

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	07. ZDRAVOTNICTVÍ
01.8 Transfery obecného charakteru mezi různými úrovněmi vlády	07.1 Zdravotnické produkty, přístroje a zařízení
02. OBRANA	07.2 Ambulantní služby
02.1 Vojenská obrana	07.3 Nemocniční služby
02.2 Civilní obrana	07.4 Služby veřejného zdravotnictví
02.3 Zahraniční vojenská pomoc	07.5 Výzkum a vývoj zdravotnictví
02.4 Výzkum a vývoj sféry obrany	07.6 Další
02.5 Další	08. REKREACE, KULTURA A NÁBOŽENSTVÍ
03. VEŘEJNÝ POŘÁDEK A BEZPEČNOST	08.1 Služby v oblasti rekreace a sportu
03.1 Policejní služby	08.2 Služby v oblasti kultury
03.2 Služby hasičů	08.3 Služby rozhlasového a televizního vysílání a média
03.3 Soudy	08.4 Náboženské a další služby pro komunity
03.4 Vězeňská a nápravná zařízení	08.5 Výzkum a vývoj sféry rekreace, kultury a náboženství
03.5 Výzkum a vývoj sféry veřejného pořádku a bezpečnosti	08.6 Další
03.6 Další	09. VZDĚLÁNÍ
04. EKONOMIKA	09.1 Předškolní a základní vzdělání
04.1 Všeobecné záležitosti ekonomiky, obchodu a pracovních sil	09.2 Středoškolské vzdělání
04.2 Zemědělství, lesnictví, rybolov a lov	09.3 Vyšší střední a jiné než vysokoškolské vzdělání
04.3 Paliva a energie	09.4 Vysokoškolské vzdělání
04.4 Těžba, zpracovatelský průmysl, stavebnictví	09.5 Vzdělání nedefinovatelné podle úrovně
04.5 Doprava	09.6 Pomocné služby pro vzdělávání
04.6 Spoje	09.7 Výzkum a vývoj sféry vzdělání
04.7 Další průmyslová odvětví	09.8 Další
04.8 Výzkum a vývoj sféry ekonomiky	10. SOCIÁLNÍ OCHRANA
04.9 Další	10.1 Nemoc a invalidita
05. OCHRANA ŽIVOTNÍHO PROSTŘEDÍ	10.2 Stáří
05.1 Odpadové hospodářství	10.3 Pozůstalí
05.2 Hospodářství odpadních vod	10.4 Rodina a děti
05.3 Snižování znečištění	10.5 Nezaměstnanost
05.4 Ochrana biologické rozmanitosti a krajiny	10.6 Bydlení
05.5 Výzkum a vývoj sféry životního prostředí	10.7 Vyřazení ze společnosti
05.6 Další	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 nemusí – 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 návrhu 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

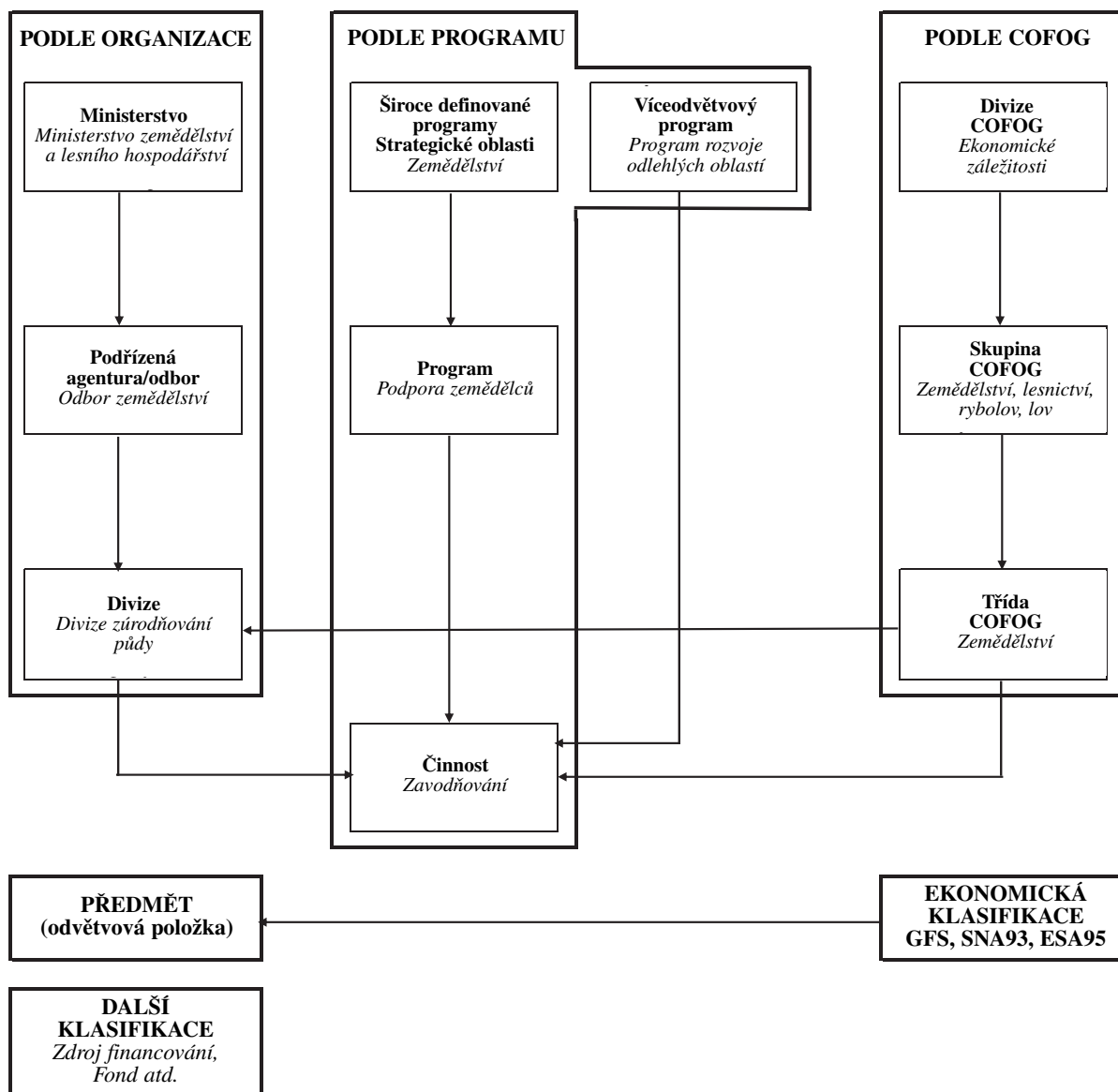


Schéma 4.1 ukazuje různé dílčí systémy klasifikace výdajů a vztahy mezi nimi. Kombinace divize (anebo v některých případech činnosti), položek rozpočtu a zdrojů financování obecně tvoří „společný jmenovatel“ pro dílčí systém klasifikace výdajů. Systém kódů používaný při každodenním řízení rozpočtu musí 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 *mechanismů 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

