

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

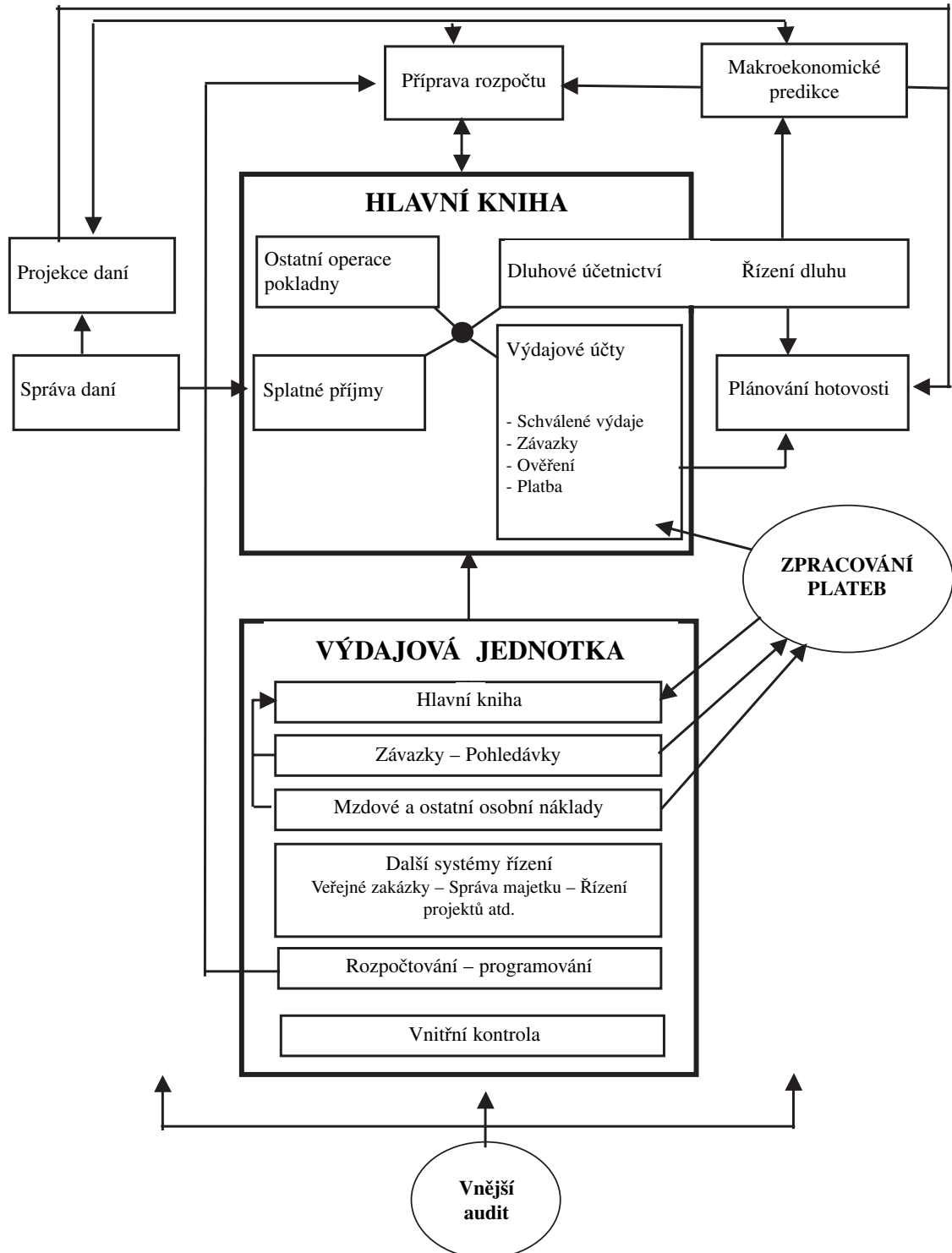
- souhrn vzájemně propojených, závislých a vzájemně se ovlivňujících prvků finančního řízení,
- souhrn postupů, které mají zabudovaný systém vnitřní kontroly a vyrovnávání, což zajišťuje transparentnost operací a odpovědnost manažerů systému,
- souhrn procedur založených na principu decentralizované 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 potře-

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 komputerizace 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 stádiích 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 nejnížší 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).

