

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.

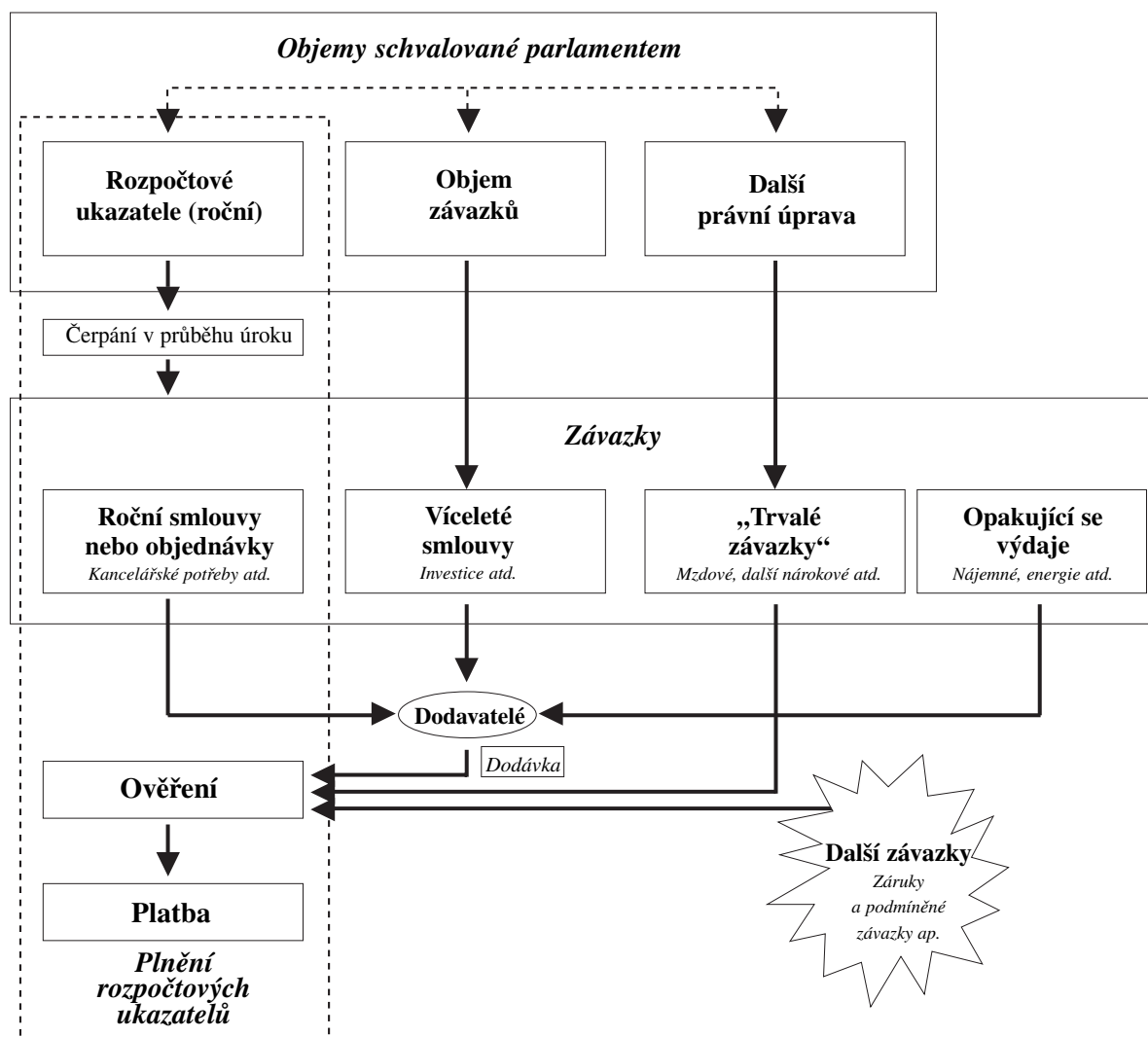
Je důležité precizně definovat termín „závazek“ (*commitment*), který může mít různý význam v různém kontextu:

- 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 pořízování 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 ekonomickým subjektům), ale i *liabilities*, tedy rozvahová pasiva. Proto je třeba sledovat kontext, ve kterém je český výraz „závazek“ používán.