zdroje, a dále tzv. „dlouhodobé“ schválené rozpočtové výdaje, které umožňují realizovat odpovídající platby; např. jde o úroky z vládního dluhu či výdaje v rámci nárokových programů. „Mandatorní“ část rozpočtu je často daleko větší než část, o které se rozhoduje diskrečně (každoročně).

double-entry accounting/bookkeeping

podvojný účetnictví

V systému s dvojitým záznamem každý tok vede ke dvěma ekvivalentním zápisům, kreditnímu a debetnímu. Podle přijaté konvence zvýšení na aktivních účtech a snížení pasiv a čistého jmění jsou debetní operace. Naopak, snížení na účtech aktiv a zvýšení pasiv a čistého jmění jsou kreditní operace. Systém dvojího záznamu umožňuje kontrolu konzistentnosti všech tokových operací a změn stavových veličin.

earmarking

přirázování daní k financování určité činnosti vlády

Přirázování daní představuje praxi, která připisuje výnos určité daně nebo skupiny daní k financování určité vládní činnosti či skupiny činností.

economic classification

klasifikace podle ekonomických druhů

Klasifikace výdajů (či úhrad) a dispozic s majetkem podle ekonomických kategorií, které zdůrazňují ekonomickou povahu transakcí (platy, úroky, transfery apod.). Viz také „*objective-line item classification*“. Z hlediska mezinárodních standardů viz také „*GFS*“.

economy

hospodárnost

Požizování finančních, lidských a fyzických zdrojů ve vhodné kvantitě, kvalitě a času a za nejmenší náklady.

effectiveness

efektivnost (společensko-ekonomická, účelnost z hlediska společenských cílů)

Míra, v níž programy dosahují očekávaných cílů či výsledků. Efektivnost je nejvýznamnější součástí politiky poskytování „protihodnoty za peníze“ daňových poplatníků ve vládním sektoru. Zboží a služby sice mohou být zajišťovány hospodárně a efektivně, pokud ale jejich prostřednictvím nedosáhneme požadovaných výsledků a cílů, došlo k promrhání zdrojů.

efficiency

efektivnost (ekonomická, nákladová)

Vztah mezi zbožím a službami, které byly v rámci programu či prostřednictvím činnosti vytvořeny (*outputs*), a zdroji, které byly při tom spotřebovány (*inputs*). Nákladovost se měří jako náklady na jednotku výstupu.

end outcome

konečné výsledky

Viz „*outcomes*“.

entitlement programme (demand-led programme)

nárokové (poptávkou tažené) programy

Výdajové programy s otevřeným koncem (obvykle jde o transferové či dotační platby), které v případě, že příjemce splňuje všechny zákonné podmínky, zakládají nárok na výplatu transferu či dotace. Rozšířeným příkladem mohou být dávky poskytované v rámci programů sociálního zabezpečení či programů zaměřených na snižování chudoby.

estimates submission

předkládání dodatečných rozpočtových požadavků

Označuje soubor dokumentů předkládaný výdajovými jednotkami ministerstvu financí, jenž obsahuje a vysvětluje dodatečné požadavky na přidělení rozpočtových prostředků.

European Union (EU) Member States

členské státy Evropské unie

Evropská unie vznikala procesem kooperace a integrace, který započal v r. 1951 mezi šesti státy (Belgie, Německo, Francie, Itálie, Lucembursko a Nizozemí). Po téměř padesáti letech a čtyřech vlnách rozšíření (1973: Dánsko, Irsko a Velká Británie; 1981: Rakousko; 1986: Španělsko a Portugalsko; 1995: Finsko a Švédsko) má EU patnáct členských států a připravuje se na páté rozšíření, tentokrát na východ a jih Evropy.

Polsko, Maďarsko, Česká republika, Estonsko, Slovinsko a Kypr zahájily přístupové rozhovory již v r. 1998. Bulharsko, Rumunsko, Slovensko, Litva, Lotyšsko a Malta je zahájily v r. 1999. Dále je kandidátem členství Turecko.

evaluation

hodnocení

Hodnocení programů představuje hloubkové vyhodnocení ekonomických, finančních, sociálních a dalších efektů vyvolaných programem nebo navrhovanou politikou. Souhrnná hodnocení se provádějí poté, co program je již nějakou dobu realizován (hodnocení ex post) s cílem zjistit jeho efektivnost a vyhodnotit jeho celkový přínos. Formalizované hodnocení se obvykle provádí v průběhu realizace programu (průběžné hodnocení) s cílem zlepšit jeho efektivnost.

evaluation design

metoda a způsob hodnocení

Logický modelový postup, jehož použití v hodnotící studii umožní činit závěry o výsledcích programu. Současně s volbou metody musí realizátor studie stanovit i typ informací, které bude použití navrhované metody vyžadovat, a typ analýzy, který bude na jejich základě proveden.

ex ante control (a priori audit)

kontrola ex ante/audit

Provádí se před uvolněním konkrétního výdaje; součástí je prověření obdržených platebních příkazů a podpůrných dokumentů, dále toho, zda transakce byla řádně schválena, zda je legálně a správ-

ně provedena a zda je v souladu se schváleným rozpočtem. Tyto kontroly mohou být zajišťovány institucí na úrovni ústřední vlády či přímo ministerstvem financí nebo rezortním ministerstvem/agenturou.

ex post control (a posteriori audit)

kontrola ex post/audit

Viz „*audit*“.

expenditures

výdaje

Tohoto výrazu se občas nepřesně používá pro pojmenování peněžní úhrady (platby). Přesná definice však říká, že jde o náklad na získání zboží nebo služby bez ohledu na dobu provedení související platby. Výdaje na zboží a službu se objevují již v okamžiku, kdy kupci vznikne závazek vůči prodejci, tedy v okamžiku, kdy buď (a) vlastnictví dané věci či využívání služby přejde z prodávajícího na nového vlastníka, nebo (b) kdy je dodávka zboží nebo služby ukončena podle přání spotřebitele.

expenses

úhrady

V metodice GFS 2000 se výdaje jako „*expenses*“ definují jako tokové operace, které v průběhu účetního období zmenší čisté jmění. Mezi výdajové operace patří odměny zaměstnancům, spotřeba zboží a služeb, spotřeba hmotného majetku, výdaje spojené s majetkem (úroky nebo nájemné), sociální dávky, podpory, dotace a různé další operace jako transfery nevýdělečným organizacím nebo náhrada škody nebo újmy. Za výdajové operace se nepovažuje získání nefinančních aktiv a finanční operace.

external audit

vnější audit

Jde o audit prováděný subjektem vně kontrolované instituce a na ní nezávislým. Jeho cílem je podat přehled a zprávu o účtech dané organizace, o jejích finančních výkazech, o zákonnosti a správnosti jejích operací, o postupech finančního managementu a finančního hospodaření. Subjekty odpovědné za vnější audit vládních aktivit nejčastěji podávají zprávu přímo parlamentu a jejich činnost souvisí s nejvyšším kontrolním úřadem.

external debt

vnější dluh

Dluh vůči nerezidentům dané země.

extra-budgetary funds/accounts (EBF)

mimorozpočtové fondy/účetny

Výraz se obvykle vztahuje k vládním činnostem, které nejsou zahrnovány do ročního rozpočtu. Navíc mimorozpočtové fondy mohou podléhat jinému typu řízení pokladních operací, kontroly a výkaznictví než samotný rozpočet. Existuje mnoho odlišných druhů mimorozpočtových fondů, včetně napří-

klad fondů sociálního zabezpečení, které podléhají jiné právní úpravě, plodinových fondů, které používají podpor určených k pěstování určitých plodin, nebo fondů, jejichž zdroje tvoří daňové příjmy přiřazené k financování konkrétního účelu.

financial audit (regularity audit)

finanční audit (audit správnosti)

Viz „*audit*“.

financial control

finanční kontrola

Prvky vnitřní (nebo manažerské) kontroly, které se vztahují k finančním záležitostem a hospodaření. Viz také „*internal (management) control*“.

financial instrument

nástroj finančního trhu

Jakýkoliv smluvní vztah, který znamená zvýšení finančních aktiv jedné strany a finančních závazků nebo čistého jmění strany druhé.

financial ledger system

systém hlavní účetní knihy

Viz „*general ledger system*“.

financial management

finanční management

Zavedení právních a administrativních systémů a postupů, které ministerstvům a podřízeným agenturám umožňují, aby prováděly svou činnost tak, aby bylo zajištěno správné využití veřejných prostředků podle pravidel poctivosti, účelnosti, efektivnosti a správného nakládání s veřejnými prostředky. Finanční management zahrnuje správu příjmů, řízení a kontrolu vládních výdajů, finanční účetnictví a výkaznictví, pokladní management a v některých případech i řízení aktiv.

financial reporting

finanční výkaznictví

Předkládání finančních informací o dané instituci (vláda nebo rezortní ministerstvo) jiné instituci, která si je vyžádala (parlament, ministerstvo financí). Zahrnuje všechny výkazy a zprávy, které obsahují finanční informace, jež jsou obecně dostupné z finančního účetnictví a používaného systému výkaznictví.

financial statements

finanční výkazy

Účetní výkazy připravené danou institucí, které obsahují údaje o jejím finančním hospodaření a finanční situaci. V případě akruálního účetnictví se vyžaduje vypracování výkazu finanční pozice nebo roz-

vahy, které zachycují celková aktiva, pasiva a čistou hodnotu. Výkaz finančního hospodaření nebo provozní výkaz uvádějí přehled příjmů a výdajů za dané období, výkaz změny čistého jmění vysvětluje pohyb mezi počáteční a konečnou rozvahou. Tyto aktuální výkazy se doplňují výkazem o peněžních tocích. Všechny výkazy musejí obsahovat dostatečně vysvětlující poznámky či potřebné tabulky. Analytický rámec GFS 2000 zahrnuje následující tabulky: „Vládní operace“, která podává přehled o operacích vlády jako celku v průběhu daného období, „Přehled dalších ekonomických toků“, která zachycuje vliv jiných transakcí na vládní finanční situaci, „Rozvahu“ a „Výkaz o zdrojích a použití hotovosti“.

financing

financování

Veškeré transakce s finančními aktivy a pasivy, kterými se financuje běžný deficit nebo umístuje přebytek. V širším smyslu slova pak jde o způsoby, jejichž prostřednictvím vláda získává finanční zdroje na provádění svých programů, projektů a výdajových politik.

fiscal deficit

fiskální schodek (deficit)

Viz „*deficit*“.

fiscal policy rules

pravidla fiskální politiky

Trvalá omezení fiskální politiky, většinou vyjádřená ve formě ukazatele (ukazatelů) hodnocení celkového hospodaření, jako například poměr deficitu ku HDP, poměr dluhu ku HDP. V rámci EU byla taková pravidla začleněna do Maastrichtské a Amsterdamské smlouvy.

fiscal transparency

fiskální průhlednost (transparentnost)

Způsob poskytování informací veřejnosti, konkrétně informací o funkcích a organizaci vlády, jejích ekonomických a fiskálních záměrech a cílech, o finančních výhledech a účtech veřejného sektoru. Jde rovněž o přístup ke spolehlivým, vyčerpávajícím, včasným, přehledným a mezinárodně srovnatelným údajům o činnostech vlády, včetně operací prováděných mimo vládní sektor. Jen tak mohou voliči, zákonodárci i finanční trhy správně posoudit současnou a budoucí finanční pozici vlády.

fiscal year

rozpočtový rok

Období, na které je sestavován pravidelný rozpočet, účetní období, k němuž se vztahují položky příjmů a výdajů, a období, za které se předkládá závěrečný účet. Nepatří sem dodatkové období na počátku nového rozpočtového roku, po které mohou zůstat účty uplynulého roku neuzavřeny.

fixed assets

dlouhodobá hmotná aktiva

Dlouhodobý majetek kromě půdy, minerálních zdrojů, lesního porostu a podobných nereprodukovatelných hmotných aktiv, která jsou využívána při produkci v domácím výrobním sektoru, dále pak jsou

využívána při produkci vládních statků pro civilní účely a poskytovateli neziskových služeb domácnostem. Do dlouhodobých hmotných aktiv patří také rodinné domy, stálé bydlení pro vojenský personál, cvičiště, tažná zvířata a dobytek.

float

závazek ke splatnosti

Šeky vydané, ale dosud neproplacené. Objem závazku se vyjadřuje jako rozdíl mezi šeky vydanými prostřednictvím státní pokladny a již proplacenými částkami, které se objevují na hlavním účtu státní pokladny. O takto zjištěný závazek by se měly upravit celkové výdaje. Někdy se používá výraz „prostředky na cestě“. Termín „float“ se užívá také pro účetní závazky, které ještě nejsou splatné (např. faktury hrazené v nejposlednějším možném termínu před vznikem sankcí ze strany věřitele).

floating debt

nehrazený dluh

Objem závazků s výjimkou smluvních závazků s pevně stanovenou dobou splatnosti, které se vztahují k dodávkám zboží a služeb, které vláda již obdržela, ale ještě neuhradila. Jde vlastně o nahromaděné neuhrazené faktury. (V některých zemích se tohoto výrazu používá pro nekonsolidovanou část krátkodobého vládního dluhu.)

foreign debt

zahraniční dluh

Viz „*external debt*“.

forward commitments (multi-year commitments)

budoucí závazky (víceleté závazky)

Závazky, které se vztahují k období delšímu než jeden rok (smlouva o budování infrastruktury). Sledování všech skutečných budoucích závazků je podstatné pro správné rozpočtování a kontrolu výdajů. V mnoha zemích se schválené budoucí závazky objevují přímo v rozpočtu.

fraud

podvod

Existuje několik forem projevů nezákonnosti. Pokud jde o výdaje, jedná se o jakýkoliv záměr nebo nedbalost:

- použití nebo předložení falešných, chybných nebo neúplných výkazů nebo dokumentů, které mají za následek nesprávné použití nebo neoprávněné zadržení prostředků,
- zatajení informace o porušení některé povinnosti, které vedlo ke stejným následkům,
- použití prostředků k jinému účelu než k určenému.

Pokud jde o příjmy, pak lze jmenovat následující záměry nebo nedbalosti:

- použití nebo předložení falešných, chybných nebo neúplných výkazů nebo dokumentů, které mají za následek nezákonné snížení rozpočtových zdrojů,
- zatajení informace o porušení některé povinnosti, které vedlo ke stejným následkům,
- nesprávné použití zákonně nabytého přínosu se stejnými následky.

full costs

plné náklady

Objem všech nákladů, které si program nebo činnost vyžádaly, včetně spotřeby fixního kapitálu, mimořádných výdajů a nákladů, které se k programu váží, avšak které nesl jiný subjekt než ten, který byl odpovědný za program.

functional classification

funkční třídění/paragrafy

Třídění výdajových transakcí a změn ve finančních aktivech podle funkcí vlády. Funkční třídění existuje nezávisle na organizaci nebo jednotce, která činnost či funkci zajišťuje. *Standard Classification of Functions of the Government* (COFOG) připravená OSN se snaží usnadnit mezinárodní srovnávání a sestavení účtů důchodů odpovídající Systému národních účtů (*System of National Accounts – SNA*).

general fund

všeobecný rozpočtový fond

Účet, na který přichází většina daňových příjmů, a zároveň účet, z kterého se hradí většina běžných výdajů na činnost vlády. Jde o opak k přiřazeným příjmům, speciálním fondům, mimorozpočtovým fondům a svěřeneckým fondům. V případě Commonwealthu se všeobecný rozpočtový fond nazývá konsolidovaný fond.

general government

sektor vlády, vládní sektor

Podle Systému národních účtů se „*general government*“ definuje jako seskupení jednotek na jednotlivých úrovních vlády – ústřední, v případě federativního uspořádání i zemských a místních vlád –, a systému sociálního zabezpečení. Za vládní jednotky se považují také ty jednotky, které kromě realizace politik a regulačních funkcí vlády zajišťují veřejné služby pro soukromou i vládní spotřebu a přerozdělují příjmy a bohatství. Hlavním znakem vládní jednotky je schopnost ukládat přímo nebo nepřímo daně a další povinné odvody, pro které nemají jiné sektory přímé „*quid pro quo*“. Viz také „*central government*“, „*local government*“, „*state government*“, „*subnational government*“.

general ledger system

hlavní účetní kniha

Jádro systému zahrnující plnění rozpočtu, účetnictví a finanční výkaznictví. Systém/y, který/é shromažďuje/í údaje o schválených a dodatečných výdajových alokacích, rozpočtových opatřeních, uvolňování prostředků (také *appropriations*, *allotments*, *warrants*, *cash plans*); závazky, odpočet provedených výdajů a platby proti schválenému rozpočtu a uvolněné prostředky. Hlavní účetní kniha zahrnuje samotnou účetní knihu (knihy), dále zaznamenává údaje o příjmech, dluhu a dalších závazcích, finančních aktivech (a také o fyzických aktivech, používá-li se aktuální účetnictví) a další finanční transakce (např. mezi vládními agenturami). Viz také „*government financial management information system*“.

general purpose financial reports

obecné finanční zprávy

Finanční zprávy, které obsahují informace určené k obecnému použití pro širokou veřejnost.

Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

obecně přijímané postupy účtování

GAAP (ve Velké Británii se užívá výrazu „Practice“) jsou účetní koncepty či principy, na nichž se shodly svazy účetních expertů a jiné profesní orgány. V mnoha zemích vláda po poradě s odborníky z oboru účetnictví takové postupy přímo předepisuje. V některých státech EU (např. Francie) se „obecný účetní plán“ považuje za základ účtové osnovy a dalších účetních postupů.

generational accounting

mezigenerační účetnictví

Účetní systém používaný k určení přerozdělovacích prvků obsažených ve vládních politikách ve vztahu k jednotlivým věkovým kohortám žijící populace. To se provádí pomocí výpočtu čisté současné hodnoty daní (zaplacené daně minus přijaté dávky) zaplacených v průběhu celého života jednotlivých generací za předpokladu nezměněné výdajové a daňové politiky. Za generaci se považují všichni muži a ženy (pro obě pohlaví se vzhledem k rozdílnému objemu placených daní a přijatých dávek sestavují různé výpočty) narození v jednom roce. Tato technika je velmi náročná z hlediska vstupních dat a výsledky jsou závislé na velkém množství zjednodušujících předpokladů. Metoda se případně používá jako doplněk pro analýzy udržitelnosti fiskální politiky a mezigeneračního přerozdělování.

goals and objectives

cíle a záměry

Oba termíny se používají k popisu zamýšlených měřitelných výsledků, kterých by mělo být dosaženo prostřednictvím vládních programů a činností. „Záměry“ (*objectives* nebo *general objectives*) informují o širších výsledcích, k jejichž dosažení bude třeba více let a které obvykle vyžadují spolupráci mnoha lidí, různých činností, procesů a mezistupňů. „Cíle“ (nebo *specific objective*) se dotýkají konkrétních výsledků, často přesně měřitelných (čas, náklady, počet, kvalita), kterých lze dosáhnout v kratším časovém období. Často samy o sobě představují mezistupně dosažení široce vymezených záměrů.

governance

správa věcí veřejných

Vykonávání politické moci k řízení státních záležitostí. Spolehlivá správa věcí veřejných musí zahrnovat politickou odpovědnost, svobodu sdružování a veřejné spoluúčasti, odpovídající právní rámec, transparentnost a účinné a účelné řízení veřejného sektoru.

government financial management information systems

informační systémy vládního finančního managementu

Informační systémy, které umožňují ministerstvům/agenturám řídit jejich programy účinně a účelně a v souladu se zákonem. Ve středu takového systému stojí postupy účtování a výkaznictví, jejichž pro-

střednictvím se v hlavní účetní knize zachycují veškeré příjmy a výdaje. Další informace a systémy musejí být považovány za doplňkové a podpůrné a musejí také vyhovovat standardům požadovaným účetnictvím. Manažerské informační systémy tvoří hlavní prvek kontroly; proto samy musejí být účelné a provozované s odpovídajícími náklady. *Viz také „general ledger system“.*

Government Finance Statistics (GFS)

vládní finanční statistika

GFS je publikována Mezinárodním měnovým fondem. Verze z roku 2000 představuje zásadní revizi minulé verze z roku 1986, například ve vztahu k informacím požadovaným na aktuální bázi. Manuál GFS 2000 má být vydán koncem roku 2000 nebo v roce 2001.

grants

transfery, převody

V metodice GFS se za dotace považují dobrovolné běžné nebo kapitálové převody mezi vládními jednotkami, mezi nadnárodními organizacemi a vládou (např. Phare). Také dobrovolný transfer ve prospěch soukromého sektoru nebo soukromé osoby se často nazývá dotace.

gross fixed capital formation

hrubá tvorba fixního kapitálu

Hodnota nového nebo již existujícího majetku nevojenské povahy, pozemků nebo zařízení získaného vládou nebo vyrobeného na její účet snížená o prodej takového majetku. Zahrnuje se pouze majetek, jehož doba životnosti přesahuje jeden rok a jehož pořizovací cena přesahuje danou prahovou velikost. Změny stavu vládních zásob se zahrnují do tvorby kapitálu, ale nikoliv do tvorby fixního kapitálu. Po odečtení spotřeby investičního majetku (odepsaného investičního majetku) se získá údaj o čisté tvorbě fixního kapitálu.

impact

dopad

Termín „dopad“ se často používá jako synonymum k výrazu „výsledek“. Čistý dopad programu pak popisuje výsledky, které programu lze skutečně přiřadit. Nezahrnují se vnější vlivy a k určení čistého dopadu se používají zvláštní hodnotící metody. Analýzy dopadů sledují skutečné přínosy programu nebo výdajové politiky pro jejich okolí (např. studie dopadu na životní prostředí) nebo ukazují, v jaké míře program v současné době poskytuje očekávané přínosy (např. pozorovatelné na skupině příjemců výstupů programu).

imprest fund

zvláštní fond

Fond vedený v pevně dané měně nebo „*petty-cash*“ fond, který tvoří hotovost, vládní šeky nebo prostředky na bankovních účtech, které byly poskytnuty zálohově a jsou vedeny jako „fond stojící mimo státní pokladnu“, ze kterého se čerpají prostředky pouze ke zvláštním účelům a se souhlasem určeného správce. Fond může být revolvingového typu, který se znovu naplňuje do předem daného objemu či celé částky prostředků, nebo může jít o zákonem stanovený objem prostředků.

inputs

vstupy

Zdroje používané k výrobě výstupů. Objevují se obvykle v podobě výdajů nebo zdrojů jako takových (např. počet zaměstnanců). Vstup může být výstupem dřívějších činností.

institution

instituce

Někdy se používá jako synonymum k výrazu „organizace“ nebo „subjekt“, například ministerstvo. Termínu se však užívá i v jiném smyslu, a to k popisu formálních a neformálních pravidel chování a vynutitelnosti dodržování takových pravidel.

institutional sector

institucionální sektor

Jde o soubor institucionálních jednotek s obdobnými charakteristikami chování (např. veřejný či vládní sektor).

institutional unit

institucionální jednotka

Podle SNA a GFS 2000 se za institucionální jednotku považuje ta, která hospodaří s vlastními aktivy a pasivy a svým jménem provádí ekonomické a finanční činnosti. Rozeznávají se tři typy vládních jednotek:

- administrativní jednotky ústřední a místních vlád, včetně mimorozpočtových fondů,
- fondy sociálního zabezpečení,
- netržní a neziskové organizace, které jsou kontrolovány a převážně financovány vládou.

internal audit

vnitřní audit

Odpovídá auditu prováděnému odborem nebo útvarem ministerstva nebo jiné vládní organizace pověřené vedením tým, aby provedla kontrolu a hodnocení postupů používaných v rámci dané organizace s cílem omezit prostor pro chyby, podvody a zbytečné výdaje. Útvar vnitřního auditu musí pracovat nezávisle na ostatních odborech a výsledky své činnosti předkládat přímo vedení.

internal (management) control

vnitřní kontrola

Definice říká, že jde o „organizaci, metody a postupy, které se používají k zajištění toho, aby vládní programy dosáhly zamýšlených výsledků; aby zdroje určené na tyto programy odpovídaly navrženým cílům a záměrům dané instituce; aby se při realizaci programu předešlo plýtvání, podvodům a korupci; aby bylo možné získávat a pracovat se včasnými a spolehlivými informacemi (INTOSAI). V praxi se do vnitřní kontroly zahrnuje široká škála činností, včetně například kontroly účetnictví, postupů, zásobování, oddělení úkolů či finančního výkaznictví. Systém vnitřní kontroly vyžaduje účinnou komunikaci v rámci celé organizace a rovněž vytvoření vhodných kontrolních postupů. Management – nikoliv externí auditoři – je odpovědný za zřízení systému vnitřní kontroly a za sledování jeho čin-

ností. Externí auditoři by se měli vyjádřit k úrovni vnitřní kontroly, k jejím nedostatkům či k její účinnosti, neboť při dobrém fungování vnitřní kontroly již není z jejich strany třeba detailní zkoumání jednotlivých operací či dokumentů. *Viz také „accounting controls“, „administrative controls“ a „financial controls“.*

internal rate of return (IRR)

vnitřní výnosová míra

Taková diskontní míra, při jejímž použití bude čistá současná hodnota investice rovna nule. *Viz také „discounting and net present value“.*

inventory

zásoby

Zboží, další majetek či služby, které:

- se udržují pro zajištění běžného provozu,
- jsou vázány v procesu výroby pro následný prodej,
- případně budou spotřebovány při výrobě zboží, dalšího majetku nebo služeb, včetně dále využitelných zásob a provozního materiálu, avšak bez odpisovaných aktiv.

least-cost analysis

analýza nejnižších nákladů

Metoda, která srovnává projekty nebo programy, které mají shodné výstupy nebo výsledky. Analýza nejnižších nákladů se používá k porovnání různých možností, které vedou k dosažení předem stanovených, avšak dosud nekvantifikovaných výstupů či výsledků. *Viz také „cost-effectiveness analysis“.*

legitimacy

oprávněnost

Oprávněnost zde znamená, že při přijímání rozhodnutí o změně výdajové politiky v době jejího provádění musí být brán ohled na původní rozhodnutí a jeho původní dopady musejí být zahrnuty do nové politiky, ať již k tomu dojde při sestavování rozpočtu, nebo v jiném časovém okamžiku.

lending minus repayments

půjčky minus splátky

Viz „transactions in financial assets for policy purposes“.

liability

závazek, pasivum

Ztráta potenciální kapacity nebo budoucího ekonomického výnosu, kterých se musí daný subjekt vzdát ve prospěch ostatních v důsledku rozhodnutí či operací provedených v minulosti. Závazek se objevuje v rozvaze pouze tehdy, když je pravděpodobné, že se budoucí ztráta výrobního potenciálu nebo budoucích ekonomických přínosů uskuteční a že rozsah závazku lze spolehlivě určit.

line-item classification

klasifikace položek rozpočtu

Viz „*object classification*“.

local government (or local authorities)

místní vláda

Místní vládou se rozumí soubor veřejných institucí, které spravují přesně stanovené území. V případě federativního uspořádání jde o třetí stupeň, v unitárních státech se jedná o druhý nebo třetí stupeň (regiony, okresy, obce atd.). Aby mohla působit samostatně, musí mít místní vláda schopnost vykonávat svoji pravomoc nezávisle na dalších stupních vlády. Viz také „*central government*“, „*general government*“, „*state government*“, „*subnational government*“.

macroeconomic framework

makroekonomický rámec

Rámec, který obvykle zahrnuje prognózy platební bilance, reálného sektoru (nebo výrobního sektoru), fiskálních účtů a měnového sektoru. Jde o nástroj určený ke kontrole vzájemného souladu předpokladů či predikcí, které se týkají ekonomického růstu, přebytku nebo schodku veřejných financí, platební bilance, měnového kurzu, inflace, růstu zadlužení a jeho rozdělení mezi veřejný a soukromý sektor, zahraničního zadlužení atd.

market testing

testování trhem

Proces, kterým ministerstvo/agentura zjišťuje, zda by produkci služeb dosud zajišťovanou vládním sektorem mohly převzít soukromé subjekty. Metoda *market testing* byla populární ve Velké Británii v průběhu 80. a 90. let, kdy se používala k hodnocení služeb, které měly být privatizovány nebo které měl vládní sektor přestat zajišťovat.

medium-term budget framework (MTBF)

střednědobý rozpočtový rámec

Přehled odhadovaných vládních příjmů a výdajů v střednědobém období (obvykle 3–5 let). V závislosti na potřebách jednotlivé země se sestavuje v různě detailním členění. V některých zemích se používá i víceletého rozpočtování. V těchto zemích jsou pak víceleté výdajové položky probíhajících výdajových programů základem pro rozpočtové vyjednávání v následujících letech. V jiných zemích se rámec využívá pouze jako doplňkový zdroj informací. Údaje obsažené ve víceletém rámci bývají obvykle každým rokem aktualizovány s tím, že se vždy na konec období přidá další rok.

medium-term expenditure framework (MTEF)

střednědobý výdajový rámec

Součást střednědobého rozpočtového rámce, která se zaměřuje na výdajovou stranu. Viz také „*medium-term budget framework*“.

medium-term fiscal (or financial) framework (MTFF)

střednědobý fiskální (nebo finanční) rámec

Odhad celkových příjmů, výdajů a způsobu financování na střednědobé období. Viz také „*medium-term budget framework*“.

mission

poslání

Obecná zpráva o cílech a záměrech programu či organizace.

modified accrual accounting

modifikované akruální účetnictví

Viz „*accrual accounting*“.

modified cash accounting

modifikované účetnictví na bázi peněžních (pokladních) toků

Viz „*cash-based accounting*“.

monetary financial assets and liabilities

peněžní finanční aktiva a pasiva

Aktiva a pasiva, která mají být přijata nebo uhrazena v pevných či přesně určených peněžních částkách.

multi-year budget, multi-year estimates

víceletý rozpočet, víceleté odhady

Viz „*medium term budget framework*“.

net fixed capital formation

čistá tvorba kapitálu

Viz „*gross fixed capital formation*“.

net lending/borrowing

čisté půjčky/výpůjčky

GFS 2000 a ESA95 je definují jako čisté zvýšení finančních aktiv minus čisté zvýšení vzniklých závazků. Lze je rovněž vypočítat jako čisté saldo běžné bilance plus čisté pořízení kapitálových aktiv. Viz také „*lending minus repayments*“.

net operating balance

čisté saldo běžné bilance

Jde o jedno z nejdůležitějších sald vládních operací připravované na základě metodiky GFS 2000. Vypočítá se jako příjmy minus výdaje nebo jako změna čistého jmění vyplývající z provedených transakcí.

net present value (NPV)

čistá současná hodnota

Čistá hodnota, která se stanoví jako náklady a výnosy diskontované ke stejnému časovému okamžiku. Metoda se používá obvykle při hodnocení nákladů a přínosů vybudování a využívání určitých investic; touto metodou se náklady a přínosy za celou dobu životnosti investice diskontováním srovnají k době počátku výstavby. Viz také „*discounting*“.

net worth

čisté jmění

Čisté jmění je rozdíl mezi hodnotou všech aktiv a všech pasiv k určitému datu. Jde o saldovou položku v rozvaze.

non-financial assets

nefinanční aktiva

Aktiva, která zahrnují:

- aktiva, která nabývají formy výstupu z výrobního procesu. Zahrnují hmotná aktiva a zásoby. Ve vládním sektoru se člení na budovy a stavby, stroje a zařízení, aktiva určená ke kultivaci a nehmotná fixní aktiva;
- aktiva, která nevznikla jako výstup výrobního procesu a objevují se buď v přirozené podobě (vodní zdroje), nebo jsou vytvořena právně či účetně (vlastnická práva).

non-financial public sector

nefinanční veřejný sektor

Celkový vládní sektor plus nefinanční veřejné podniky. Nefinanční veřejný sektor nezahrnuje veřejné finanční podniky z toho důvodu, že by tak po konsolidaci došlo ke zkreslení statistiky o potřebách financování vlády a nefinančních podniků zahrnutím transakcí s centrální bankou nebo jinou státem vlastněnou bankou.

object classification

klasifikace podle cílů, tj. seskupení položek do programů podle cílů

Seskupení výdajů, které sdružuje ty položky pořízení konkrétního zboží nebo služeb, případně peněžních transferů, které přísluší k danému programu nebo činnosti. Tento přístup se často nazývá také *line-item classification*.

obligation

budoucí závazek

Obecně jde vlastně o povinnost či budoucí závazek, skutečný nebo potenciální; někdy se používá v užším významu jako závazek (*commitment*).

obligation – based budget

rozpočtování na bázi závazků

Rozpočet, který zahrnuje schválené položky vyjadřující nové závazky z titulu schválených výdajových programů či plánů. Existence takových položek opravňuje přijímat závazky vůči třetím oso-

bám a v návaznosti na ně provádět platby bez ohledu na časové omezení dané rozpočtovým rokem. Takovéto rozpočtové položky mají svůj vlastní časový cyklus a nejsou omezeny jedním rokem. Způsob se již nepoužívá pro všechny výdaje, avšak může být vhodný pro zvláštní programy (například v USA).

off-budget transaction (activity)

operace (činnost) realizovaná mimo rozpočet

Výraz „*off-budget*“ ve smyslu „mimo rozpočtovou soustavu“ se používá v jiném významu než „*extra-budgetary*“ ve smyslu „mimo rozpočet“, ale stále uvnitř rozpočtové soustavy. Prvně jmenované operace provádí výdajová agentura nebo ministerstvo, jejichž operace by se měly objevit v rozpočtu (například prostředky různých zvláštních fondů, jejichž prostřednictvím se upravují příjmy, které by jinak musely být odvedeny do státní pokladny nebo ministerstvu financí a takto se mohou využít například k odměňování zaměstnanců). Mímorozpočtový fond (obvykle zřízený zákonem nebo nařízením) provádí operace, které již z definice nejsou zahrnovány do rozpočtu, ale jsou součástí rozpočtové soustavy. Viz také „*extra-budgetary funds/accounts*“.

operating activities

provozní činnosti

Činnosti spojené se zajišťováním zboží a služeb.

operating statement

provozní výkaz

Finanční výkaz, který zachycuje v daném časovém – zpravidla ročním – období plné náklady zdrojů spotřebovaných daným ministerstvem nebo institucí při zajišťování jejich funkcí; zahrnuje rovněž obnovovací náklady (uživatelské poplatky) a veškeré další běžné příjmy z nezávislých zdrojů a příjmy od vlády. Jde tedy o výkaz příjmů a úhrad.

organic budget law

zákon o rozpočtových pravidlech

Zákon, který určuje způsoby a časový harmonogram sestavování, schvalování a plnění rozpočtu, jeho účtování a předkládání závěrečného účtu ke schválení. V některých zemích mají rozpočtová pravidla přednost před ostatními finančními zákony, např. před zákonem o účetnictví, o státní pokladně, o řízení dluhu, o vnitřní kontrole, o územních rozpočtech atd. Zákon určuje práva a povinnosti při přípravě, řízení a plnění ročního rozpočtu. Někdy se anglicky označuje jako *budget system law*.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

OECD sdružuje 30 zemí, které respektují pravidla tržní ekonomiky, demokracii a lidská práva. Původně organizaci tvořilo 20 západoevropských států a států severní Ameriky (Rakousko, Belgie, Kanada, Dánsko, Francie, SRN, Řecko, Island, Irsko, Itálie, Lucembursko, Nizozemí, Norsko, Portugalsko, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko, Turecko, Velká Británie a USA). Později se připojilo Japonsko, Finsko, Austrálie a Nový Zéland. Následně Mexiko, Česká republika, Maďarsko, Polsko a Korea. V září 2000 vstoupilo do OECD Slovensko, čímž se stalo 30. zemí.

outcomes

výsledky

Ekonomické a společenské změny, ke kterým došlo v důsledku zvolené výdajové politiky, programu nebo činnosti. Výsledky se liší od výstupů, které měří okamžitý přínos programu nebo činnosti. Například výsledkem dechových zkoušek prováděných policií v rámci kampaně proti alkoholu za volantem může být pokles počtu opilých řidičů, zatímco za výstup lze považovat počet řidičů, u nichž byla zaznamenán vyšší obsah alkoholu v krvi. Programy mají obvykle dva druhy výsledků: (1) Konečné výstupy, které odrážejí zamýšlený či skutečný cíl, jehož se má díky programu nebo činnosti docílit. (2) Mezivýsledky, které by měly vést k výsledkům konečným, avšak samy o sobě jimi ještě nejsou. Viz také „*outputs*“, „*performance indicators*“ a „*performance measurement*“.

outlay

výdaj

Jiný výraz pro vládní výdaje. Viz „*government expenditures*“.

outputs

výstupy

Výrobky nebo služby, jichž bylo dosaženo díky programu nebo činnosti. Výstupy jsou důležité například pro stanovení cílů, kterých mají pracovníci dosáhnout, a pro měření výkonnosti. V jakém rozsahu došlo k pokroku z hlediska dosahování konečného cíle programu, však samy o sobě určit nemohou. V závislosti na své povaze výstupy mohou, ale nemusejí být lehce měřitelné; například počet hospitalizovaných pacientů se měří lépe než kvalita doporučení ke zdravotním problematikám poskytnutých ministru zdravotnictví.

output budgeting

rozpočtování na základě výstupů

Rozpočtový systém, který spojuje přidělení konkrétního objemu rozpočtových prostředků s konkrétními výstupy. V nejbližší podobě tohoto typu rozpočtování se výdaje zachycují na aktuální bázi, nikoli jako obvykle na bázi peněžních toků, a manažeři programů musí určit výstupy prostřednictvím „smluv“ sjednaných s ministerstvy. Až dodnes byl takový způsob zaveden pouze v jedné členské zemi OECD (Nový Zéland), zatímco některé země, jako Velká Británie, se rozhodly pro rozpočtování na aktuálním základě, které by mělo mít mnoho shodných prvků s rozpočtováním orientovaným na výstupy.

outturn

skutečné příjmy nebo výdaje

payment order

příkaz k úhradě

Příkaz k úhradě vydaný po obdržení účtu nebo faktury a po jejím ověření, který vydávají úředníci rezortních ministerstev, dalších výdajových institucí nebo ministerstva financí.

pension funds (funded type)

penzijní fondy (fondované)

Instituce zřízené za účelem poskytování důchodových dávek určité zaměstnanecké skupině. Hospo-

daří s vlastními aktivy a pasivy a provádějí finanční operace na vlastní účet a za tržních podmínek. Takové penzijní fondy se zahrnují do finančního sektoru.

performance audit

výkonový audit

Viz „*audit*“.

performance budgeting

výkonové rozpočtování

Výkonové rozpočtování spočívá v seřídění vládních operací podle funkcí a programů a ve vazbě na určené vládní záměry a cíle výdajových politik; zavedení výkonových ukazatelů pro každý program nebo činnost a měření nákladů takových činností a dodaných výstupů. V praxi se často zaměňují výrazy „programové rozpočtování“ a „výkonové rozpočtování“, avšak první z nich znamená také jednu z forem výkonového rozpočtování, která více zdůrazňuje potřebu účinné alokace zdrojů a třídění programů podle cílů vládních výdajových politik. Jen stěží lze nalézt úplný systém výkonového rozpočtování, zejména proto, že vyžaduje velmi vysokou úroveň zpracování informací a fungující systém řízení. Viz také „*planning programming budgeting system (PPBS)*“.

performance indicators

výkonové ukazatele

Výkonnost může být sledována a určována pomocí různých technik měření a ukazatelů. Měření odpovídají konkrétním údajům o vstupech, výsledcích nebo výkonech (např. počet policejních jednotek, které jsou v daný okamžik k dispozici). Ukazatele se používají jako odhady v případech, kdy získání konkrétních údajů je těžké nebo příliš nákladné (např. cena na ulici prodávaných zakázaných drog coby ukazatel výsledku protidrogového programu). V praxi se však oba výrazy často zaměňují. Výkonové ukazatele se mohou používat k hodnocení vstupů, procesů, výstupů a výsledků. Viz také „*performance measurement*“.

performance measurement

měření výkonnosti

Hodnocení efektivnosti a účelnosti programu nebo činností určité organizace pomocí měření odpovídajících vstupů, procesů, výstupů a výsledků. Používá se „*performance measures*“ nebo „*performance indicators*“.

planning programming budgeting system (PPBS)

systém plánování, programování, rozpočtování

Způsob soustavného programového rozpočtování vznikl v USA v roce 1965 a později se rozšířil do dalších zemí. PPBS se skládá ze tří základních etap: (1) v etapě plánování se využívá analýzy k určení cílů daného programu a k nalezení vhodných řešení; (2) ve fázi tvorby programů jsou prostředky vyhodnoceny a porovnány s řešeními navrženými v etapě plánování. Soubor činností se zpracuje do víceletých programů, které jsou ohodnoceny a porovnány. Ke srovnání různých programů a činností a jejich schopnosti dosáhnout požadovaného cíle se využívá analýza nákladů a přínosů a analýza nákladové efektivnosti (*cost-benefit and cost-effectiveness analyses*); (3) v etapě rozpočtování se vybrané programy přeformulují do

ročního rozpočtu. Po několikaletém úsilí, které nepřineslo očekávané výsledky, byl PPBS opuštěn, avšak s některými jeho prvky se lze setkat dodnes (výkonové rozpočtování). *Viz také „performance budgeting“.*

planning reserve

plánovací rezerva

Malá část z celkové hodnoty rozpočtových výdajů, která je ministerstvem financí (přeneseně) „dána mimo“ ještě předtím, než dojde k sestavení rozpočtu. Následně ji vláda rozděluje mezi jednotlivé programy podle aktuálních výdajových priorit jednotlivých rezortů, programů atd.

policy

politika

Soubor činností, které se mohou lišit podle povahy a podle příjemce a které směřují ke splnění hlavních cílů a záměrů. Na rozdíl od programu se výdajová politika nemusí vždy provádět s přesně stanoveným rozpočtem.

policy balance

saldo operací politik vlády

V metodice GFS se za „saldo operací politik vlády“ považují čisté půjčky/výpůjčky minus čisté pořízení finančních aktiv v rámci realizace politik vlády nebo příjmy minus výdaje minus čisté pořízení dlouhodobého majetku minus čistý přírůstek finančních aktiv získaných na netržním základu. Záporná hodnota salda operací politik vlády vyjadřuje potřebu financování z hlediska řízení likvidity. Toto saldo celkového schodku/přebytku koresponduje s definicí metodiky GFS z roku 1986, avšak na akruálním základě. *Viz také „deficit/surplus (on cash basis)“.*

predictability

predikovatelnost

Predikovatelnost v řízení rozpočtu znamená, že vedoucí pracovníci by měli již předem znát objem zdrojů určených na jejich programy. Nedostatečná možnost předvídat (predikovat) představuje problém pro úředníky, kteří mají plánovat objem zajišťovaných služeb. V každém případě však prognózování vyžaduje určitou úroveň makroekonomické stability. Předvídatelnost celkových vládních výdajů a celkového fiskálního salda dává soukromému sektoru jistotu, že může vycházet z jistých ekonomických a finančních předpovědí, jimž přizpůsobí svoji vlastní produkci, marketing a investiční rozhodování.

programme

program

Skupina činností směřujících k zajištění předem stanovených vládních cílů (zvýšení produkce zemědělských plodin). Program by měl být cílen na konkrétní skupinu obyvatel; měl by mít stanovený rozpočet, lidské a ostatní potřebné zdroje a jasně určené cíle a výstupy.

programme budgeting

programové rozpočtování

Viz „performance budgeting“.

programme classification

programová klasifikace

Třídění státního rozpočtu a výdajů podle programů, do nichž spadají jednotlivé vládní aktivity. Programová klasifikace je primárním rozpočtovým hlediskem pro formulaci i pro plnění rozpočtu v zemích, které využívají programové rozpočtování. Obvykle se však používá společně s dalšími klasifikacemi (organizační, druhová) a v některých systémech napomáhá i k rozborům a sestavování výkazů podle vnitřně stanoveného funkčního členění.

project

projekt

Nedělitelná činnost, která se uskutečňuje v rámci stanoveného času, s určeným rozpočtem a jasně určenými cíly a výstupy.

provincial government

vláda provincie

Viz „*state government*“.

public corporation

veřejný podnik

Společnost nebo podnik kontrolovaný vládou. Vláda má rozhodující vliv v podniku, jestliže má možnost určit jeho strategii, například jmenováním ředitelů. Kontroly nad podnikem vláda obvykle dosahuje, jestliže vlastní více než polovinu hlasovacích práv. V některých případech lze kontrolu provádět prostřednictvím zvláštního zákona, vlastnictvím blokační minority nebo nepřímo využitím kontroly nad jiným veřejným podnikem.

public expenditure management (PEM)

řízení veřejných výdajů

Za veřejný výdaj se obvykle považuje výdaj provedený sektorem vlády, centrální vládou prostřednictvím rozpočtu nebo jiných rozpočtových nástrojů a místními vládami. Tato publikace nezahrnuje mezi veřejné výdaje náklady na činnosti státních podniků, které v podstatě patří do komerční sféry, a dále sem nezahrnuje ani finanční instituce vlastněné státem. Řízení veřejných výdajů zahrnuje přípravu, řízení a plnění rozpočtu. Plnění rozpočtu pak zahrnuje i předběžnou kontrolu a následnou kontrolu, vnitřní i vnější audit, hodnocení a výkazy a zprávy sestavované v těchto různých etapách.

public investment programme (PIP)

program veřejných investic

Pohyblivý investiční program, který se obvykle uskutečňuje v období 3–5 let. Tyto programy se připravují ve většině zemí s tranzitivní či rozvíjející se ekonomikou, které pro jejich financování získávají půjčku nebo granty od nadnárodních organizací, jako je Světová banka či Banka pro obnovu a rozvoj, případně dary v rámci dvoustranných vztahů. Veřejné investiční programy by měly být považovány za součást střednědobého rozpočtového rámce přijímající země nebo by alespoň měly odpovídat střednědobým fiskálním výhledům. Programy financované mezinárodními finančními institucemi často pokrývají i významnou část běžných výdajů. Viz též „*medium-term budgetary framework*“.

public quasi-corporation

veřejné kvazipodniky

Podniky nezapsané v obchodním rejstříku, které vlastní vláda a které nabízejí své produkty na trhu a současně fungují podobně jako veřejné či státní podniky.

public sector

veřejný sektor

Vládní sektor jako celek plus veškeré veřejné podniky nebo podniky, na jejichž základním jmění se výrazně podílí některý stupeň vlády.

quasi-fiscal operations

kvazifiskální operace

Činnosti centrální banky (případně jiného, státem vlastněného finančního nebo nefinančního podniku), které svou podstatou odpovídají fiskálním operacím prováděným vládou. I když se realizují na pokyn vlády, bývají obvykle financovány centrální bankou a neobjevují se ve státním rozpočtu. Jako příklad může sloužit poskytování zvýhodněných úvěrů nebo prostředky centrální banky vynakládané na pomoc problémovým komerčním bankám.

reconciliation

odsouhlasení platby

Obvykle jde o proces odsouhlasení příkazů k úhradě, které vydaly vládní agentury, se skutečnými platbami z bankovních účtů podle bankovních výpisů. Takovéto odsouhlasení se může provádět i při jiných fázích rozhodování o výdajích, např. v okamžiku přijetí závazku nebo vystavení příkazu k úhradě.

reliability

spolehlivost

Vlastnost vztahovaná ke kvalitě finančních informací, kdy předávaná informace o transakci nebo případu musí být pravdivá a bez zavádějících chyb nebo nepřipustných opomenutí; transakce nebo případ, která/ý se buď dá zaznamenat nebo u níž/něhož lze smysluplně očekávat, že bude zaznamenán/a.

reporting entity

vykazující jednotka

Vládní organizace nebo jednotka, která na základě zákona nebo nařízení zpracovává finanční zprávy o plnění rozpočtu pravidelně v průběhu a/nebo na konci rozpočtového období (závěrečný účet). Zprávy se předkládají ministru financí, parlamentu nebo nejvyššímu kontrolnímu úřadu.

reporting model

způsob vykazování

Uspořádání a způsob předkládání finančních výsledků – zahrnuje především výčet tabulek a komentářů o tom, jak jsou jednotlivé části vzájemně propojeny a jak se v různých výkazech označují klíčové ukazatele.

revaluation

přecenění

Ohodnocení objemu aktiv tržními cenami platnými k určitému datu.

revenue estimate

odhad příjmů

Odhad příjmů pro příští rok nebo více následujících období. Sestavení takových odhadů je základní podmínkou přípravy rozpočtu. Odhady musejí být obvykle během rozpočtového období několikrát aktualizovány.

risk analysis/assessment

analýzy (ocenění) rizika

Soustavné sledování a následné zpracování možného vývoje odlišného oproti výchozím podmínkách a/nebo vývoje očekávaných událostí do rozpočtu tak, aby mohl na odlišné podmínky či události reagovat. Mezi takové příklady patří riziko války, bankovních krachů, povodně a jiné přírodní katastrofy, epidemie nakažlivé nemoci atd. *Viz také „contingent liability“.*

service quality

kvalita služeb

V širším smyslu slova odpovídá „kvalita služeb“ hledisku účelnosti. Bývá nicméně používána v užším smyslu jako výraz odpovídající uspokojení bezprostředních potřeb uživatele, jako je včasnost, dostupnost, přesnost nebo plynulost poskytování služeb. Takové vlastnosti tedy souvisejí s kvalitou služeb spíše než jen s objemem. Většina států EU se snaží o změnu v přístupu k poskytování služeb v rámci veřejného sektoru a o reformu ve prospěch vnímání přání jejich spotřebitelů (např. „Citizen’s Charter“ ve Velké Británii).

social security funds

fondy sociálního zabezpečení

Fondy, z nichž se zajišťuje výplata sociálních dávek společností prostřednictvím systému sociálního pojištění, který obvykle zahrnuje povinné platby příspěvků zúčastněných. Ve většině zemí jsou tyto fondy spravovány odděleně od ostatních vládních činností, hospodaří podle vlastního rozpočtu a odpovídají za svá aktiva a závazky. Ty systémy sociálního zabezpečení, v nichž k oddělení aktiv a závazků od státních nedochází, se fondy sociálního zabezpečení nenazývají. Podle GFS se za nejvhodnější považuje zařadit fondy sociálního zabezpečení mezi instituce dané úrovně vlády, pod jejichž jurisdikci spadají. Jiný způsob spočívá v zahrnutí všech fondů v odděleném subsektoru. Vládní nebo zaměstnanecké penzijní plány mezi fondy sociálního zabezpečení nepatří. Jde o finanční instituce, které nejsou součástí veřejného sektoru.

special accounts

zvláštní účty

Účty, které obsahují operace „mimořádného“ charakteru, jež se vymykají běžnému postupu při schvalování a zaznamenávání výdajů. Příkladem mohou být „dočasné účty“ (určené pro zálohy), operace, jejichž oprávněnost je zpochybnitelná, operace mimorozpočtových fondů nebo operace zachycované „pod čarou“.

special funds

zvláštní fondy

Obvykle jde o mimorozpočtové fondy, ale někdy jde i o fondy financované prostřednictvím přířazených příjmů nebo uživatelských poplatků, které však zůstávají součástí rozpočtu vlády.

special purpose financial reports

mimořádné finanční zprávy

Finanční výkazy a zprávy „jiné než běžně“ předkládané vedením.

spending unit

výdajová instituce

Jakákoliv vládní jednotka, která je odpovědná za plnění svého rozpočtu, resp. provádění rozpočtových operací. V mnoha zemích jsou výdajové instituce hierarchicky uspořádány (první úroveň, druhá úroveň etc.) tak, že první vrstvu představuje instituce řízená ministrem nebo osobou na roveň mu postavenou. Kromě ministerstev může tento systém zahrnovat podřízené jednotky nebo nezávislé organizace, mimorozpočtové fondy nebo administrativní jednotky uvnitř instituce, které (jen výjimečně) jednají ve věci rozpočtu přímo s ministerstvem financí.

standing appropriations

stálé výdajové ukazatele schváleného rozpočtu

Jedná se o přidělení rozpočtových prostředků na samostatný účel prostřednictvím zvláštního zákona (např. na úhradu sociálních dávek). Může, ale nemusí jít o pevně stanovený objem prostředků nebo o určité časové období. V každém případě však nevyžadují každoroční schvalování parlamentem a prostředky na ně určené na konci rozpočtového období nepropadají. Nazývají se také trvalé výdaje (*permanent appropriations*).

state government

zemská vláda

Vláda, která nezávisle vykonává přidělené pravomoci v rámci daného území. Jde o střední stupeň vlády, který existuje ve všech federativních zemích (provincie, Länder). Regionální vládní instituce mají podobný charakter, pokud jde o územní určení, ale existují obvykle v zemích, které nejsou federacemi. *Viz také „central government“, „general government“, „local government“ a „subnational government“.*

statement of assets and liabilities

rozvaha aktiv a pasiv

Finanční výkaz, který podává informace o aktivech a pasivech dané instituce na konci každého rozpočtového období. *Viz také „balance sheet“.*

strategic plan

strategický plán

Plán, který určuje poslání organizace, důvody a cíle její činnosti, postupy, očekávané výsledky atd.

pro určité časové období, obvykle pět až deset let. Plány jsou výsledkem souboru činností, který se nazývá strategické plánování. Kabinet nebo rada ministrů by měly prostřednictvím strategického plánování určit cíle a priority vlády, ale obvykle nepřipravují „strategický plán“ jako takový. Dokumenty s tímto názvem připravují ministerstva a agentury. Někdy se jim říká „obchodní plány“ a používají se při vyjednávání o limitu rozpočtových výdajů.

subnational government

nižší úrovně vlády

Všechny úrovně vlády mimo ústřední. Viz také „*central government*“, „*general government*“, „*local government*“ a „*subnational government*“.

subsidiarity

subsidiarita

Princip subsidiarity vyžaduje, aby se rozhodnutí přijímala na co nejnižším stupni vlády. Znamená to, že centrální vláda by neměla zajišťovat určitou činnost, jestliže by ji mohla účinněji poskytovat místní nebo regionální vláda. Termín se obvykle používá v Evropské unii pro určení oblastí, na které se nevztahuje *acquis communautaire* a na něž platí zákony dané země (například časový harmonogram při přípravě ročního rozpočtu a způsob jeho předkládání parlamentu).

subsidy

dotace

Podle GFS a SNA odpovídá užší definici „dotace“ běžný a nenárokový transfer, který poskytuje vláda vybraným podnikům a jehož velikost se určuje na základě úrovně produkce nebo činnosti či na základě množství a hodnoty vyprodukovaného zboží a služeb. V širším smyslu slova pak se za dotaci považuje jakákoliv platba či poskytnutá daňová výhoda (*tax credit*) přiznaná jednotlivcům v závislosti na jejich osobní situaci, která se poskytuje za podmínek stanovených v zákoně nebo nařízení (např. pro nezaměstnané nebo postižené).

supplementary appropriation

dodatečně schvalovaný výdaj/přídel

V průběhu rozpočtového období dodatečně parlamentem schválený výdaj/přídel, který zajišťuje navýšení výdajů oproti původně přijaté výši.

supreme audit institution (SAI)

nejvyšší kontrolní úřad

Veřejná organizace, obvykle nezávislá na vládě a podléhající zákonodárcům, která odpovídá za kontrolu vládních finančních operací. NKÚ provádí různé druhy činností: finanční audit, ale také audit dodržování zákonnosti či audit výkonů. Viz také „*audit*“.

surplus

přebytek

Viz „*deficit*“.

suspense account

předběžný účet

Druh zvláštního dočasného účtu, který slouží k záznamu sald nebo k vyrovnání chybných částek, které dosud nebyly „zaslány“ na příslušnou položku. Mezi takové operace často patří platby záloh do doby, než je známa konečná částka.

tangible/intangible assets

hmotná/nehmotná aktiva (investiční majetek)

Aktiva mohou být řazena do několika kategorií. Hmotný investiční majetek tvoří obytné domy a další budovy a stavby, stroje a zařízení nebo obdělávaná půda. Nehmotný investiční majetek zahrnuje právo na těžbu nerostů, software nebo umělecká díla a sbírky. Hmotná nereprodukovatelná aktiva jsou součástí přírody a vztahuje se na ně vlastnické právo (např. půda, na které stojí obytné budovy). Nehmotným nereprodukovatelným majetkem může být například poskytnutí patentu.

tax expenditure

daňový výdaj

Úleva nebo osvobození z „normální“ daňové povinnosti, které snižují objem vybraných daňových příjmů. Vzhledem k tomu, že zvoleného cíle může být dosaženo jiným způsobem, například dotací nebo jiným přímým výdajem, je daňová úleva ekvivalentní rozpočtovému výdaji. Přesné určení a odhad daňových výdajů vyžaduje nejprve stanovení „normálního“ daňového základu a také co nejvhodnější způsob zachycování těchto nákladů (např. ušlé příjmy nebo výdaje nutné k dosažení téhož cíle výdajové politiky). Některé země (např. Francie a USA) zahrnují informace o daňových výdajích do svých ročních rozpočtů.

transaction

transakce

SNA a GFS 2000 ji definují jako „vztah mezi dvěma institucionálními jednotkami uskutečněný na základě vzájemné dohody nebo činnost v rámci jednotky, se kterou je z analytických důvodů žádoucí zacházet jako s transakcí“. Transakce může být peněžní nebo naturální. *Viz také „transfer“.*

transactions in financial assets for policy purposes

operace s finančními aktivy z důvodů dosažení cílů stanovených politikami

Metodika GFS 1986 definuje „půjčky minus splátky“ jako vládní transakce s dluhem a vlastním jměním vyvolané zvolenými výdajovými politikami, nikoliv potřebami řízení vládní likvidity. V metodice GFS 2000 se „půjčky minus splátky“ nazývají „čisté pořízení finančních aktiv v rámci realizace politik“ (nebo pořízených za netržních podmínek). Takové operace se provádějí například z důvodu podpory podniků v nesnázích nebo k podpoře nových odvětví. Mohou mít různou podobu, například poskytnutí půjčky se zvýhodněnou úrokovou sazbou nebo pořízení či prodej majetkových účastí. Podle GFS souvisejí privatizační programy a převzetí závazků vyplývajících z vládou poskytnutých záruk s cíli dané politiky. Přiřadit další operace s finančními aktivy konkrétním cílům výdajových politik není vždy jednoduché. I když se v GFS 1996 tento koncept nazývá „půjčky minus splátky“, nesmí dojít k záměně s termínem „čisté půjčky/výpůjčky“, který zavádí národní účetnictví a GFS 2000. *Viz také „deficit/surplus“ a „policy balance“.*

transfer

transfer

Operace, při níž jednotlivec nebo instituce poskytne zboží, službu nebo aktivum jinému jednotlivci nebo instituci bez toho, že by později získal/a zpět jiné zboží, službu nebo aktivum jako protihodnotu. Transfery mohou být peněžní nebo naturální.

unfunded public pension liabilities

závazky nekaptalizovaných veřejných penzijních systémů

Tento termín odpovídá budoucím závazkům vlády vztahujícím se k průběžnému nebo částečně průběžnému systému financování důchodů. Takové závazky se v účetnictví obvykle objevují až v okamžiku splatnosti, i když záleží na konkrétním postupu přejatém jednotlivými zeměmi. Závazky tohoto druhu musejí být brány v úvahu při hodnocení dlouhodobé udržitelnosti fiskální politiky.

user charges

uživatelské poplatky

Přímé platby vázané na spotřebu veřejných statků zajišťovaných subjekty vládního sektoru a hrazené soukromým sektorem (ať již poplatek kryje náklady operace plně, nebo jen částečně), ale i oceňování zboží a služeb používané pro vnitřní účely (uživatelské poplatky mezi dvěma vládními agenturami). V řadě zemí jsou pravidla upravující rozsah a metodiku stanovení uživatelských poplatků vydávána ministerstvy financí.

valuables

cennosti, cenné papíry

Kapitálová aktiva, která nejsou primárně držena z důvodů zajištění výroby či spotřeby, ale pro svou vlastnost uchovávat si v čase hodnotu.

value for money audit

audit typu „protihodnotu za peníze“

Viz „*performance audit*“.

verification (certification)

ověření, osvědčení

Po obdržení účtu či faktury za odebrané zboží či služby příslušné/á výdajové/á ministerstvo/agentura musí potvrdit správnost účtu/faktury a dále to, že zboží či služby byly skutečně dodány. V tomto okamžiku se z účtu/faktury stává závazek vlády. Podle akruálního účetnictví tedy výdaj je uznán, i když ještě nedošlo k platbě.

virement

rozpočtové opatření

Proces, kterým se v průběhu rozpočtového roku mění velikost jednoho schváleného rozpočtového ukazatele ve prospěch či na úkor jiného. Aby se předešlo špatnému užití rozpočtových prostředků, nor-

mální postup spočívá v tom, že agentura připraví návrh rozpočtového opatření, které musí projít předepsanou schvalovací procedurou a získat schválení navrhovaného opatření.

vote

rozpočtový ukazatel

Viz „*appropriation*“.

warrant

uvolnění rozpočtových prostředků

Uvolnění celého objemu, ale častěji pouze adekvátní části prostředků odpovídajících schválenému výdajovému ukazateli na ročním, resp. čtvrtletním nebo měsíčním základě; to výdajovému ministerstvu/agentuře umožní, aby otevíralo/a závazky. Viz „*apportionment*“.

zero-base budgeting (ZBB)

rozpočtování od nulové základny

Systém programového rozpočtování používaný koncem 90. let v USA. Zjednodušeně řečeno, v systému ZBB se vychází z každoročního vyhodnocení všech programů a připravuje se rozpočet jakoby od samotného počátku. V praxi však ZBB nešel až takto daleko. Agentury byly požádány, aby seřadily podle svého hodnocení všechny spravované programy v rámci předem daného rozpočtového limitu. Hlavní rysy systému zahrnovaly: (1) zformulování cílů pro každou jednotlivou agenturu, (2) identifikování alternativních způsobů dosažení těchto cílů, (3) identifikování alternativní úrovně potřebného rozpočtového zajištění, vč. „minimální“ úrovně, obvykle pod jeho současnou úrovní, (4) přípravu „souboru opatření“ vč. rozpočtových a výkonových informací a (5) porovnání rozhodovacích balíčků. Proto byl systém ZBB mimořádně časově náročný a byl používán pouze krátce. Podobné pokusy učinily i další země (např. program „zásadní revize výdajových programů“ zahájený ve Velké Británii v r. 1993). Viz „*performance budgeting*“.

POZNÁMKA

1. Hlavními zdroji pro tento slovník jsou: Patrick Everard a Diana Wolter (1989), *Glossary: Selection of Terms and Expressions Used in the External Audit of the Public Sector*. Luxembourg: Court of Auditors of the European Communities IFAC (2000), *Governmental Financial Reporting, Accounting Issues and Practices*. Study 11. New York; IMF (2000) *A Manual on Government Financial Statistics*. Washington DC; SIGMA (1997) *Paper No. 19: Effects of European Union Accession: Part I. Budgeting and Financial Control*, OECD/GD(97) 163; Paris: OECD, EC, IMF, OECD, UN, and World Bank (1993), *System of National Accounts*, Brussels, Luxembourg, Paris, New York, Washington DC; World Bank (1998), *Public Expenditure Management Handbook*, Washington DC.

POUŽITÁ LITERATURA

- Abed, George T. (1998). *Fiscal Reforms in Low-Income Countries: Experience under IMF-Supported Programs*. IMF Occasional Paper No. 160. Washington, DC: IMF.
- Ahmad, E., Maurice Kennedy and Ingrid Kering (1995). "Budget Laws, Control, Review and Management in China" in *Reforming China's Public Finances*, edited by Ehtisham Ahmad, Gao Qiang, and Vito Tanzi. Washington, DC: IMF.
- Alesina, Alberto, and Roberto Perotti (1996). *Budget Deficits and Budget Institutions*. IMF Working Paper No. 52. Washington, DC: IMF.
- Allan, William (1998). "Budget Structure and the Changing Role of the Government" and "Budget Reform in Developing Countries". Papers of a workshop held in New York, 4-5 December 1997. Department of Economic and Social Affairs, Division for Governance, Public Administration and Finance. New York: UN.
- Allan, William (1996). "Public Expenditure Planning and Forecasting", in Caiden (1996).
- Allan, William (1994). *Public Expenditure Management and Budget Law: Toward a Framework for a Budget Law for Economies in Transition*. IMF Working Paper No. 149. Washington, DC: IMF
- Allen, Richard (1999). "New Public Management: Pitfalls for Central and Eastern Europe" in SIGMA newsletter *Public Management Forum*, Vol. V, No.1. Paris: OECD.
- Allen, Richard (1996). "Assessing Policies and Their Implementation: The United Kingdom Experience" in SIGMA (1996a).
- Asselin, Lynette (1994). "Integrated Financial Management Systems. Experiences in Latin America." Discussion Draft. Washington, DC: World Bank.
- Auld, A.L. (1985). *Budget Reform: Should There be a Capital Budget for the Public Sector?* Policy Commentary No. 6. Toronto: C.D. See <http://www.cdhowe.org>.
- Bale, Malcom and Tony Dale (1998). "Public Sector Reform in New Zealand and Its Relevance to Developing Countries" in *The World Bank Research Observer*, Vol. 13, No. 1, February. Washington DC: World Bank.
- Barrera, Robert. "Contracting-Out Highway Development and Operations in Mexico", in OECD (1997d).
- Bartel, Margaret (1996). *Integrated Financial Management Systems: A Guide To Implementation—Based On The Experiences in Latin America*. Public Sector Modernisation Division, Technical Department,

- Latin America and the Caribbean Region. LATPS Occasional Paper Series No.19; and Departmental Working Paper DWP No.16. Washington, DC: World Bank.
- Baum, Warren C. (1982). *The Project Cycle*. Revised edition. Washington, DC: IBRD/World Bank.
- Bayoumi, Tamim A. and Barry Eichengreen (1994). *Restraining Yourself: Fiscal Rules and Stabilisation*. CEPR Discussion Paper No. 1029. London: Centre for Economic Policy Research.
- Bird, Andrew and Mike Stevens (1991). *Preparing a Public Investment Program*. Washington, DC: World Bank.
- Bird, Richard M., Robert D. Ebel and Christine I. Wallich, eds. (1995). *Decentralization of the Socialist State: Intergovernmental Finance on Transition Economies*. World Bank Regional and Sectoral Studies. Washington, DC: World Bank.
- Blejer, Mario (1991). “The Measurement of Fiscal Deficits: Analytical and Methodological Issues” in *Journal of Economic Literature*, Vol. 29, No. 4.
- Blejer, Mario and Adrienne Cheasty, eds. (1993a). “The Deficit as an Indicator of Government Solvency” in Blejer and Cheasty (1993b).
- Blejer, Mario and Adrienne Cheasty, eds. (1993b). *How to Measure The Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*. Washington, DC: IMF.
- Blommestein, Hans J. and Eva C. Thunholm (1997). “Institutional and Operational Arrangements for Co-ordinating Monetary, Fiscal and Public Debt Management in OECD Countries” in Sundararajan et al. (1997).
- Borins, Sandford (1995). “The New Public Management is Here to Stay” in *Canadian Public Administration*, Vol. 38, No. 1.
- Buchanan, James M. (1968). *The Demand and Supply of Public Goods*. Chicago: Rand McNally.
- Buiter, Willem H. (1996). *Generational Accounts, Aggregate Saving, and Intergenerational Distribution*. IMF Working Paper No. 76. Washington: IMF.
- Buiter, Willem H. (1993). “Measurement of the Public Sector Deficit and Its Implication for Policy Evaluation and Design” in Blejer and Cheasty (1993b).
- Caiden, Naomi, ed. (1996). *Public Budgeting and Financial Administration in Developing Countries*, Vol. 3. Greenwich and London: Jai Press.
- Caiden, Naomi and Aaron Wildavsky (1980). *Planning and Budgeting in Poor Countries*. New Brunswick: Transaction Publishers.
- Campos, J. Edgardo and Sanjay Pradhan (1996). *Budgetary Institutions and Expenditure Outcomes: Binding Governments to Fiscal Performance*. Policy Research Working Paper No. 1646. Washington, DC: World Bank.

- Canada, Ministry of Public Works and Government Services (2000). *Program Evaluation Methods: Measurement and Attribution of Program Results*. 3rd ed. Toronto: Public Affairs Branch, Treasury Board of Canada, Secretariat. See <http://www.tbs-sct.gc.ca/pe/publications/pem.htm>.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (1992). *Value for Money Audit Evidence*. Toronto. See <http://www.cica.ca/cica/cicawebsite.nsf/public/01150>.
- Carter, Neil, Rudolf Klein, and Patricia Day (1995). *How Organisations Measure Success*. London: Routledge.
- Chan, James L. "The Bases of Accounting for Budgeting and Financial Reporting" in Meyers (1998).
- Cheminsky, Eleanor (1995). "Preamble. New Dimensions in Evaluation" in Picciotto and Rist (1995).
- Chu, Ke-Young and Richard Hemming, eds. (1991). *Public Expenditure Handbook: A Guide to Public Expenditure Policy Issues in Developing Countries*. Washington, DC: IMF.
- Commission of the European Communities (1999). Directorate-General for Economic and Financial Affairs. *Framework for the Reporting of Government Deficits and Debt Levels*. Brussels.
- Commission of the European Communities (1997). *Evaluating EU Expenditure Programmes: A Guide Ex Post and Intermediate Evaluation*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities (OOPEC).
- Commission of the European Communities (1995). *European Union Public Finance: the Characteristics, Rules and Operation of the European Financial System*. Luxembourg: OOPEC.
- Commission of the European Communities (1993). *Manual for Project Cycle Management: Integrated Approach and Logical Framework*. Methods and Instruments for Project Cycle Management No. 1. Brussels.
- Commission of the European Communities, Directorate-General for Economic and Financial Affairs (1999). "Budgetary Surveillance in EMU" in *European Economy*, Supplement A, No. 3, March. Brussels.
- Commission of the European Communities, Directorate-General for Economic and Financial Affairs (1994). *European Economy, Towards Greater Fiscal Discipline*. European Economy Reports and Studies No. 3. Brussels.
- Commission of the European Communities, IMF, OECD, UN, and the World Bank (1993). *System of National Accounts 1993*. Brussels, Luxembourg, New York, Paris, Washington DC.
- Conseil Scientifique de l'évaluation (1998). *L'Évaluation en développement 1997: Rapport annuel sur l'évolution des pratiques d'évaluation des politiques publiques*. Paris: La Documentation française.
- Conseil Scientifique de l'évaluation (1996). *Petit guide de l'évaluation des politiques publiques*. Paris: La Documentation française.
- Copé, Jean-Francois and François Werner (1997). *Finances locales*. Paris: Economica.

- Cottarelli, Carlo (1993). *Limiting Central Bank Credit to the Government: Theory and Practice*. IMF Occasional Paper No. 110. Washington, DC: IMF.
- Davies, Hywel M., Ali Hashim and Eduardo Talero (1993). *Information Systems Strategies for Public Financial Management*. World Bank Discussion Paper No. 193 Washington, DC: World Bank.
- Davis, Jeffrey M. ed. (1992). *Macroeconomic Adjustment: Policy Instruments and Issues*. Washington, DC: IMF.
- De Zoysa, Hema R. (1990). “Cash Management” in Premchand (1990b).
- Dixon, Geoff (1996). *Budgeting Institutions and Expenditure Outcomes in Australia*. Paper prepared for the World Bank Study of Budgetary Institutions and Outcomes. Washington, DC: World Bank.
- Donahue, John D. (1991). *The Privatisation Decision: Public Ends, Private Means*. New York: Basic Books.
- Edwards, Bert (1998). *Accounting in Newly Independent Nations*. Proceedings of the Washington International Management Forum for Calendar Year 1997. Silver Springs: International Consortium on Governmental Financial Management.
- Environmental Action Programme for Central and Eastern Europe (EAP) (2000). *Integrating Public Environmental Expenditure Management and Public Finance in Transition Economies*. CCNM/ENV/EAP(2000)90. October draft. Final version foreseen for publication in Spring 2001. Paris: OECD.
- European Court of Auditors. (1998). *European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards*. See <http://www.eca.eu.int/EN/menu.htm>.
- EUROSTAT (2000). *ESA95 Manual on Government Deficit and Debt*. Luxembourg: OOPEC.
- EUROSTAT (1996). *European System of Accounts: ESA 1995*. Luxembourg: OOPEC.
- Everaert, Luc, Fernando Garcia-Pinto and Jaume Ventura (1990). *A RMSM-X Model for Turkey*. Policy, Research, and External Affairs Working Papers No. 486. Washington, DC: World Bank.
- Everard, Patrick and Diane Wolter (1989). *Glossary: Selection of Terms and Expressions Used in the External Audit of the Public Sector*. Luxembourg: Court of Auditors of the European Communities.
- Ferré Carracedo, Monserat and Peter Dattels (1997). “Survey of Public Debt Management Frameworks in Selected Countries” in Sundararajan et al. (1997).
- France, Ministère de l'économie et des finances (1996). *France's State Budget: From Preparation to Execution*. Paris: Editions de Bercy.
- Garamfalvi, L. (1996). “Transforming Public Expenditure Management Systems” in SIGMA newsletter, *Public Management Forum*, Vol. II, No. 6, 1996. Paris: OECD.
- Gittinger, J. Price (1982). *Economic Analysis of Agricultural Projects*. EDI Series in Economic Development. Baltimore: Johns Hopkins University Press.

- Goode, Richard (1984). *Government Finance in Developing Countries*. Studies of Government Finance. Washington, DC: Brookings Institution.
- Gray, Andrew, Bill Jenkins and Bob Segsworth (1993). *Budgeting, Auditing and Evaluation: Functions and Integration in Seven Governments*. Transaction Publishers Comparative Policy Analysis Series. New Brunswick, N.J.: Transaction Publishers.
- Guba, Egon G. and Yvonna S. Lincoln (1981). *Effective Evaluation*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Hagemann, Robert P. and Christoph John (1995). *The Fiscal Stance in Sweden: A Generational Accounting Perspective*. IMF Working Paper No. 105. Washington, DC: IMF.
- Hashim, Ali and William Allan (1994). *Core Functional Requirements for Fiscal Management Systems*. IMF Working Paper No. 27. Washington, DC: IMF.
- Heald, David (1997). "Privately Financed Capital in Public Services" in *The Manchester School*, Vol. LXV, No. 5, December. See: http://www.abdn.ac.uk/accountancy/web_pgs/public/staff/dh/other/electronicpublications/consol.pdf.
- Heald, David (1995). "An Evaluation of French Concession Accounting" in *European Accounting Review*, Vol. 4, No. 2.
- Heald, David and Alison Dowdall (1999). "Capital Charging as a VFM Tool in Public Services" in *Financial Accountability and Management*, Vol. 15, No. 3 and 4, August/November.
- Heald, David and George Georgiou. (2000). "Consolidation Principles and Practices for the UK Government Sector" in *Accounting and Business Research*, Vol. 30, No. 2.
- Hel-Thelier, Sylvie, Yves Mény and Alain Quinet (1996). "Decision-Making and the Budgetary Process in France" in *Budgeting and Policy-Making*. SIGMA (1996a).
- Hemming, Richard and Kenneth Miranda (1991). "Pricing and Cost Recovery" in Chu and Hemming (1991).
- Henley, D., A. Liekerman, J. Perrin, M. Evans, I. Lapsley and J. Witheoak (1983, 1993). *Public Accounting and Financial Control*. London: Chapman and Hall.
- Hillier, Diana (1997). "From Cash to Accrual: The Canadian Experience" in IFAC (1997).
- Hood, Christopher (1991). "A Public Management For All Seasons?" in *Public Administration*, Vol. 69, No. 1, Spring.
- Husain, Ishrat (1990). "Dealing with the Debt Crisis" in Klein (1990).
- International Federation of Accountants (IFAC) (2000a). *Governmental Financial Reporting. Accounting Issues and Practices*. Study 11. New York.
- IFAC (2000b). "Preface" to *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. New York.

- IFAC (2000c). *Presentation of Financial Statements*. IPSAS 1. New York.
- IFAC (2000d). *Cash Flow Statement*. IPSAS 2. New York.
- IFAC (1997). *Perspectives in Accrual Accounting*. New York.
- IFAC (1996a). *Definition and Recognition of Expenses/Expenditures*. Study 10. New York.
- IFAC (1996b). *The Government Financial Reporting Entity*. Study 8. New York.
- IFAC (1995a). *Accounting for and Reporting Liabilities*. Study 6. New York.
- IFAC (1995b). *Definition and Recognition of Assets*. Study No. 5. New York.
- IFAC (1994). *Auditing for Compliance with Authorities –A Public Sector Perspective*. Study 3. New York.
- IFAC (1993). *Elements of the Financial Statements of National Governments*. Study 2. New York.
- IFAC (1991). *Financial Reporting by National Governments*. Study 1. New York.
- IMF (2000). *A Manual on Government Finance Statistics*. January draft. Revision of 1986 publication. See <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>.
- IMF (1999). *Manual on Fiscal Transparency*. Revised version. Washington, DC. See <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/index.htm>.
- IMF (1998). *A Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies: Declaration on Principles*. See <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.
- IMF (1986). *A Manual on Government Finance Statistics*. Currently being revised. Washington, DC.
- INTOSAI (1992). *Guidelines for Internal Control Standards*, Vienna. See <http://www.intosai.org>.
- INTOSAI (1992). *Auditing Standards*. Issued by the Accounting Standards Committee. Amended in 1995. See <http://www.intosai.org>.
- INTOSAI (1977). *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*. Vienna. Re-issued in 1998. See <http://www.intosai.org>.
- Jadoun, George (1998). “Public Procurement Training in Central and Eastern Europe” in SIGMA newsletter *Public Management Forum*, Vol. IV. No. 2. Paris: OECD.
- Keating, Michael, and David Rosalky (1990). “Rolling Expenditure Plans in Australia” in Premchand (1990b).
- Klein, Thomas, ed. (1990). *Managing External Debt in Developing Countries*. Proceedings of a Joint Seminar, Jeddah, May 1990. World Bank Discussion Paper No. 155. Washington, DC: World Bank.

- Kopits, George and Jon Craig (1998). *Transparency in Government Operations*. IMF Occasional Paper No. 158. Washington, DC: IMF.
- Kopits, George, and Steven Symansky (1998). *Fiscal Policy Rules*. IMF Occasional Paper No. 162. Washington, DC: IMF.
- Krafchick, Warren and Joachim Wehner (1998). *The Role of Parliament in the Budget Process*. Johannesburg: Institute for Democracy in South Africa, Budget Information Service. See <http://www.idasa.org.za/final/publications/parliament1.htm>.
- Lacasse, François (1996). "Budgeting and Policy-Making: Questions, Tensions and Solutions" in SIGMA (1996a).
- Lacey, Robert M. (1989). *Managing Public Expenditure: An Evolving World Bank Perspective*. World Bank Discussion Paper No. 56. Washington, DC: The World Bank.
- Larsson, Kjell and Richard Allen (1998). "The Impact of EU Accession On Budgeting, Control and Audit" in SIGMA (1998b).
- Leenhardt, Blaise and Olive Gaston (1995). *An Example of Quasi-Accounting Model*. Inter-Stat 12 October 1995. London.
- Likierman, Andrew (1993a). "Financial Reporting in the Public Sector" in Henley et al. (1983,1993).
- Likierman, Andrew (1993b). "Performance Indicators: 20 Early Lessons for Managerial Use" in *Public Money and Management*, October-November, Vol. 13 No. 4.
- Likierman, Andrew (1990). "Government Accounting in the United Kingdom" in Premchand (1990b).
- Mackenzie, George Allan and Peter Stella (1996). *Quasi-Fiscal Operations of Public Financial Institutions*. IMF Occasional Paper No. 142. Washington, DC: IMF.
- Martinez, Jean Claude and Pierre Di Malta (1998). *Droit budgétaire*. Paris: Litec.
- McCleary, William (1991). "The Earmarking of Government Revenue: A Review of Some World Bank Experience" in *The World Bank Research Observer*, Vol. 6 No. 1, January. Washington, DC: World Bank.
- Meyers, Roy T., ed. (1998). *Handbook of Government Budgeting*. San Francisco: Jossey-Bess.
- Milesi-Ferretti, Gian Maria (1996). *Fiscal Rules and the Budget Process*. IMF Working Paper No. 60. Washington, DC: IMF.
- Miller, Robin (1997). "Canada: Debt Management Policy and Operating Practices" in Sundararajan et al. (1997).
- Montesinos, Vicente and José M. Vela Bagues (1997). "Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting" in IFAC (1997).

- New Zealand, The Treasury (1996). *Putting it Together: An Explanatory Guide to the New Zealand Public Sector Financial Management System*. Wellington.
- New Zealand, The Treasury (1995). *Fiscal Responsibility Act 1994: An Explanation*. Wellington.
- Nioche, Jean Pierre and Robert Poinard, eds. (1984). *L'Évaluation des politiques publiques*. Paris: Economica
- North, Douglass C. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. New York: Cambridge University Press.
- OECD (2000). *Accrual Accounting and Budgeting Practices in Member Countries: Overview*. PUMA/SBP(2000)11. Official document presented at the International Accrual Accounting and Budgeting Symposium, 13-14 November 2000. Paris.
- OECD (1999). *Improving Evaluation Practices: Best Practice Guidelines for Evaluation and Background Paper*. OECD Working Paper Vol. VII, No. 11, PUMA/PAC(99)1. Paris.
- OECD (1998a). *Budgeting in Sweden*. OECD Working Papers Vol. VI, No. 47, PUMA/SBO(98)5. Paris.
- OECD (1998b). *User Charging for Government Services: Best Practice Guidelines and Case Studies*. PUMA Occasional Papers No. 22. Paris.
- OECD (1997a). *Accrual Accounting in the Netherlands and the United Kingdom*. OCDE/GD(97)179. Paris.
- OECD (1997b). *Budgeting for the Future*. OECD Working Papers Vol. V No. 95. Paris.
- OECD (1997c). *The Changing Role of the Central Budget Office*. OECD Working Papers Vol. V No. 56. Paris.
- OECD (1997d). *Contracting Out Government Services: Best Practice Guidelines and Case Studies*. PUMA Occasional Papers No. 20. Paris.
- OECD (1997e). *In Search of Results: Performance Management Practices*. Paris.
- OECD (1997f). *Issues and Developments in Public Management: Survey 1996-1997*. Paris.
- OECD (1997g). *Managing Across Levels of Government*. Paris.
- OECD (1997h). *Modern Budgeting*. Paris.
- OECD (1997i). *Performance Indicators for the Road Sector: Report*. OECD Road Transport Research. Paris.
- OECD (1996a). *Building Policy Coherence: Tools and Tensions*. PUMA Occasional Papers No. 12. Paris.
- OECD (1996b). *Ethics in the Public Service: Current Issues and Practice*. PUMA Occasional Papers No. 14. Paris.

- OECD (1996c). *Performance Auditing and the Modernisation of Government*. Paris.
- OECD (1996d). *Performance Management in Government: Contemporary Illustrations*. PUMA Occasional Paper No. 9. Paris.
- OECD (1996e). *Putting Citizens First: Portuguese Experience in Public Management Reform*. PUMA Occasional Papers No. 13. Paris.
- OECD (1996f). *Responsive Government: Service Quality Initiatives*. Paris.
- OECD (1996g). *Tax Expenditures: Recent Experiences*. OECD Working Party on Tax Policy Analysis and Tax Statistics of the Committee of Fiscal Affairs. Paris.
- OECD (1995). *Budgeting for Results: Perspectives on Public Expenditure Management*. Paris.
- OECD (1994). *Performance Management in Government: Performance Measurement and Results-Oriented Management*. PUMA Occasional Paper No. 3. Paris.
- OECD (1993a). *Accounting, for What? The Value of Accrual Accounting to the Public Sector*. OECD Working Papers Vol. I, No16. Paris.
- OECD (1993b). *Public Management Developments: Survey 1993*. Paris.
- OECD (1990). *Flexible Personnel Management in the Public Service*. Public Management Studies. Paris.
- O'Toole, Larry (1997). *The Anatomy of the Expenditure Budget*. SIGMA Policy Brief No. 1. Paris: OECD
- Ouanes, Abdessatar and Subhash Thakur. (1997). *Macroeconomic Accounting and Analysis in Transition Economies*. Washington, DC: IMF.
- Petrei, Humberto (1998). *Budget and Control: Reforming the Public Sector in Latin America*. Washington, DC: Inter-American Development Bank.
- Picciotto, Robert and Ray C. Rist, eds. (1995). *Evaluation of Country Development Policies and Programs: New Approaches for a New Agenda*. New Directions for Evaluation No. 67. San Francisco: Jossey-Bass.
- Plesch, Benita (1997). "Creating a Senior Public Service in The Netherlands" in SIGMA newsletter *Public Management Forum*. Vol. III. No. 2, p.5. Paris: OECD.
- Poinsart, Roger (1985). *Les Budgets de programmes. Quinze ans après*. Economie et Prévision number 71. Paris: Ministry of Finance.
- Points, Ron (1990). "Recent Developments in Accounting and Financial Management in the United States" in Premchand (1990b).
- Polack, Jacques J. (1997). "The IMF Monetary Model: A Hardy Perennial", *Finance and Development*, Vol. 34, No. 4. Washington DC: IMF.

- Potter, Barry (1997). *Dedicated Road Funds: A Preliminary View on a World Bank Initiative*. IMF Paper on Policy Analysis and Assessment, No. 97/7. Washington, DC: IMF.
- Potter, Barry and J. Diamond (1998). *Guidance for Fiscal Economists*. Washington, DC: IMF.
- Pradhan, Sanjay (1996). *Evaluating Public Spending: A Framework for Public Expenditure Reviews*. World Bank Discussion Papers No. 323. Washington, DC: World Bank.
- Premchand, A. (1998). “Umbrella Themes Obscure Real Problems: An Appraisal of Recent Efforts To Improve Financial Management” in *Public Budgeting and Finance*, Vol. 18, No. 3.
- Premchand, A. (1996). *Erosion of Expenditure Management System: An Unintended Consequence of Donor Approaches*. IMF Working Paper WP/96 No. 102. Washington, DC: IMF.
- Premchand, A. (1995). *Effective Government Accounting*. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Premchand, A. (1994). *Changing Patterns in Public Expenditure Management: an Overview*. IMF Working Paper No. 94/28. Washington, DC: IMF.
- Premchand, A. (1993). *Public Expenditure Management*. Washington, DC: IMF.
- Premchand, A. (1990a). “Expenditure Controls: Institutional and Operational Issues”, in Premchand (1990b).
- Premchand, A. ed. (1990b). *Government Financial Management: Issues and Country Studies*. Washington, DC: IMF.
- Premchand, A. (1983). *Government Budgeting and Expenditure Controls: Theory and Practice*. Washington, DC: IMF.
- Premchand, A. and Jesse Burkhead eds. (1984). *Comparative International Budgeting and Finance*. New Brunswick, N.J.: Transaction Books.
- Premchand, A. and L. Garamfalvi (1992). “Government Budget and Accounting Systems, Fiscal Policies in Economies in Transition” in Tanzi (1992).
- Prud’homme, Remy (1995). “On the Dangers of Decentralization” in *The World Bank Research Observer*, August. Washington, DC: World Bank.
- Quintyn, Marc (1994). *Government Securities Versus Central Bank Securities in Developing Open Market Operations: Evaluation and Need for Co-ordinating Arrangements*. IMF Working Paper No. 94/62. Washington, DC: IMF.
- Rabin, Jack, Ernest C. Cerino, Maria Eugenia Dimas and Deborah Lowden Donahue (1991). *Public Budgeting and Financial Management: An Annotated Bibliography*. Public Affairs and Administration Series No. 25 and Garland Reference Library of Social Science, Vol. 430. New York: Garland.

- Rajcoomar, S., Michael Bell, et. al.(1996). *Financial Programming and Policy: The Case of Sri Lanka*. Washington, DC: IMF.
- Robinson, David J. and Peter Stella. (1993). "Amalgamating Central Bank and Fiscal Deficit" in Blejer and Cheasty (1993b). Washington, DC: IMF.
- Ross and Kelly (1997). *From Cash to Accrual: The Canadian Experience in IFAC*. IFAC (1997).
- Roy, Jayanta ed. (1996). *Macroeconomic Management and Fiscal Decentralization*. EDI Seminar Series. Washington, DC: World Bank.
- Sang, Heng-Kang (1988). *Project Evaluation: Techniques and Practics for Developing Countries*. New York: Wilson Press.
- Sarraf, Feridoun (1996). "Controlling Government Personnel Expenditures" in SIGMA newsletter *Public Management Forum*, Vol. II, No. 2, p.5. Paris: OECD.
- Savoie, Donald J. (1995). "What is Wrong with the New Public Management?" in *Canadian Public Administration*, Vol. 38 No. 1.
- Schiavo-Campo, Salvatore, ed. (1994). *Institutional Change and the Public Sector in Transitional Economies*. World Bank Discussion Paper No. 241. Washington, DC: World Bank.
- Schiavo-Campo, Salvatore and Dominique Pannier (1996). "Corporate Governance of Public Enterprises: the Comparative Experience" in *Corporate Governance of Public Enterprises in Transitional Economies*, ed. by Dominique Panner. World Bank Discussion Paper No. 323. Washington, DC: World Bank.
- Schiavo-Campo, Salvatore, and Daniel Tommasi (1999). *Managing Government Expenditure*. Manila: Asian Development Bank.
- Schick, Allen (1999). *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*. Washington, DC: Economic Development Institute of the World Bank.
See http://www.worldbank.org/publicsector/pe/PEM_book.htm.
- Schick, Allen (1998). "Why Most Developing Countries Should not Try New Zealand's Reforms" in *The World Bank Research Observer*. Vol. 13, No. 1, February.
- Schick, Allen (1996). *The Spirit of Reform: Managing the New Zealand State Sector in a Time of Change*. Wellington, New Zealand: State Services Commission.
See http://www.ssc.govt.nz/documents/schick_report.pdf
- Schick, Allen (1995). *The Federal Budget: Politics, Policy, Process*. Washington DC: Brookings Institution.
- Schick, Allen (1990). "Budgeting for Results: Recent Developments in Five Industrialized Countries" in *Public Administration Review*, Vol. 50, No. 1.
- Scott, Graham C. (1996). *Government Reform in New Zealand*. IMF Occasional Paper No. 140. Washington, DC: IMF.

- Serven, Luis (1990). *A RMSM-X Model for Chile*. PRE Working Paper Series No. 508. Washington, DC: World Bank.
- Shah, Anwar (1994). *The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies*. Policy and Research Series No. 23. Washington, DC: World Bank.
- Shand, David (1998). *The Role of Performance Indicators in Public Expenditure Management*. PREM Seminar Series, February. Washington, DC: World Bank.
- SIGMA (1999). *Public Management Profiles for Central and Eastern European Countries*. Paris: OECD. See <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb>.
- SIGMA (1998a). *Central Bank Audit Practices*. SIGMA. Paper No. 24, CCNM/SIGMA/PUMA(98)41. Paris: OECD.
- SIGMA (1998b). *Preparing Public Administrations for the European Administrative Space*, SIGMA Paper No. 23, CCNM/SIGMA/PUMA(98)39. Paris: OECD.
- SIGMA (1997a). *Budgeting and Monitoring of Personnel Costs*. SIGMA. Paper No. 11, OCDE/GD(97)51. Paris: OECD.
- SIGMA (1997b). *Effects of European Union Accession: Part I Budgeting and Financial Control*. SIGMA Paper No. 19, OCDE/GD(97)163. Paris: OECD.
- SIGMA (1997c). *Effects of European Union Accession: Part II External Audit*. SIGMA Paper No. 20, OCDE/GD(97)164, Paris: OECD.
- SIGMA (1996a). *Budgeting and Policy Decision-Making*. SIGMA Paper No. 8, OCDE/GD(96)110. Paris: OECD.
- SIGMA (1996b). *Civil Service Legislation Contents Check List*. SIGMA Paper No. 5, OECD/GD(96)21. Paris: OECD
- SIGMA (1996c). *Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices*. SIGMA Paper No. 4, OCDE/GD(96)16. Paris: OECD.
- SIGMA (1995). *Top Management Service in Central Government: Introducing a System for the Higher Civil Service in Central and Eastern European Countries*. SIGMA Paper No. 1, OCDE/GD(95)45. Paris: OECD.
- Sims, Harvey (1996). "Policy and Budgetary Disharmony: Canada's Experience since the 1960s" in SIGMA (1996a).
- Smith, Peter (1996). *Measuring Outcomes in the Public Sector*. London: Taylor and Francis.
- Smith, Peter (1995). "On the Unintended Consequences of Publishing Performance Data in the Public Sector" in *International Journal of Public Administration*, Vol. 18, No2/3.
- Spackman, Michael (2000). "Public Investment in EU Member States: Budgetary Management, Discounting and the Cost of Capital" in *Journal of Budgeting*, OECD (forthcoming).

- Squire, Lyn. (1995). "Evaluating the Effectiveness of Poverty Alleviation Programs" in Picciotto and Rist (1995).
- Squire, Lyn and Herman G. van der Tak. (1975). *Economic Analysis of Projects*. A World Bank Research Publication. Baltimore: Johns Hopkins University Press.
- Sundararajan V., Peter Dattels, and Hans J. Blommestein, eds. (1997). *Co-ordinating Public Debt and Monetary Management*. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Sundararajan V. et al. (1994). *The Co-ordination of Domestic Public Debt and Monetary Management in Economies in Transition: Issues and Lessons from Experience*. IMF Working Paper WP/94 No148. Washington DC: IMF.
- Sutch, Helen (1999). "The Relevance of New Public Management for Transition Countries" in SIGMA newsletter *Public Management Forum*, Vol. V No. 3. Paris: OECD.
- Tanzi, Vito, ed. (1992). *Fiscal Policies in Economies in Transition*. Washington, DC: IMF.
- Tanzi, Vito and Hamid Davoodi (1997). *Corruption, Public Investment, and Growth*. IMF Working Paper No.139. Washington, DC: IMF.
- Tanzi, Vito, Mario Bléjer, and Mario Teijero (1993). "Effects of Inflation on Measurement of Fiscal Deficit" in Blejer and Cheasty (1993b). Washington, DC: IMF.
- Ter-Minassian, Teresa, ed.. (1997). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington, DC: IMF.
- Ter-Minassian, Teresa, Pedro P. Parente, and Pedro Martinez-Mendez. (1995). *Setting-up a Treasury in Economies in Transition*. IMF Working Paper No. 16. Washington, DC: IMF.
- Tilley, Nick (1995). *Thinking About Crime Prevention: Performance Indicators*. Crime Detection and Prevention Series: Paper No. 57. London: Home Office Police Research Group. See <http://www.homeoffice.gov.uk/prgpubs/fcdps57.pdf>
- Towe, Christopher M. (1993). "Government Contingent Liabilities and The Measurement of Fiscal Impact" in Blejer and Cheasty (1993b).
- Traumüller, Heinrich (1997). "Personnel Cost Budgeting and Expenditure Control in Austria" in SIGMA (1997a).
- Trosa, Sylvie (1996). "Quality Strategies in Three Countries: France, The United Kingdom and Australia" in OECD (1996f).
- Trosa, Sylvie, and Suzanne Williams. (1996). "Benchmarking in Public Sector Performance" in OECD (1996d).
- United Kingdom, Audit Commission (annual) *Performance Indicators Data*. London. See <http://www.audit-commission.gov.uk/ac2/Trfirst.htm>.
- United Kingdom, HM Treasury (1998a). *The Code for Fiscal Stability*. London.

- United Kingdom, HM Treasury. (1998b). “Modern Public Services for Britain: Investing in Reform” in *Comprehensive Spending Review: New Public Spending Plans 1999-2002*. London: HMSO.
- United Kingdom, HM Treasury. (1997). *The Future of UK Government Debt and Cash Management*. London. See <http://www.hm-treasury.gov.uk/pub/html/reg/0797/future.pdf>.
- United Kingdom, HM Treasury. (1988). *Policy Evaluation: a Guide for Managers*. London: HMSO.
- United Kingdom, HM Treasury, Central Unit for Procurement (1997). *Contract Management*. Guidance No. 61. Supersedes No. 47. London .
See <http://www.hm-treasury.gov.uk/pub/html/docs/cup/cup61.pdf>.
- United Kingdom, HM Treasury, Central Unit for Procurement (1997). *Strategic Partnering in Government*. Guidance No. 57. London .
See <http://www.hm-treasury.gov.uk/pub/html/docs/cup/cup57.pdf>.
- United Kingdom, HM Treasury, Central Unit for Procurement (1995). *Programming and Progress Monitoring for Work Projects*. Guidance No. 52. London.
See <http://www.hm-Treasury.gov.uk/pub/html/docs/cup/cup52.pdf>.
- United Kingdom, National Health Service. (1998). *The New NHS Modern and Dependable: A National Framework for Assessing Performance*. London: NHS Executive.
See <http://www.doh.gov.uk/pub/docs/doh/nhsnfrm.pdf>.
- United Kingdom. National Audit Office (1996). *State Audit in the European Union*. UK chapter updated November 1999. London. See http://www.nao.gov.uk/publications/state_audit/state.htm.
- United Nations. (2000). *Classifications of Expenditure According to Purpose*. ST/ESA/STAT/SER.M/84. New York.
- United Nations (1965). *A Manual for Programme and Performance Budgeting*. New York.
- United Nations, Commission on International Trade Law (1994). *Model Law on Procurement of Goods, Construction and Services*. Official Records of the General Assembly, Forty-Ninth Session, Supplement No. 17 (A/49/17). New York. See <http://www.un.org> and <http://www.uncitral.org/en-index.htm>.
- United Nations, Economic and Social Commission for Asian and the Pacific and United Nations Development Programme (1993). *The Control and Management of Government Expenditure: Issues and Experience in Asian Countries*. UNESCAP Development Papers No. 13. Bangkok.
- United States, Chief Financial Officers Council (CFO) (1997). *Managerial Cost Accounting Implementation Guide*. Washington, DC.
- United States, Department of the Treasury (2000). *The Essentials of Budget Formulation*. Distance learning seminar managed by Rio Salado College in Phoenix, Arizona.
- United States, Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). (1995). *Accounting for Liabilities of the Federal Government*. Washington, DC.

- United States, General Accounting Office (GAO) (1998). *Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships*. Glossary. (GAO/GGD-98-26). Washington, DC.
- United States, General Accounting Office (GAO) (1997a). *Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation*. (GAO/AIMD-97-46). Washington, DC.
- United States, General Accounting Office (GAO) (1997b). *Managing for Results: Critical Issues for Improving Federal Agencies' Strategic Plan*. GAO-GGD-97-180. Washington DC. See <http://www.financenet.gov/financenet/fed/docs/gg97180.pdf>.
- United States, General Accounting Office (GAO) (1993). "Budget Policy: Investment Budgeting for the Federal Government", testimony of 9 November 1993. Washington, DC.
- United States, General Accounting Office (GAO) and Office of the Auditor of Canada (1986). *Federal Government Reporting Study*. See <http://www.oag-bvg.gc.ca>.
- United States. Joint Financial Management Improvement Program (JFMIP) (1999). *Core Financial Systems Requirements*. 3rd update. Washington, DC.
See <http://www.financenet.gov/financenet/fed/jfmip/corfinsys.pdf>.
- United States, Office of Management and Budget (OMB) (1993). *Objectives of Federal Financial Reporting*. Statement of Federal Financial Accounting Concepts Statements 1 and 2. Washington, DC.
- Valadez, Joseph J. and Michael Bamberger (1994). *Monitoring and Evaluating Social Programs in Developing Countries: A Handbook for Policymakers, Managers, and Researchers*. EDI Development Studies. Washington, DC: World Bank.
- Verheijen, Tony (1996). "The Relevance of Western Public Management Reforms for Central and Eastern European Countries" in SIGMA newsletter *Public Management Forum*, Vol. II, No. 4. Paris: OECD.
- Von Hagen, Jürgen.(1992). *Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities*. CEC, Directorate-General for Economic and Financial Affairs. Economic Papers No. 96. Luxembourg: OOEPEC
- Von Hagen, Jürgen and Ian Harden. (1996). *Budget Processes and Commitment to Fiscal Discipline*. IMF Working Paper No. 78. Washington, DC: IMF.
- Wall, Terry (1993). *Accounting for What? The Value of Accrual Accounting to the Public Sector*. Paris: OECD.
- Wallish, Christine I. (1992). *Fiscal Decentralization: Intergovernmental Relations in Russia*. World Bank Studies of Economies in Transformation Paper No. 6. Washington, DC: World Bank.
- Ward, Willian A. (1994). *Cost-Benefit Analysis Techniques and Applications*. Washington, DC: EDI/World Bank.
- Wattleworth, Michael A. (1993). "Credit Subsidies in Budgetary Lending: Computation, Effects and Fiscal Implications" in Blejer and Cheasty (1993b).

- Weiss, Carol H. (1998). *Evaluation: Methods for Studying Programs and Policies*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Weller, Patrick and Glyn Davis, eds. (1996). *New Ideas, Better Government*. Australian Fulbright Papers No. 4. St Leonards, NSW: Allen & Unwin.
- Westring, Gösta and George Jadoun (1996). *Public Procurement Manual for Central and Eastern Europe*. SIGMA-ILO Project. Turin: International Training Centre of the ILO.
- Wholey, Joseph S, Harry P. Hatry and Kathryn E. Newcomer, eds. (1994). *Handbook of Practical Program Evaluation*. Jossey-Bass Public Administration Series. San Francisco: Jossey-Bass.
- Wildavsky, Aaron and Eduardo Zapico-Goñi, eds. (1993). *National Budgeting for Economic and Monetary Union*. Dordrecht: M. Nijhoff.
- Wilkin, David, L. Hallam and Marie-Anne Doggett (1992). *Measures of Need and Outcome for Primary Health Care*. Oxford Medical Publications. Oxford: Oxford University Press.
- Wong, Christine P.W., Christopher Heady and Wing T. Woo. (1997). *Fiscal Management and Economic Reform in the People's Republic of China*. Hong Kong: OUP China/Asian Development Bank.
- World Bank (1998). *Public Expenditure Management Handbook*. Poverty Reduction and Economic Management. Washington, DC. See <http://www1.worldbank.org/publicsector/handbooks.htm>.
- World Bank (1997a). *Helping Countries Combat Corruption: The Role of The World Bank*. Poverty Reduction and Economic Management Network. Washington, DC.
- World Bank (1997b). *The State in a Changing World*. *World Development Report 1997*. New York: Oxford University Press.
- World Bank (1996). *Fiscal Management in Russia*. World Bank Country Study. Washington, DC.
- World Bank (1990). *Debt Management Systems*. World Bank Discussion Paper No. 108. Washington, DC.

VYBRANÉ WEBOVÉ STRÁNKY

<http://www.adb.org> The web site of the Asian Development Bank.

<http://www.eca.eu.int> The web site of the European Court of Auditors.

<http://europa.eu.int/scad> The European Commission's bibliographic database with access to hundreds of thousands of documents, divided into Community legislation, official publications, articles from periodicals, and opinions from the two sides of industry.

<http://www.eurosai.org> The European branch of INTOSAI, see below.

<http://www.ifac.org> The web site of the International Federation of Accountants. The Public Sector Committee of IFAC is developing a set of International Public Sector Accounting Standards.

<http://www.ijia.org.uk> The web site of the Institute of Internal Auditors which issues standards in the field of internal audit.

<http://www.imf.org> The International Monetary Fund.

<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm> The web site of the IMF's fiscal transparency code.

<http://www.internationalbudget.org/index.htm> The International Budget Project of the Center on Budget and Policy Priorities helps non-governmental organisations and researchers to analyse and improve budget policies and decision-making processes.

<http://www.intosai.org> The web site of the International Organisation of Supreme Audit Institutions.

<http://magnet.undp.org> The web site of the United Nations Development Programme which includes activities in the governance area.

<http://www.oecd.org/puma/budget/index.htm> The budgeting pages of the OECD's Public Management Directorate.

<http://www.oecd.org/puma/sigmaweb> The web site of the SIGMA Programme. See in particular the audit and financial control web pages.

<http://simap.eu.int> Système d'information pour les marchés publics (SIMAP) is a European Commission project to develop the information systems infrastructure needed to support the delivery of an effective public procurement policy in Europe.

<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/index.htm> The World Bank's "Public Expenditure Online" web site. Includes links to hundreds of other sites.

REJSTŘÍK

acquis communautaire: 4, 34, 73, 413, 428, 464

akruální

- báze/princip/základ: 46, 122, 130, 137, 149, 150, 283, 289, 302, 375, 376, 386, 425, 427, 428, 450, 457, 459

- rozpočtování: 308, 428

- účetnictví: 17, 18, 36, 46, 122, 130, 137, 149, 150, 209, 252, 275, 283, 286, 287, 288, 290–300, 306, 307, 309, 312, 313, 314, 315, 317, 323–325, 338, 352, 375, 376, 397, 428, 436, 441, 445, 446, 448, 450, 452, 454, 465, 466

aktiva/majetek: 44–46, 81, 82, 103, 106, 137, 150, 151, 233, 253, 275, 286, 288, 290–292, 294, 299, 306, 309, 314, 317, 333, 375–377, 385, 397, 428, 430, 432, 441, 442, 445, 446, 452, 455, 458, 462, 463, 465, 466

- dlouhodobá: 150, 305, 306, 428, 434, 446

- finanční: 103, 112, 122, 153, 239, 252, 253, 289, 290, 294, 296, 310, 323, 376, 377, 379, 390, 424, 434, 445, 446, 448, 454, 459, 465

- hmotná: 54, 103, 140, 150, 253, 287, 293, 294, 295, 300, 305, 313, 323, 375, 379, 411, 428, 431, 434, 446, 447, 448, 455, 465

- kapitálová: 292, 454, 466

- nefinanční: 112, 150, 434, 444, 455

- nehmotná: 294, 295, 455, 465

- vládní: 17, 253, 302, 313

Amsterdamská smlouva: 149, 415, 428, 441, 446

analýza

- citlivosti: 104, 145, 199, 323, 386

- nákladové efektivnosti: 187, 201, 439, 458

- nákladů a přínosů: 187, 188, 201, 236, 330, 365, 367, 369, 439, 458

- rizika: 402, 462

Asijská rozvojová banka: 4, 5, 6

audit: 2, 4, 5, 15, 17, 18, 25, 28, 30, 31, 54, 76, 77, 80, 82, 98, 113, 114, 208, 213, 222, 231, 233, 239, 251, 253, 257, 258, 263, 264, 266–268, 279, 283, 300, 311, 322, 325, 328, 333, 334, 337, 338, 340–343, 350, 378, 383, 389, 397, 399–403, 407, 409, 411, 417, 425, 428, 431, 432, 445, 464

- atestační: 341–344

- efektivnosti: 431

- ex ante: 18, 340, 443

- ex post: 18, 341, 431, 444
- hospodárnosti: 431
- shody/souladu/správnosti: 18, 341, 431, 437, 464
- vnější/externí: 18, 50, 73, 76, 82, 208, 215, 216, 230, 257, 266, 275, 299, 333, 336, 382, 384, 402, 411, 412, 431, 444, 460
- vnitřní/interní: 17, 28, 30, 65, 75, 114, 208, 215, 216, 255, 258, 259, 262–266, 269, 275, 276, 279, 280, 281, 328, 333, 336, 337, 339, 341, 378, 382, 383, 394, 395, 399–402, 411–413, 431, 451, 460
- výběrový: 432
- výkonový: 18, 264, 341–344, 402, 431, 458, 464
- závěry: 343, 432
- závěrečných účtů: 341–342, 436
- Austrálie: 64, 69, 165, 226, 300, 316, 456
- Belgie: 61, 87, 443, 456
- Bulharsko: 443
- centrální banka: 56, 76, 106, 115, 154, 156, 241, 242, 244, 249, 250, 252, 253, 271, 350, 435, 455, 461
- contracting-out: 17, 230, 233–236, 437, 438
- Česká republika: 2, 85, 110, 334, 443, 456
- Čína: 70, 85, 233
- čistá
 - hodnota: 446, 449, 455
 - tvorba kapitálu: 450, 454
- čisté
 - jmění: 149, 150, 151, 291, 295, 302, 313, 314, 442, 444–446, 454, 455
 - půjčky/výpůjčky: 149, 295, 385, 386, 441, 454, 459, 465, viz vládní finanční statistika
 - saldo běžné bilance: 454
 - úspory: 150
- členské státy EU: 4, 16, 17, 28, 49, 56, 61, 65, 73, 75, 84, 91, 94, 96, 97, 99, 102–105, 107, 144, 152, 190, 199, 216, 225, 229, 264, 266, 277, 291, 336, 356, 371, 376, 443
- daně: 41, 44, 51, 52, 53, 60, 61, 64, 67, 73, 75, 80, 99, 102, 108, 124, 140, 209, 245, 248, 249, 292, 303, 308, 322, 323, 325, 333, 336, 338, 352, 356, 362, 367, 417, 423, 424, 430, 441, 442, 448, 449, 464, 465
- daňová správa/administrativa: 25, 247, 248, 249, 322, 325
 - politika: 41, 158
 - kompenzace: 61
 - nedoplatky: 36, 150, 297, 352, 430
 - opatření: 36
 - prognózy: 32, 41, 323
 - příjmy: 36, 64, 78, 108, 109, 150, 325, 436, 445, 448, 465
 - výdaje: 16, 41, 60, 61, 62, 80, 112, 115, 158, 160, 310, 313, 314, 316, 424, 465
 - úlevy: 61, 313
 - zápočty: 61
 - výnosy: 52, 53, 60, 108, 325

- Dánsko: 175, 226, 334, 344, 443, 456
- decentralizace: 44, 73, 74, 75, 76, 225, 237, 242, 269, 440
- deficit/schodek
- na akruální bázi: 150, 441
 - na pokladní bázi : 150, 441
- dekoncentrace: 44, 440
- DIS – Decentralizovaný implementační systém: 269, 274, 412
- diskontování/odúročení : 441, 452, 455
- dluh/veřejný/státní/řízení dluhu: 17, 18, 25, 32, 38, 48, 50, 51, 56, 57, 58, 59, 63, 73, 75, 76, 78, 79, 81, 82, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 110, 112, 113, 115, 125, 141, 143, 144, 145, 147, 148–150, 152, 154, 155, 161, 171, 184, 192, 198, 199, 209, 210, 211, 218, 222, 233, 239, 240, 241, 244, 246, 248–254, 279, 281, 283, 289, 292, 294, 296, 299, 302, 309, 312, 313, 314, 323, 375, 376, 377, 382, 385, 386, 387, 393, 394, 424, 429, 430, 440, 441, 444, 446, 447, 448, 456, 465
- dodatečné rozpočtové požadavky/dodatečný rozpočet: 166, 167, 209, 384, 430, 443, 448, 464
- dotakové období: 90, 285, 286, 289, 297, 375, 427, 436, 437, 446
- dotace: 54, 56, 60, 63, 64, 92, 161, 165, 190, 292, 293, 294, 297, 313, 315, 317, 338, 355, 356, 364, 390, 440, 441, 443, 444, 450, 464, 465
- DPH: 87, 90, 91, 96, 99, 102, 336, 401, 417
- efektivnost: 2, 17, 20, 21, 22, 25, 28, 31, 32, 36, 49, 53, 54, 57, 73, 74, 113, 115, 123, 130, 136, 141, 146, 157, 159, 161, 164–166, 170, 183, 189, 208, 227, 243, 256, 261, 262, 263, 264, 273, 277, 278, 279, 280, 281, 293, 300, 317, 322, 344, 338, 343, 344, 348, 352, 354, 355, 356, 361, 362, 364, 365, 377, 379, 389, 413, 414, 442, 443, 445, 458
- alokace: 20, 21, 22, 28, 35, 111, 112, 119, 130, 143, 197, 199, 429
 - provozní: 15, 20, 21, 24, 31, 33, 35, 36, 52, 53, 111, 112, 136, 138, 157, 262, 319, 323, 338, 355, 380
 - z hlediska nákladovosti: 21, 30, 40, 53, 88, 101, 109, 130, 133, 137, 146, 177, 186, 187, 188, 201, 205, 214, 215, 235, 244, 247, 260, 275, 288, 304, 305, 319, 322, 325, 329, 333, 342, 348, 351, 352, 353, 357, 358, 361, 364, 365, 367, 377, 378, 379, 389, 393, 402, 439, 442, 458
 - z hlediska účelnosti: 30, 21, 40, 53, 88, 101, 109, 130, 137, 205, 214, 215, 247, 275, 304, 325, 333, 348, 351, 353, 358, 361, 377, 378, 379, 380, 389, 393, 402, 442, 458
- Evropský systém účtů (ESA): 13, 29, 30, 40, 44, 64, 78, 103, 105, 110, 115, 120, 122, 123, 148, 149, 150, 152, 178, 198, 291, 295, 376, 385, 441, 454
- Estonsko: 2, 334, 443
- EURATOM: 92, 110, 416, 417, 421
- Evropská investiční banka: 90, 419
- Evropská organizace nejvyšších kontrolních institucí: 13, 334, 348, 350
- Evropská společenství: 13, 21, 34, 87, 88, 90–104, 107, 109, 110, 115, 231, 244, 278, 281, 336, 366, 373, 395, 397, 398, 403, 407, 408, 414–421, 428
- Evropská unie: 2, 4, 5, 7, 9, 10, 12–16, 17, 18, 28–30, 34, 38, 40, 49, 56, 61, 65, 70, 73, 75, 78, 83, 84, 87, 90–94, 96, 97, 99, 102–105, 107, 109, 110, 114, 115, 124, 140, 144, 145, 147, 149, 150, 152, 178, 184, 190, 193, 197, 199, 202, 203, 216, 225, 226, 229, 230, 231, 233, 244, 253, 255, 264, 266, 268, 269, 270–273, 277, 279, 281, 291, 302, 317, 334–336, 341, 350, 356, 367, 371, 373, 376, 381–387, 390–392, 394, 396, 399–404, 407, 408, 410–414, 421, 428, 429, 439, 443, 446, 449, 462, 464
- Evropské společenství uhlí a oceli: 13, 87, 88, 110, 421
- Evropský účetní dvůr: 13, 100

- Evropský fond pro regionální rozvoj: 13, 88, 92, 97
- Evropský parlament: 16, 87, 94, 95, 96, 101, 110, 258
- Evropský sociální fond: 13, 93, 97
- Evropský statistický úřad (EUROSTAT): 13, 103, 105, 110
- Evropský zemědělský orientační a záruční fond: 13, 93, 417, 418, 421
- finanční kontrola: 10, 11, 88, 98–101, 217, 231, 255, 256, 257, 258, 259, 262, 263, 266, 271, 319, 328, 336, 350, 362, 382, 400, 401, 402, 403, 407, 411, 413, 417, 419, 444, 445
- finanční management/finanční řízení: 88, 98, 100, 101, 102, 114, 124, 145, 213, 239, 243, 255, 258, 264, 265, 268, 271, 272, 280, 287, 291, 298, 319, 320, 321, 322, 326, 329, 330, 331, 377, 378, 381, 383, 388, 395, 397, 404, 410, 445, 449
- finanční nástroje: 88, 90, 93, 418, 419
- finanční výhled: 89
- finanční zprávy a výkazy: 111, 114, 123, 138, 152, 208, 213, 218, 261, 271, 279, 283, 286, 290–293, 295, 296, 300, 309–311, 313–316, 318, 322, 326, 339, 341–343, 348, 349, 375, 376, 377, 378, 411, 427, 428, 431, 444, 445, 448, 449, 451, 456, 461, 463
- fiskální
- cíl: 16, 21, 58, 67, 70–76, 80, 115, 143–148, 152–157, 160–166, 170, 173, 183, 191, 199, 207, 250, 252, 386–387, 446
 - politika: 16, 58, 60, 63, 70, 72, 75, 81, 104–105, 113, 122, 127, 143–165, 173, 183, 239, 241, 253, 303, 384–385, 390, 424, 425, 446, 449–466
 - riziko: 57–58, 63, 105, 112, 116, 154–155, 199, 235, 310, 377, 384–385, 390
 - saldo/přebytek/schodek: 75, 149–159, 291, 293, 441, 446–459
 - transparentnost: 15, 18, 23–25, 446
- fond
- konsolidovaný: 437, 448
 - rezervní: 438
 - penzijní: 293, 325, 457, 458
- Francie: 4, 48, 61, 71, 76, 85, 87, 164, 195, 220, 225, 226, 237, 256, 316, 328, 334, 344, 345, 373, 443, 449, 456, 465
- Generální ředitelství Evropské komise (DG)
- pro ekonomické a finanční otázky: 105, 110
 - pro finanční kontrolu: 100, 101
 - pro rozpočet: 93, 94, 99
- grant/dary: 50, 51, 63, 112, 124, 129, 150, 158, 239, 253, 269, 313, 317, 410, 450, 460
- harmonogram přípravy rozpočtu: 162, 169
- hlavní účetní kniha: 319, 320, 323, 428, 436, 445, 448, 450
- hodnocení: 16, 17, 18, 22, 24, 26, 29–31, 34, 35, 43, 54, 56, 58, 59, 61, 63, 101, 103, 105, 114, 115, 119, 123, 125, 127, 130, 131, 135, 136, 138, 144, 145, 147, 149, 150, 151, 152, 154–156, 164, 167, 168, 174, 178, 181, 182, 184, 186–188, 195, 199, 203, 224, 225, 230, 263, 279, 285, 302, 304, 322, 333, 340, 343, 351–355, 358, 361, 362, 365, 366, 367, 368, 369, 370–373
- Hospodářská a měnová unie: 13, 102, 103, 105, 107, 114
- informační systémy pro finanční řízení: 35, 38, 228, 319–324, 328, 329, 330, 449, 450
- Irsko: 226, 443, 456

- Island: 300, 301, 456
- Japonsko: 456
- jednotný účet státní pokladny: 14, 51, 124, 241–244, 247, 392
- kabinet/vládní kabinet: 67, 83, 113, 146, 158, 168, 177, 203, 398, 436, 440, 464
- Kanada: 64, 69, 140, 175, 254, 286, 373, 456
- klasifikace: 29, 44, 50, 77, 78, 83, 119, 120, 122–130, 134, 135, 140, 177, 197, 226, 277, 291, 303, 307, 312, 321, 376, 396, 415, 460
- rozpočtová: 16, 35, 78, 83, 119, 123–125, 127, 140, 290, 291, 297, 299, 311, 321, 329
 - ekonomická: 75, 119, 122, 123, 125, 197, 312, 314, 442
 - funkční: 75, 120, 134, 197, 314
 - podle výdajů/příjmů: 95, 75, 76, 78, 112, 119, 120, 122–124, 126, 129, 131, 132, 135, 150, 197, 202, 296, 197, 298, 307, 376, 429, 442
 - podle programů/činností: 120, 123–126, 128, 134, 135, 167, 197, 198, 203, 397, 455, 460
 - podle druhů/položek: 123, 197, 453, 455
 - funkcí vlády COFOG: 13, 16, 120, 121, 124, 125, 126, 132, 134, 140, 197, 198, 396, 448
- Kodaňská kritéria: 105, 439
- Kohezní fond/Fond soudržnosti: 92, 93, 419, 420
- Komise stálých zástupců (COREPER): 13, 94, 97
- koncese: 233, 234, 237, 234, 437, 438
- konsolidace: 77, 175, 244, 295, 297, 300, 314, 319, 321, 325, 438, 455
- kontrola: 4, 5, 9, 11, 15, 16, 17, 18, 19, 21, 24, 28, 29, 30, 31, 43, 45, 46, 48–52, 54, 56, 58–60, 68, 69, 73–75, 77, 80, 82–84, 88, 99–101, 105–108, 111–116, 119, 120, 123, 125, 127, 130, 132, 135, 138, 149, 152, 153, 154, 158, 161, 174, 190, 197, 207, 208, 209, 210, 212–217, 221–227, 229, 230, 233, 235, 239, 241–244, 251, 255, 256, 260–265, 267, 269, 272, 273, 275–281, 295, 296, 298, 301–303, 307, 309, 310, 315, 316, 322–328, 333, 334, 336–344, 347–350, 355, 356, 361, 362, 369, 371, 375, 377, 378, 380, 383, 394, 395, 397, 399–403, 407, 413, 414, 417, 418, 423, 425, 428, 431, 433, 438, 442, 444, 445, 447, 450, 451, 460, 464
- ex ante: 18, 30, 125, 214, 215, 217, 259, 273, 276, 280, 307, 326, 328, 340, 401, 443
 - ex post: 18, 259, 263, 431, 444
 - finanční: 88, 98, 99, 100, 101, 217, 231, 255–260, 262, 263, 266, 271, 319, 328, 336, 350, 362, 382, 400, 401, 402, 403, 407, 411, 413, 417, 419, 444, 445
 - vnitřní: 9, 11, 14, 17, 25, 28, 30, 33, 61, 65, 75, 76, 81, 100, 208, 228, 230, 255, 256, 257, 260, 263, 264, 265, 266, 269, 272, 275, 276, 277, 279, 280, 281, 319, 333, 339, 341, 342, 348, 349, 382, 383, 394, 395, 399, 403, 411, 425, 431, 445, 456
- Korea: 85, 456
- korupce: 25, 30, 32, 40, 49, 52, 73, 138, 191, 214, 223, 224, 225, 229, 230, 233, 236, 243, 277, 278, 399, 402, 414, 421, 439, 451
- kvalita služeb: 54, 69, 178, 278, 352, 353, 357, 378, 380
- kvazifiskální operace: 56, 149, 461
- legislativa: 24, 29, 30, 77, 79, 83, 114, 147, 161, 168, 170, 223, 231, 232, 313, 316, 347, 382, 383, 385, 390, 394, 395, 402, 428, 430, 437
- Litva: 2, 443
- Lotyšsko: 2, 443

- Lucembursko: 87, 443, 456
- Maastrichtská smlouva: 102, 103, 106, 107, 108, 115, 147, 149, 253, 428, 441, 446
- makroekonomický rámec: 105, 113, 143–144, 147, 149, 152, 155–158, 384, 385, 390, 453, viz střednědobý rámec výdajový/rozpočtový/fiskální
- Mexiko: 456
- Mezinárodní federace auditorů a účetních znalců (IFAC): 14, 286, 288, 291, 307, 315, 318, 340, 427
- Mezinárodní měnový fond: 10, 15, 18, 24, 40, 119, 140, 152, 171, 197, 241, 244, 303, 307, 312, 426, 450
- Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI): 14, 274, 333, 334, 336, 337, 341, 350, 400, 403, 431, 451
- Mezinárodní organizace práce: 14, 486
- mimorozpočtové fondy: 16, 28, 29, 49, 50, 51, 52, 64, 77, 112, 114, 115, 125, 138, 155, 178, 198, 215, 242, 244, 245, 278, 289, 312, 314, 338, 383, 385, 386, 387, 390, 394, 425, 444, 448, 451, 456, 462, 463
- mimorozpočtové účty: 112, 124, 444, 462, 463
- ministerstva: 11, 21, 22, 26, 28, 32, 33, 36, 38, 40, 46, 65, 67, 68, 69, 70, 72, 81, 83, 85, 97, 101, 123–125, 127, 131, 132, 134, 135, 137, 138, 140, 156, 158, 159, 160, 167, 170, 188, 194, 209, 213–218, 221, 224–227, 237, 245, 256–259, 263–267, 269, 271, 272, 275–277, 279, 280, 291, 297, 298, 300, 306, 307, 309, 316, 320, 321–326, 334, 336, 338, 342, 347, 348, 355, 372, 377, 380, 386, 388, 389, 390, 401, 408, 409, 412, 428, 430, 433–436, 438, 441, 444, 445, 449, 451, 463, 456, 457, 464
- ministerstva výdajová/rezortní: 21, 29, 33, 36, 38, 44, 68, 69, 72, 77, 81, 97, 108, 113, 128, 129, 132, 134, 135, 137, 138, 145, 146, 156, 159, 160, 161, 163, 165–170, 177, 180, 182, 188–190, 192, 193, 197, 199, 200–203, 209, 212–214, 216, 219, 226, 227, 228, 231, 242, 247, 251, 252, 263, 298, 324, 326, 373, 386, 388, 389, 391, 393, 394, 400, 409, 410, 412, 430, 435, 445, 456, 466, 467
- ministerstvo financí: 6, 16, 17, 21, 27, 28, 29, 32, 33, 36, 38, 39, 50, 51, 58, 59, 65, 68, 69, 72, 73, 75–77, 79, 80–83, 85, 97, 100, 108, 111, 113–116, 123, 132, 134, 135, 138, 141, 146, 156–161, 163–171, 177, 180–182, 185, 190–194, 199–201, 205, 208, 209, 212–217, 220, 222, 227, 228, 232, 237, 239, 241, 247, 249, 250, 252–254, 256, 258, 260, 263, 266, 267, 269, 271, 272, 276, 277, 280, 281, 291, 297, 299, 300, 302, 306, 307, 314, 321–326, 328–330, 342, 344, 347, 348, 372, 383, 387–396, 398–400, 408, 410, 412, 428, 430, 435, 440, 443, 444, 445, 456, 457, 459, 463, 466
- ministerstvo hospodářství: 32, 69, 156, 157, 158, 171, 252
- nákladová kalkulace na bázi činností (ABC): 13, 305, 306, 429
- nárokové programy/poptávkou tažené programy: 48, 111, 144, 155, 157, 161, 164, 166–168, 178, 180, 355, 441, 443
- nedaňové příjmy: 51, 78, 248, 325
- nedoplatky: 17, 33, 35, 36, 75, 123, 150, 159, 208, 209, 211, 212, 215, 217, 221, 222, 228, 246, 247, 248, 279, 283, 292, 295, 297–299, 312, 313, 328, 329, 352, 376, 377, 430, 441
- nejvyšší kontrolní instituce/úřad: 5, 11, 14, 72, 73, 82, 83, 101, 147, 164, 170, 212, 222, 230, 251, 273, 280, 311, 322, 333–344, 347–350, 356, 362, 372, 377, 378, 380, 384, 395, 402, 403, 412, 425, 428, 431, 436, 444, 461, 464
- Německo: 4, 44, 65, 66, 71, 72, 74, 75, 76, 87, 107, 175, 225, 303, 334, 337, 443
- neuhrazený dluh: 149, 190, 447
- Nizozemí: 87, 225, 256, 300, 303, 334, 443, 456
- Norsko: 337, 456

- odpisy/odpisování: 46, 54, 140, 286–288, 290–293, 298, 299, 301, 302, 304, 305, 352, 375, 376, 393, 428, 436, 441, 452
- Organizace pro hospodářskou spolupráci (OECD): 2, 4–6, 11, 14, 33, 40, 52, 54, 64, 65, 72, 119, 131, 136, 147, 164, 166, 169, 172–175, 181, 187, 195, 201, 215, 216, 225, 226, 227, 228, 237, 300, 303, 308, 351, 352, 371, 372, 373, 378, 405, 456, 457
- OSN: 6, 40, 231, 448
- Pakt stability a růstu: 16, 102, 104, 107, 108, 115, 144, 199, 415
- parlament: 5, 16, 18, 22, 24, 25, 28, 29, 36, 43, 45–47, 49–52, 54, 55, 56, 59, 61, 63, 65, 67, 69–72, 74, 77, 81–83, 85, 88, 90, 93, 94, 95, 96, 98, 101, 110–115, 119, 123–125, 127, 135, 138, 141, 147, 163, 170, 171, 178, 180, 183, 185, 198, 207, 208, 209, 212, 213, 218, 219, 230, 232, 248, 249, 250, 251, 254, 256, 258, 259, 264, 276, 279, 294, 301, 309–311, 322, 326, 333, 337, 338, 342, 343, 344, 347, 348, 349, 350, 335, 345, 346, 356, 362, 337, 378, 380, 383, 384, 385, 387, 390, 394, 395, 397, 401, 402, 403, 417, 419, 421, 425, 427, 433, 441, 444, 445, 461, 463, 464
- pasiva: 106, 137, 149–151, 210, 220, 239, 252, 275, 286, 288, 290–292, 302, 333, 337, 376, 385, 392, 452
- podvod: 25, 51, 88, 98, 101, 102, 146, 255–257, 263, 264, 333, 398, 399, 402, 407, 414, 415, 417, 421, 447, 451
- Polsko: 443, 456
- pokladní princip: 289,
- poplatky za užívání dlouhodobého majetku: 55, 293, 300, 304, 305, 306, 308, 434, 456, 463, 466
- Phare: 2, 30, 266, 272, 274, 407, 409, 412–414, 420, 450
- SAPARD: 30, 266, 272, 391, 407, 412–414
- SIGMA: 2–6, 105, 237, 274, 350
- TACIS: 14
- přebytek: viz saldo
- Předvstupní hospodářský program (PEP): 105, 114, 115, 199
- příděl: 21, 47, 228, 247, 276, 296–299, 302, 305, 323, 326–328, 352, 378, 384–387, 393, 440, 464
- půjčky: 149, 160, 441, 452, 454, 459, 460
- Rada ministrů: viz kabinet
- Rakousko: 46, 65, 92, 443, 456
- riziko auditu: 445, viz audit
- rozpis schválených výdajů/přídělu schválených výdajů: 209, 211, 214–215, 296, 326, 430
- rozpočet/rozpočtový systém: 43–45, 49–50, 52, 57, 59, 68, 76–77, 80, 82, 84, 111, 113, 385, 424, 433, 435
- EU: 83, 87–109, 114, 407
- rozpočtová
- opatření: 48, 113, 333, 466, 467
- pravidla: 45, 60, 68–70, 74, 76–83, 113, 382, 384, 388, 424, 456
- rezerva: 49, 384
- skladba/klasifikace: 78, 119–126, 383, 410, 458
- rozpočtové saldo: viz saldo fiskální
- rozpočtování: 80, 113, 119, 132–134, 143, 162, 166, 189, 190, 333, 413, 428, 434, 455, 457, 458, 467

- podle výsledků: 145, 152, 168
- víceleté: 108, 173–183, 201–202, 454
- výkonnové: 16, 129–132, 135, 458
- rozpočtové
 - dokumenty: 43–45, 48, 50, 59, 61, 63, 112–113, 385, 428, 433
 - požadavky: 83, 168, 388, 433
- rozpočtový
 - proces: 15, 49, 52, 58, 61, 65, 68, 76–77, 83, 113, 162, 382, 386–388, 407, 413, 414
 - fáze rozpočtového procesu: 16, 31, 70, 74, 79, 98, 99, 135, 154–156, 158, 160, 161, 190, 229, 248, 275, 388
 - rok: 46, 48, 50, 63, 70, 80, 82, 112, 342, 384, 385, 427, 433, 437, 446
 - výbor: 72, 384
 - zákon: 50, 65, 69, 114
- rozpočty veřejné: viz rozpočet/rozpočtový systém
- rozvaha: 136, 313–314, 432
- Římská smlouva: 87, 96, 231, 428
- řízení dluhu: viz dluh
- řízení pokladních operací: 17–18, 31, 116, 136, 209–214, 218, 239–253, 271, 280, 324, 435
- saldo operací politik vlády: viz vládní finanční statistika (GFS)
- sektor vlády/vládní sektor: 24, 28, 32, 44, 51, 54, 75, 103, 111, 119, 147–153, 178, 180, 188, 198, 319–326, 376–379, 381–383, 385–386, 423–425, 448
- místní vlády: 44, 82, 107, 112, 198, 385, 424–425, 446, 453
- nadnárodní: 464
- ústřední vláda: 33, 44, 52, 56, 75–77, 83, 107, 111, 113, 146, 148–149, 152, 178, 198, 383, 385, 387, 423–424, 435, 448, 462
- zemská vláda: 44, 424–425
- schválený ukazatel rozpočtu: viz přiděl
- Slovinsko: 2, 337, 443
- Společná zemědělská politika: 91, 92, 418, 420
- spotřeba fixního kapitálu/odpisy: 140, 150, 286, 290–293, 298–299, 301–302, 305, 352, 393
- správa věcí veřejných: 19, 24, 30, 33, 125, 128, 191, 213–214, 264, 277, 353, 397, 401, 423, 449
- státní pokladna: 14, 29, 31–32, 50–51, 76–77, 81, 99, 106, 107, 113, 115, 123, 156, 208–219, 221, 239–253, 271, 273–274, 279, 314, 324, 326–329, 336, 382, 389–396, 408–410, 456
- strukturální fondy: 92–94, 97–98, 100–101, 266, 367, 419–420
- střednědobý rámec
 - fiskální: 29, 105, 144, 149, 155, 177–178, 198–199, 201, 386, 454
 - rozpočtový: 16, 155, 159, 175, 178, 182, 202, 382, 386, 453
 - výdajový: 177, 453
- subsidiarita: 73, 105, 464
- Světová banka: 3, 6, 40, 136, 183, 195, 229, 231, 460
- Světová obchodní organizace (WTO): 14, 278, 281
- systém hlavní účetní knihy: viz státní pokladna

- systém národních účtů (SNA): 14, 29, 40, 44, 64, 120, 122, 123, 125, 140, 149, 152, 286, 291, 307, 314, 376, 386, 441, 448, 451, 464, 465
- systém plánování, programování, rozpočtování (PPBS): 14, 130–131, 145, 458
- Španělsko: 61, 225, 226, 256, 286, 443, 456
- Švédsko: 11, 70, 71, 92, 163, 165, 226, 246, 300, 303, 334, 339, 344, 346, 350, 443, 456
- Švýcarsko: 456
- transfer: 26–27, 45, 51–52, 74–75, 79, 108, 112, 122–123, 150–155, 164, 209–210, 228, 233, 245, 247, 292, 294, 297, 302, 326, 377, 385, 434, 440, 450, 466
- Turecko: 220, 254, 443
- účetní
- báze/základ: 285–291, 301, 375, 427, 428, 435, 454
 - kniha: 242, 278, 291, 445, 448
 - kontrola: 261–262, 428
 - standardy: 290
 - systém: 35, 263–264, 269, 285, 291, 295, 296, 297, 299–301, 428
 - GAAP: 13, 376, 449
- účetnictví na bázi pokladních operací (cash): 17, 252–253, 285–291, 314, 435, 454
- účtová osnova: 290, 436
- účty
- konsolidované: 437
 - mimorozpočtové/účty/fondy: 16, 112, 114–115, 444
 - národní/ESA 95/SNA: 29, 44
 - závazků a pohledávek: 294–295, 428
- úhrada nákladů: 177, 245, 304, 439
- úhrady: 52, 180, 208–214, 216, 218, 221, 223, 228, 242, 245–246, 275–276, 291–294, 298, 304, 324, 375, 413, 444
- úplné náklady: 304, 439, viz uživatelské poplatky za užívání majetku
- USA: 3, 76, 169, 185, 210, 220, 235, 300, 303–305, 307–308, 318, 328
- Útvar OECD pro řízení veřejného sektoru (PUMA): 5, 14
- Velká Británie: 148, 176, 256, 346, 359,
- veřejné/státní podniky: 45, 54, 57, 60, 120, 122, 144, 187–189, 190, 292, 293, 338, 383, 385, 394, 423, 460
- kvazikorporace: 136, 461
 - investiční programy: 14, 16, 69, 81, 129, 155, 157–158, 173–176, 251, 325, 460
- veřejný sektor: 45, 148, 150–153, 461
- veřejné zakázky: 17, 25, 28, 30–31, 34, 36, 81, 208, 217, 222–223, 229–233, 261, 269, 272–273, 277–279, 281, 322, 324, 342, 394–395, 397–401, 411–412, 425–429
- víceleté/ý
- odhady/projekce výdajů: 46, 49, 108, 129, 155, 161–165, 167, 173–182, 201–202, 217, 454
 - rozpočet: 16–17, 88, 90, 111, 116, 135, 145, 149, 173–178, 454
 - rozpočtování: viz rozpočtování - víceleté
- vláda: viz vládní sektor; kabinet

- centrum vlády: 436
- vládní finanční statistika (GFS): 13, 16, 119–120, 122, 315, 320–322, 376–379, 385–386, 425, 448, 459
- vnitřní míra výnosu: 14, 187–188, 452
- vstupy: 27, 119, 123–124, 130, 134, 136, 137, 143, 161, 164, 197, 207, 216–218, 276, 351–355, 358, 362–364, 377–378, 451
- všeobecný rozpočtový fond: 126, 448
- výdaje
 - běžné: 15, 28, 120, 122, 128, 164–165, 216, 440
 - daňové: 43, 60, 465
 - kapitálové: 16, 29, 120, 122, 128, 129, 167, 183–185, 190–193, 215, 293, 349
 - mandatorní: 48, 49, 168, 210
- výdajové projekce: 182, viz víceleté odhady/projekce
- výdajová jednotka/instituce: 29, 31, 120, 123, 134, 176, 178, viz sektor vlády
- výdajová oprávnění: 30, 48–49,
- výdajové nedoplatky: 33, 149, 217, 221–222, 298, 465
- výdajové stropy: 29, 48, 163–166, 169, 177, 181, 215, 228
- výdajový cyklus: 209, 210–212, 218, 296, 311, 316, 376, 461
- výkonnost
 - měření: 18, 132, 136, 359–361, 368, 458
 - ukazatele: 124, 130, 134–136, 214, 218, 325, 351–361, 394, 442, 458
- výkonový audit: viz audit výkonnový
- výsledky/konečné výsledky: 351–354, 442, 457
- výstupy: 20, 27, 119, 124, 134, 137, 161, 164, 166–167, 197, 351–355, 358, 361–364, 377–378, 396–457
- zákon o rozpočtových pravidlech: viz rozpočtová pravidla
- zákon o výdajích: 45
- závazek: 16, 25, 30, 34–35, 41, 46, 48–49, 57–58, 63, 79–82, 111, 115, 116, 129, 143, 144, 146–147, 149, 174–175, 183, 190, 199, 201–202, 208–218, 241, 246–253, 275–278, 280, 285–286, 288–302, 321, 323–324, 326, 328, 329, 375–379, 385, 392–393, 397, 399–401, 423, 424, 436
- závěrečné účty: viz audit závěrečných účtů
- zvláštní
 - fond: 50–51, 112, 160, 317, 463
 - účet: 50–51, 112, 124, 314, 462

