

SHRNUTÍ – ČÁST IV

A. KLÍČOVÉ POJMY

1. Účetnictví

Systémy efektivního účetnictví a výkaznictví jsou zásadní pro řízení rozpočtu, pro prosazení odpovědnosti i pro rozhodování o politikách.

Použitá účetní báze vymezuje účetní principy určující, kdy se operace stanou součástí finančních výkazů. Existuje celé spektrum základů účetnictví, od účetnictví postaveného na pokladním principu, resp. na peněžních tocích, až po účetnictví postavené plně na akruálním principu. Mezi těmito dvěma krajními polohami existuje řada variant modifikovaného pokladního nebo modifikovaného akruálního účetnictví.

Pokladní účetnictví uznává výdaje ve fázi platby a zaměřuje se na peněžní toky a zůstatky na účtech. Systémy takto vedeného účetnictví se obvykle doplňují závazkovým účetnictvím a dluhovým účetnictvím na akruálním základě, a tak vyhovují základním potřebám kontroly shody s právním pořádkem a makroekonomické stabilizaci. Běžná modifikace pokladního základu účetnictví spočívá v existenci dodatkového období (např. 30 nebo 60 dnů po uzavření fiskálního roku).

Plně akruální účetnictví se podobá systémům účetnictví pro komerční podniky a uvádí všechna pasiva a aktiva. Náklady na aktiva se považují za vynaložené, když se toto aktivum použije k produkci nějaké služby. Toto účetnictví tudíž počítá s odpisy a ztrátami.

Metody akruálního účetnictví jsou nutné k určení plných nákladů výdajového programu, které zahrnují požadované a vynaložené náklady na zboží a služby v daném období a využití zásob a aktiv (tj. odpisy). Stanovení úplných nákladů je žádoucí pro agentury, které provádějí komerční (nebo kvazikomerční) aktivity a financují část svých celkových nákladů uživatelskými poplatky.

Stanovení úplných nákladů programu vyžaduje započítání režijních nákladů; ty mohou být společně několika programům. V rámci celého veřejného sektoru se však o to pokouší pouze několik zemí.

V praxi existuje mnoho modifikovaných verzí akruálního účetnictví. To je důsledkem toho, že kromě dalších obtíží jsou požadavky na zavedení plně akruálního účetnictví těžko splnitelné. Některé země proto přijaly akruální základ účetnictví pro závazky, avšak hmotná aktiva, která budou zajišťovat služby v budoucnu, se „odepisují“ ihned, jakmile se pořídí. Tuto modifikaci akruálního základu účetnictví nemůžeme použít pro stanovení úplných nákladů programů, ale její implementace je jednodušší než v případě účetnictví plně akruálního. Ve srovnání s pokladním principem účetnictví má výhodu v tom, že zachycuje splatné úhrady v čase, kdy vznikne povinnost úhrady, a nikoli v čase, kdy jsou zaplacené, a – obecněji řečeno – vytvářejí rámec pro stanovení závazků. Tento přístup splňuje základní požadavky na účetnictví a výkaznictví ve veřejném sektoru v souladu s mezinárodními standardy.

Uznávané národohospodářské účetní standardy (SNA93 a ESA95) vycházejí z plně akruálního základu a členské země EU připravují své národní účty v souladu s ESA95. Pro přípravu finančních zpráv v členských státech EU však v současné době plně akruální účetnictví systematicky využíváno není. V praxi vlády přizpůsobují účetní systémy vládního sektoru svým potřebám a zájmům a můžeme u nich nalézt řadu účetních metodik a systémů.

Bez ohledu na metodické východisko by účetní systém měl mít následující rysy:

- mít odpovídající postupy účetnictví, systematicky vykazovat operace, mít odpovídající zabezpečení a provádět systematicky porovnávání s bankovními výkazy,
- účetně vykazovat všechny výdajové a příjmové operace podle stejné metodiky, vykazovat zejména výdaje fondů a samostatných organizací a výdaje financované ze zahraniční pomoci (včetně z rozpočtu EU),
- mít běžný soubor klasifikací pro výdaje, a to podle funkčního i ekonomického členění,
- mít jasné a dobře podložené postupy účtování,
- pravidelně zpracovávat výkazy a zprávy,
- mít systém pro sledování použití schválených rozpočtových výdajů („rozpočtové účetnictví“), a to v každé fázi výdajového cyklu (závazku, ověření, platby),
- mít jasné postupy a plně zveřejňovat operace uváděné „pod čarou“ nebo uváděné prostřednictvím závazkových účtů.

Účtová osnova představuje klasifikaci operací a dalších případů (aktiva, pasiva, výdaje, příjmy, odpisy, ztráty apod.) podle jejich ekonomické, právní a účetní podstaty. Vymezuje organizaci knih, se kterými pracují účetní. Vytvoření celistvé účtové osnovy je nutné z hlediska konsolidace údajů z různých agentur.

Nezbytností je řádný systém pro sledování plnění schválených výdajových ukazatelů rozpočtu (rozpočtové účetnictví nebo účetnictví rozpočtových výdajů). Je nutný k vykazování operací ve všech fázích výdajového cyklu. Zahrnuje sledování pohybů mezi rozpočtovými účty: zejména mezi zdrojovými účty (např. účet schválených rozpočtových výdajů/závazných ukazatelů rozpočtu a jejich dalšího rozpisu), účty závazků, účty výdajů ve fázi ověření a platebními účty. Všechny operace je nutné rozdělit do jednotlivých kategorií podle systému rozpočtové klasifikace, a to v každé fázi výdajového cyklu. Výdaje je nutné zaúčtovat co nejdříve poté, co je ověřeno dodání. Přinejmenším to platí pro víceleté smlouvy a pro rozsahem významné smlouvy. Ve finančních výkazech a zprávách by se měly závazky odlišovat od výdajů. Navíc by se měly monitorovat všechny objednávky bez ohledu na to, zda byly naplněny, či nikoliv.

Je žádoucí registrace a zveřejnění informací o všech závazcích, podmíněných závazcích a finančních aktivech. Z tohoto důvodu:

- by dluhové účetnictví mělo být na akruálním základě v souladu s GAAP;
- je nutné sledovat nedoplatky (v zemích, které nemají vhodný účetní systém, to vyžaduje vytvořit pomocné evidence k monitorování těchto nedoplatků; tento postup je však nutné považovat za přechodný do doby zavedení systému, který bude evidovat výdaje ve fázi ověření);

- registrovat a zveřejňovat kromě dluhu a nedoplatků i další závazky (např. dlouhodobé penzijní závazky);
- by se měly zveřejňovat podmíněné závazky a oceňovat fiskální rizika;
- je nutné registrovat finanční aktiva (např. výpůjčky).

Měla by se vytvořit evidence aktiv a pravidelně by měla být aktualizována, a to bez ohledu na základ účetních výkazů.

2. Systémy výkazů a zpráv

Systém zpracování a předkládání výkazů a zpráv je nutné připravit tak, aby vyhovoval potřebám různých uživatelů (veřejnosti, parlamentu, nejvyšší kontrolní instituci, manažerům rozpočtu, těm, kteří rozhodují, apod.). K minimálním požadavkům na zprávy patří následující:

- zpracovávat zprávy a výkazy o plnění rozpočtu, které ukazují všechny pohyby schválených výdajových ukazatelů rozpočtu a jejich jednotlivé položky (rozpis rozpočtu, dodatečně předložené požadavky, transfery atd.). Tyto zprávy by se měly publikovat jednou za měsíc;
- zprávy a výkazy předkládané parlamentu, zejména závěrečný účet rozpočtu, je nutné předložit nejvyšší kontrolní instituci;
- finanční zprávy by měly přinejmenším obsahovat konsolidované účty vládního sektoru, výkaz o nedoplatecích a zprávu o dluhu a podmíněných závazcích, výpůjčky a víceleté závazky;
- zpracovávat zprávy o výsledcích rozpočtových politik, včetně zpráv ministerstev a agentur o jejich finančním hospodaření a zvláštní zprávy o investičních výdajích.

3. Systémy finančního řízení

Systémy informací pro řízení představují klíčový prvek kontroly řízení a pomáhají ministerstvům a agenturám efektivně a účelně řídit programy a postupovat v souladu s právním pořádkem. Programy musejí být účelné a nákladově efektivní.

Jádro systému představují postupy účetnictví a výkaznictví, které zavádějí do systému hlavní knihu, v níž jsou evidovány všechny vstupy a výstupy prostředků. V rámci integrovaného přístupu bývá ústřední účetní systém podporován ostatními informačními systémy tím, že používají stejné datové standardy.

4. Vnější kontrola

Vnější kontrola je pro finanční řízení vládního sektoru zásadní a měla by se týkat všech finančních operací, které vládní organizace realizují s veřejnými prostředky, bez ohledu na to, zda tyto prostředky jsou, či nejsou zahrnuty v rozpočtu. Zaměřuje se na (1) určení právní oprávněnosti operací a vymezení nesprávných postupů včetně zneužití veřejných prostředků, (2) stanovení spolehlivosti zpráv o realizaci rozpočtu a o ostatních finančních údajích a používaných kontrolních mechanismech, (3) identifikaci případů a charakteru neefektivnosti, (4) poskytnutí spolehlivých údajů o operacích a finančním hospodaření organizací veřejného sektoru, o jejich činnostech a programech a (5) široce vzato na posouzení toho,

zda veřejné výdaje poskytují „protihodnotu za peníze“. Kontrolor může podat doporučení pro posílení operací a systémů v těchto oblastech.

Účinná kontrola vyžaduje: (1) nezávislost kontrolora, která by měla zajistit, že jeho práce nebude ovlivněna nějakým vztahem ke kontrolované organizaci, (2) odbornou zdatnost v různých oblastech, kterých se kontrola týká a (3) standardy kontroly, které vyhovují mezinárodním normám. Nezávislost nejvyšší kontrolní instituce bývá obvykle doplněna tím, že tato instituce je přímo odpovědná za svou práci parlamentu. Kromě toho se nezávislost odráží v mandátu nejvyšší kontrolní instituce, v přidělených kompetencích a v rozsahu práce, jak je daná ústavou a dalšími zákony.

Existují různé typy kontrol:

- *kontrola shody s právním pořádkem*, která zahrnuje kontrolu jednotlivých operací po jejich uskutečnění a slouží ke stanovení toho, zda se postupovalo v souladu s patřičným oprávněním a dokumentací. Tento druh kontrol by měly vykonávat vnitřní kontrolní útvary, vláda by však měla vyzvat nejvyšší kontrolní instituci k tomu, aby pro tuto oblast připravila standardy, a nejvyšší kontrolní instituce by měla ověřit účinnost kontrolních postupů;
- *kontrola oprávněnosti*: sem patří atestační a finanční kontroly a audit vnitřního řízení a vnitřní audit. Tyto druhy kontrol se týkají přezkoumání účtů rozpočtových přidělů a dalších finančních výkazů na konci roku nebo slouží k získání názoru na přesnost finančních zpráv vládního sektoru;
- *kontrola výkonnosti*, která se zaměřuje na celou organizaci, činnost nebo program a navrhuje způsoby, jak zlepšit hospodárnost, efektivnost a účelnost těchto operací.

5. Monitorování a hodnocení výkonu

Zásadním smyslem toho, proč se měření výkonu a hodnocení programů provádí, je snaha o zlepšení řízení programů, zvýšení odpovědnosti a zlepšení rozhodování zajištěním zpětné vazby mezi dosahovanými výsledky a přípravou programů.

Měření výkonu se v zásadě zaměřuje na stanovení efektivnosti a účelnosti programů nebo činností. Efektivnost (nákladová) je vztahem mezi statky a službami získanými na základě určitého programu nebo činnosti (výstupy) a zdroji použitými k jejich produkci (vstupy); často se měří jednotkovými náklady výstupu. Účelnost je rozsah, ve kterém změny, k nimž došlo v důsledku programu (výsledky), splnily očekávaný záměr. Součástí reformy mnoha zemí OECD je rozvoj kultury zajišťování veřejných statků orientované na spotřebitele, resp. klienta; řada z nich již vyvinula praktické ukazatele pro měření kvality služeb.

Měření výkonu můžeme využít k řadě účelů, např. k plynulému zlepšování řízení, k dohledu nad implementací programů a k posílení vnitřní a vnější zodpovědnosti. Poskytuje hodnotnou zpětnou vazbu pro rozhodovací procesy, nelze jej však přímo využít pro rozhodování o alokaci zdrojů.

Výkon se měří prostřednictvím směsice ukazatelů vstupů, výstupů, výsledků a procesů. (Proces je způsob, kterým se vstupy přeměňují ve výstupy.) Výběr ukazatelů výkonu závisí na specifických cílech měření výkonu. Tyto ukazatele by se měly porovnávat s jejich určitými referenčními hodnotami (např. s plánovanými cíli nebo s ukazateli obdobných programů či organizací).

Pokud použijeme měření výkonu v systému řízení orientovaném na výsledky (např. pro přípravu smluv nebo pro mzdový systém svázaný s výkonem) nebo pro účely hodnocení odpovědnosti, je na místě urči-

tá obezřetnost. Při využívání jakéhokoli specifického ukazatele výkonu je důležité, abychom si důkladně promysleli jeho dopady na skutečné chování. Zkušenosti centrálně plánovaných ekonomik s normami a tržních ekonomik s měřením výkonu ukazují, že špatně zvolené ukazatele vytvářejí tendenci k uvažování „v krátkém období“ a k „tunelovému“ vidění, což místo podpory dosahování dobrého výkonu toto směřování ztěžuje.

Měření výkonu může naznačovat, že program má určitá slabá místa, nemusí však nezbytně poskytovat informace o příčinách tohoto problému nebo o tom, jaké změny v činnostech nebo v cílech programu jsou nutné. Vzhledem k poslední jmenovanému problému je nutné provést hloubkovou analýzu programu. Hodnocení programu směřuje ke stanovení efektivnosti a účelnosti programu, jeho dlouhodobého významu, užitečnosti a udržitelnosti. Hodnocení programu se týká také nežádoucích důsledků programu (např. může-li určitá skupina mít prospěch z programu pouze na úkor jiných jednotlivců, skupin nebo oblastí).

Hodnocení programu by mělo mít formální strukturu a sledovat logiku programu; mělo by zahrnout následující prvky: (1) popis programu, (2) objasnění jeho cílů a potřeb, pro jejichž naplnění je určen, (3) identifikaci možných kauzálních vztahů mezi činnostmi programu a jeho důsledky, (4) identifikaci možné úrovně výsledků, které lze hodnotit, (5) identifikaci indikátorů výsledků a kritérií pro stanovení efektivnosti a (6) identifikaci faktorů, které mohou výsledky ovlivnit.

Existuje řada metod hodnocení, pro volbu konkrétní metody však neexistuje zlaté pravidlo. Volba by měla vycházet z účelu hodnotící studie.

B. SMĚRY REFORM

1. Systém účetnictví a vykazování

Reformní potřeby v oblasti účetních systémů se v jednotlivých zemích liší; v mnoha tranzitivních zemích k prioritním oblastem reformy patří následující:

- konsolidace operací fondů (pokud existují) a zajištění toho, aby všechny jednotky vládního sektoru předkládaly výkazy sestavované na základě stejné rozpočtové klasifikace,
- zavedení uceleného systému pro sledování schválených výdajových položek rozpočtu a jejich pohybů v každém stadiu výdajového cyklu a systému pro sledování víceletých závazků,
- příprava systému sledování a vykazování závazků, podmíněných závazků a finančních aktiv.

Souběžně s tím by tyto země měly zavést evidenci majetku a aktualizovat ji, přičemž by měly začít u agentur, kde je to nejvíce naléhavé.

Je nutné zavést ucelenou účtovou osnovu.

Pozornost je také třeba věnovat zlepšení nebo urychlenému zavedení metod pro ocenění hmotných aktiv; začít bychom měli u agentur, kde to přinese nejvíce užitku (u těch, které financují náklady uživatelskými poplatky nebo jejichž činnosti jsou kapitálově náročné, např. uskutečňují programy údržby silnic).

2. Vnější kontrola

K prioritním oblastem vnější kontroly patří následující:

- ustavení nejvyšší kontrolní instituce nezávislé na exekutivě a zajištění dostatečných finančních prostředků a vybavení a proškolení pracovníků v moderních kontrolních postupech,
- systematická kontrola účtů na konci roku a zpracování kontrolních zpráv pro parlament,
- zavedení kontrol výkonnosti.

3. Monitorování výkonu a hodnocení programů

Prvním základním krokem ke zlepšení účelnosti a provozní efektivnosti je implementace zdravého rozpočtového procesu tak, jak jsme to probírali v části II této knihy, a efektivních systémů kontroly řízení z části III. Za předpokladu, že jsou tyto základní předpoklady splněny, může monitorování výkonu přispět k lepšímu řízení rozpočtového procesu. Pro účely monitorování by se měly:

- pro jednotlivé programy stanovovat indikátory výkonu tak, aby zajišťovaly zpětnou informační vazbu o realizaci programu pro ty, kteří se podílejí na přípravě rozpočtu na úrovni ministerstev a agentur, a také – i když v menší míře – na úrovni centra;
- v rámci vybraných sektorů nebo programů zavést pro specifické činnosti vhodné indikátory výkonu. V první fázi by se tato práce měla zaměřit na kvalitu poskytování veřejných služeb.

Rozvinout kulturu hodnocení vyžaduje čas, zavádění vyhodnocování programů se však může urychlit tím, že začneme s jejich omezeným počtem zaměřeným na oblasti klíčové (např. sociální podpora, zdravotní péče, vzdělávání a speciální investiční programy). Je možné ustavit malý útvar na centrální úrovni, který by zajišťoval expertizu a manuály pro ministerstva, pomáhal jim v přípravě hodnocení programů a navrhoval záměry hodnotících studií.