

## 5 VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉ ROZPOČTOVÁNÍ

Výkonově orientované rozpočtování představuje posun od rozpočtování zaměřeného na kontrolu výdajů k rozpočtování založenému na řízení výsledků.<sup>1</sup> Prvky rozpočtování, které sleduje výsledky, byly např. v USA aplikovány již po druhé světové válce a tato myšlenka dala vzniknout i systému PPBS<sup>2</sup> (Planning-programming-budgeting system).<sup>3</sup> V současné době je zdůrazňování orientace na výsledek součástí rozpočtových reforem v řadě vyspělých zemí.<sup>4</sup>

Každé rozpočtování směřuje k rozdělení dostupných zdrojů mezi jednotlivé činnosti organizace. Výkonově orientované rozpočtování se snaží zavést rozpočtový proces, v němž je rozhodování o vynaložení prostředků spojeno s konkrétními, měřitelnými výkony. Nejde jen o to, že součástí rozpočtu jsou informace o výkonech, ale že je obec systematicky využívá pro svá rozhodnutí o výdajích. Může to například znamenat, že pokud má být v určité oblasti vynaloženo více prostředků, tak pouze pokud tyto prostředky přinesou více jednotek dané služby pro občany či zlepšení kvality dané služby.

Jedná se tedy o takové rozdělení dostupných zdrojů, aby bylo dosaženo specifických cílů řízení vyplývajících z cílů zabezpečovaných programů a měření výsledků činnosti obce. Základním principem je zaměření pozornosti na zodpovědnost za kvalitu zabezpečovaných služeb, jejich rozsah, účinnost a efektivnost, nejen na dodržování rozpočtových zásad a pravidel při vynakládání prostředků tak, aby nebyly překročeny stanovené limity rozpočtu.<sup>5</sup>

Výkonově orientované rozpočtování může přinést odpovědi na otázky:<sup>6</sup>

- Co chceme, aby naše organizace zabezpečovala? Co chceme, aby bylo učiněno v dané oblasti?
- Jaké jsou základní podmínky, za kterých mohou být tato naše očekávání splněna?
- Co je třeba učinit, aby byly tyto základní podmínky vytvořeny?
- Jak zjistíme, že jsme je vytvořili?
- Kolik a jak bude třeba vydat prostředků k tomu, aby byly naše cíle naplněny?

Cílem je reformovat rozpočtování ve smyslu reformy celého systému řízení organizace, neboť rozpočet je součástí tohoto systému a proto, pokud se má změnit řízení organizace a zaměřit se na sledování výkonů organizace, je třeba změnit i způsob rozpočtování a pohledu na rozpočet.<sup>7</sup>

Součástí těchto změn rozpočtování jsou např. změny v mechanismech kontroly v organizaci. V klasickém položkovém rozpočtování je pozornost upřena na kontrolu vstupů, která je zaměřena na analýzu podrobných výdajových položek. Pokud k odstranění nadbytečné kontroly vstupů dojde, dochází k decentralizaci rozhodování o rozpočtu, neboť jednotlivá oddělení mají možnost přesouvat prostředky mezi jednotlivými položkami v rámci stanovených mantinelů. Tím je dán prostor pro uplatňování manažerských rozhodnutí o vynakládání prostředků. Je pak možné více se zaměřit na dosahované výsledky a podporovat kreativní řešení problému, než aby bylo úsilí upřeno pouze na striktní dodržování rozpočtové kázeň.

Tento postup umožňuje minimalizovat operativní rozhodování na nejvyšší úrovni řízení organizace. Zabraňuje tomu, aby vedení organizace stanovilo detaily projektů, kterým ale nerozumí, což by vedlo k neefektivnostem při vynakládání veřejných prostředků<sup>8</sup>. Oproti tomu je možné pozornost zaměřit na tvorbu politik, dosahování výsledků a naplňování potřeb obce.

Na druhé straně je však třeba stanovit ukazatele výkonu organizace, díky nimž je realizována manažerská odpovědnost. S jednotlivými manažery, ať projektů či oddělení, je sjednávána kvalita výkonu, kterého má být dosaženo, a jsou definovány i zdroje, které mají dosažení těchto výkonů

<sup>1</sup> The World Bank, 1998.

<sup>2</sup> Tento systém byl aplikován v USA od 60. let během administrativy prezidenta L. Johnsona.

<sup>3</sup> GAO, 1997.

<sup>4</sup> IMF, 2003 či Rose, A. 2004.

<sup>5</sup> Leithe, J. L., 1997. s. 14.

<sup>6</sup> Melaville, A. I. 1997.

<sup>7</sup> Schick, A. 2002.

<sup>8</sup> Schick, A. 2002.

zajistit. Prostředky rozpočtu jsou potom vynakládány tak, aby bylo stanovených cílů dosaženo. Hodnocení dosahování ukazatelů výkonu slouží k realizaci zodpovědnosti manažerů.

Cílem výkonově orientovaného rozpočtování je tedy:<sup>9</sup>

- vytvořit plán činnosti organizace, který zajistí dodržení celkových částek rozpočtu příjmů a výdajů,
- zajišťovat prostředí pro srovnávání nákladů a kvality poskytovaných služeb,
- zajistit průběžné hodnocení, zda cíle, kterých se snaží organizace dosahovat, jsou naplňovány.

### **5.1 Přínosy výkonově orientovaného rozpočtování**

Výkonově orientovaný rozpočet poskytuje informace o tom, jak dobře jsou činnosti veřejného sektoru zajišťovány ve smyslu kvantity, ale stejně tak i kvality. Umožňuje realizovat zodpovědnost vůči veřejnosti tím, že zviditelňuje výsledky činnosti obce a hodnotí úspěšnost minulých rozhodnutí o využití zdrojů. Tím ale také přispívá k tvorbě budoucích rozhodnutí o vynakládání prostředků a podmínkách zabezpečování služeb.

Využití hodnocení výkonu obce umožňuje zaměřit se na příčiny problémů, které obec řeší, vytvořit účinné programy a zlepšit zabezpečované služby.

Výkonově orientované rozpočtování se snaží reagovat na základní omezení položkového rozpočtování, která spočívají:

- v krátkodobé orientaci pouze na období jednoho rozpočtového roku. Snahou je spojit výkonově orientované rozpočtování s dlouhodobou perspektivou rozvoje organizace,
- v roztříštěnosti – neboť sestavování rozpočtu na základě jednotlivých položek může vést k tomu, že se nerozhoduje o celkových výstupech organizace, ale právě o výši těchto položek, bez znalosti jejich vzájemné souvislosti a provázanosti,
- v tom, že pozornost je zaměřena spíše na vstupy než na výsledky organizace. Položkový přístup k rozpočtování nevypovídá o tom, čeho mělo být vynaložením výdajů dosaženo ve vztahu k zabezpečovaným službám.

Výkonově orientované rozpočtování může být využito také jako prostředek komunikace. Díky měření výkonů a následným analýzám s tím spojených může dojít k posílení komunikace uvnitř obce, a tím i k posílení vnitřních procesů řízení. Měření výkonů tedy může posílit motivaci zaměstnanců. Zde musí samozřejmě platit, že lidé musí být odpovědní pouze za to, co dokáží ovlivnit a je žádoucí je zapojit do procesu přípravy hodnotících ukazatelů.

Stejně tak může měření výkonů přispět k řízení programů. Při hodnocení programu se pozornost zaměřuje na to, zda zabezpečování služby, výrobku či určitý proces přispívá k dosažení poslání tohoto programu. Pravidelný sběr a analýzy dat o výsledcích programů přiměje manažery, aby uplatňovali analytický pohled při zabezpečování služeb a více se zabývali vyhodnocováním souvislostí, které výkony ovlivňují.

Výhodně lze měření výkonů využít při kontraktaci zabezpečování služeb mimo obec (s privátním partnerem). Jednotlivé výkonové ukazatele mohou tvořit součást smlouvy o zabezpečení služby.

V neposlední řadě může být sledování výkonů a s tím spojené rozpočtování prostředkem k zabezpečené odpovědnosti zastupitelů vůči jejich voličům. Výkonové ukazatele mohou být podkladem pro dialog o výsledcích obecních politik s občany obce. Co občané dostávají za prostředky vydané z obecního rozpočtu? Snahou je, aby výkony byly u veřejných organizací definovány na základě dohody mezi vedením organizace a občany. Jedná se o proces, ve kterém je rozpočet používán jako nástroj, který má podporovat rozvoj organizace a zvyšovat její zodpovědnost vůči veřejnosti.

Výkonově orientované rozpočtování je tedy provázáno s dalšími manažerskými procesy jako je plánování, komunikace, apod. a jeho role spíše než v informování o dosahování přesných výkonových hodnot spočívá v jeho využití jako nástroje podpory řady procesů řízení.

---

<sup>9</sup> Rubin, S. I., Bland, R. L. 1997. s. 208.

## **5.2 Systém výkonově orientovaného rozpočtování v organizaci**

Vytvoření systému výkonově orientovaného rozpočtování v dané organizaci je poměrně náročné. Zejména jeho začlenění do rozhodovacího procesu organizace. Schick však vidí problémy zejména v rovině politické a byrokratické.<sup>10</sup> Tedy v neochotě ke změnám, neboť tento způsob řízení organizace zvyšuje transparentnost a kontrolovatelnost nakládání s veřejnými prostředky.

Předtím, než se budeme podrobně zabývat implementací výkonově orientovaného rozpočtování v organizaci je třeba vysvětlit základní pojmy, které jsou s využitím výkonově orientovaného rozpočtování spojené.

### **5.2.1 Obsah výkonově orientovaného rozpočtu**

Základními kategoriemi, které výkonově orientované rozpočtování rozlišuje, jsou vstupy, výkony (výstupy) a výsledky.

Při kvantifikaci vstupů organizace často pracují s náklady na jednotku výkonu. Průměrné náklady na jednotku výkonu při dané kvalitě dávají základní představu o efektivnosti zajišťování služby. Je ale třeba jasně definovat, co bude do těchto nákladů zahrnuto, zejména pokud mají být tyto ukazatele používány pro srovnání s jinými organizacemi či pro srovnávání v čase.<sup>11</sup>

Tento způsob rozpočtování podporuje také analýzu marginálních nákladů. Je však třeba si uvědomit, že proto, aby bylo možné tuto analýzu provést, musí mít organizace vybudovaný systém účtování nákladů, který jí umožní rozlišit variabilní a fixní náklady související s poskytováním služby a měří mezní náklady změn v objemu či kvalitě těchto služeb.<sup>12</sup> V této striktní podobě není výkonově orientované rozpočtování příliš využíváno. Organizace spíše pouze sbírají výkonové informace, které mají podpůrný charakter při sestavování rozpočtu.

Výkony (outputs) jsou přímé výsledky jednotlivých politik obce. Například se jedná o poskytované služby či produkty. Výkony je možné kontrolovat pomocí manažerských metod.

Vedle toho výsledky (outcomes) jsou přímé efekty toho, že se daná služba realizuje. Výsledky jsou cílem při zabezpečování veřejných služeb. Výsledky jsou do značné míry závislé na vnějších vlivech. Měření výsledků je více subjektivní než měření výkonů. Často se realizují v jiných rozpočtových letech, než byly výdaje vynaloženy na výkony. Někteří autoři<sup>13</sup> rozlišují ještě dopady realizace těchto politik, což jsou nepřímé důsledky realizace politik ve společnosti.

Příkladem výsledků může být v sociální oblasti např. narození zdravých dětí, stabilní a samostatné rodiny, bezpečná a podporující se komunita. Příkladem výsledku ale není počet klientů, kterým byla daná služba poskytnuta, zde se jedná o výkony organizace.

Organizace a obsah výkonově orientovaného rozpočtu mohou být různé. Rozpočet například může vycházet z programů, které organizace realizuje. Pro jednotlivé programy potom uvádí jejich funkci, rozpočtové výdaje a příjmy, personální zabezpečení a některé výkonové ukazatele. Výhodou tohoto způsobu rozpočtování je schopnost sledovat a řídit produktivitu činností organizace, také možnost spojit výkonnost a rozdělování zdrojů. Vedle toho vede tento přístup ke zvýšení odpovědnosti a kontrolovatelnosti organizace.

Pro sledování, měření a vyhodnocování své činnosti organizace stanovuje ukazatele uvedených veličin. Ukazatele nákladů a výkonů pomáhají hodnotit, zda je poskytování služeb účinné a ekonomické, a ukazatele výsledků prozrazují, zda programy, které organizace realizuje, dosahují svých cílů.

Výkonové ukazatele mohou být seskupeny podle linie poptávka, pracovní činnosti, výkony, výsledky a dopady (viz tabulka č. 1). Tento způsob sleduje jednotlivé kroky v procesu činnosti a tvorby výsledku. Poptávka vypovídá o zájmu občanů či dalších subjektů o danou službu. Může se jednat např. o počet telefonátů či stížností, počet návštěvníků apod. Pracovní činnosti vypovídají o náročnosti zajišťování dané služby ze strany organizace. Může se jednat o počet realizovaných projektů, počet

<sup>10</sup> Schick, A. 2002.

<sup>11</sup> Při sledování výkonů organizace je možné využívat ke zlepšení její činnosti i benchmarkingu či nejlepší praxe v dané oblasti.

<sup>12</sup> Schick, A. 2002.

<sup>13</sup> Například Rubin, S. I., Bland, R. L. 1997.

hodin věnovaný zabezpečování služby, počet zpracovaných zpráv. Výkony, výsledky a dopady byly již dříve definovány. Rozpočet může být také organizován v ukazatelích kvantity a kvality (viz tabulka č. 2). Třetí možností je potom sledování produktivity, tedy nákladů na jednotku výkonu.<sup>14</sup> Rozpočet by měl v ideálním případě obsahovat jak ukazatele pro daný rozpočtový rok, tak ukazatele roku minulého, aby bylo možné srovnání. Srovnávat je pak možné i s jinými organizacemi.<sup>15</sup>

**Tabulka č. 5.1: Ukázka tvorby výkonových ukazatelů pro policejní oddělení, program vyšetřování krádeží a návratu do společnosti.**

Typ ukazatele	Příklad
Poptávka	Počet oznámených krádeží, za posledních pět let Počet telefonních hovorů oznamujících probíhající vloupání, za posledních pět let Ocenění ukradeného majetku
Průběh činností	Počet hovorů, které odpovídaly na vloupání a krádež Počet vyšetřených vloupání a krádeží Počet hodin strávených vyšetřováním Počet sepsaných hlášení Počet vloupání a krádeží, které řešil soud
Výkon	Počet zatčených pro krádež a vloupání Počet odsouzených pro vloupání a krádež Ocenění navráceného majetku Procento z hodnoty celkového majetku, které bylo navráceno
Výsledek	Snížení počtu hlášených krádeží a vloupání Nárůst podílu obyvatel a obchodníků, kteří odpověděli, že se cítí bezpečněji Snížení počtu občanů, kteří drží zbraň Snížení pojistných nákladů obyvatel
Dopady	Vyšší hodnocení práce policie Vyšší základna pro daň z prodeje (rozvoj obchodu v oblasti) Nižší míra stěhování, nižší míra prázdných domů a bytů Stabilnější střední třída

Zdroj: Rubin, S. I., Bland, R. L. Budgeting: A guide for local governments. 1997. s. 131.

<sup>14</sup> Rubin, S. I., Bland, R. L. 1997.

<sup>15</sup> Tabulky č. 5.1 a 5.2 obsahují příklady tvorby výkonových ukazatelů. Další příklady k této problematice je možné nalézt např. na stránkách GFOA – Best practices in Public Budgeting – Examples. <http://www.gfoa.org/services/nacslb/>.

**Tabulka č. 5.2: Ukázka tvorby výkonových ukazatelů v oblasti vzdělávání.**

	<b>Kvantita</b>	<b>Kvalita</b>
<b>Vstupy</b>	Kolik studentů studovalo tento rok	Počet studentů na jednoho učitele Podíl učitelů, kteří mají další stupeň vzdělání Počet kursů zajišťovaných mimo základní plán studia
<b>Výkony</b>	Počet studentů, kteří ukončí školu Počet studentů, kteří museli opakovat ročník	Podíl studentů, kteří ukončí vzdělání v běžném čase Podíl studentů, kteří po absolvování školy nastoupí do práce Podíl studentů, kteří jsou po absolvování školy přijati na univerzitu Výše průměrného platu absolventa po dvou a pěti letech studia

Zdroj: Friedman, M. A Guide to Developing and Using Performance Measures in Results-based Budgeting. 1997. s. 7.

Měření výkonů organizace obnáší jak měření jejich množství, tak kvality. Kvalita výkonu pomáhá organizaci blíže poznat charakter výkonů, na jehož zabezpečení jsou prostředky vynakládány. Například v případě hodnocení ekonomického rozvoje se často využívá jako ukazatel úspěchu počet vytvořených pracovních míst.<sup>16</sup> Na místě jsou ale otázky, zda se jedná o málo placená pracovní místa či o místa v sektoru služeb, místa, kde je vykonávána nekvalifikovaná práce, se špatným pracovním prostředím, s malou možností dalšího růstu zaměstnance apod.

Dalším příkladem může být situace, kdy na základě politického tlaku na zlepšení policejní činnosti došlo ke zvýšení počtu zatčených (ukazatel kvantity). Důsledkem této situace bylo i zvýšení počtu stížností na neoprávněný policejní postup (kvalita) a tedy i snížení produktivity dané činnosti.<sup>17</sup> Důležité je proto nejen využívat hodnocení kvantity, ale i kvality poskytovaných služeb.

Sledování kvality poskytovaných služeb umožňuje hodnotit dopady změny rozpočtu na zabezpečování služby. Pokud se vedení organizace rozhodne snížit výdaje na zabezpečování služby a kvantita výstupů se nezmění, může být toto opatření hodnoceno jako úspěšné, neboť se zvýšila účinnost vynakládaných prostředků. Snížení zdrojů však může být doprovázeno poklesem kvality zabezpečované služby.

### **5.2.2 Zavádění výkonově orientovaného rozpočtování v organizaci**

Zavádění výkonově orientovaného rozpočtování v dané organizaci má čtyři hlavní fáze:<sup>18</sup>

- navržení a definování ukazatelů výkonu,
- vytvoření provázanosti mezi ukazateli výkonu a alokací rozpočtových prostředků,
- vytvoření systému zpráv o dosahování stanovených výkonů,
- ustanovení celého procesu.

Ukazatelem výkonu rozumíme měřítko, pro které máme dostupná data a které nám podává informace o tom, zda je našich cílů při zabezpečování veřejných služeb dosahováno a do jaké míry. Znamená to tedy, že při volbě výkonových ukazatelů je třeba vycházet z cílů jednotlivých programů, protože ukazatele výkonu jsou vlastně pojátkem se záměrem pro vyhlášení daného programu. Příkladem ukazatelů využívaných v sociální oblasti může být: míra chorob, kterým mohlo být zabráněno

<sup>16</sup> Rubin, S. I., Bland, R. L. 1997. s. 127.

<sup>17</sup> Rubin, S. I., Bland, R. L. 1997. s. 127.

<sup>18</sup> Rubin, S. I., Bland, R. L. 1997. s. 127.

prevencí u dětí, výsledky žáků ve čtení a interpretaci textu, podíl lidí s vysokoškolským vzděláním, míra otěhotnění mladistvých, podíl závislých na drogách, míra kriminality.<sup>19</sup>

Výkonové ukazatele přináší informace o tom, kolik poskytování služby v daných parametrech stojí, a ukazatele dopadu naznačují dopady na spotřebitele služby i další subjekty v případě, že by se zvýšily zdroje programu. Tyto informace slouží také zaměstnancům organizace, neboť není možné po nich žádat kvalitnější služby ve vyšším rozsahu bez toho, že by se jim odpovídajícím způsobem zvýšily poskytované zdroje.

Mellaville klade na ukazatele výkonu následující požadavky.<sup>20</sup> Měly by být:

- **Zvládnutelné** – počet ukazatelů by neměl být příliš vysoký, ale měl by shrnovat očekávání veřejnosti a klientů organizace vůči službám, které poskytuje. Malý počet pečlivě vybraných a definovaných ukazatelů může mít větší význam než složitý systém ukazatelů. Příliš mnoho ukazatelů také může znamenat, že veřejnost či zastupitelé nejsou schopni pojmout jejich obsah. Vedle toho bude jejich vykazování jistě finančně náročné. Tzn. že zvažovány by měly být také výdaje na sledování těchto ukazatelů v určitém časovém období a s určitou pravidelností. Druhým extrémem může být příliš malý počet ukazatelů, který může vést k zanedbání některých oblastí zodpovědnosti a k vytvoření motivace k nežádoucímu chování hodnocených.
- **Logicky provázané** – vzájemná provázanost by měla sloužit k vytvoření jasného obrazu o tom, jaká jsou očekávání o rozsahu a kvalitě zajišťování služby.
- **S dostatečnou vypovídací schopností** – sestavený systém ukazatelů by měl působit věrohodně a volba ukazatelů by měla mít smysl. Ukazatele by měly být srozumitelné a měly by být co nejjednodušší a nejstručnější.
- **Stabilní** – ukazatele by měly odpovídat dlouhodobé strategii rozvoje organizace (i vzhledem k nákladům zavedení celého systému např. na získávání potřebných dat).
- **Politicky věrohodné** – ukazatele by měly být předmětem dohody těch, kteří je stanovují (vedení organizace) a těch, kteří se jimi budou řídit (pracovníků organizace). Pokud vedení organizace nerozhoduje o zdrojích organizace, měly by být ukazatele předmětem diskuse a schválení také politickou reprezentací, která o zdrojích organizace rozhoduje. Do celého procesu stanovení ukazatelů by měla být zapojena i veřejnost. Pouze systém, který bude mít politickou podporu a podporu veřejnosti a těch, kteří mají svou činnost přispět k dosažení stanovených výsledků, je realizovatelný a může přinést očekávané výsledky.

Do procesu tvorby výkonových ukazatelů by měli být zapojeni nejen manažeři jednotlivých programů a oddělení, ale i veřejnost. Tvorba systému ukazatelů o výkonech organizace znamená vytvořit prostor pro diskusi s veřejností o jejich představách o výstupech organizace ve vztahu ke zdrojům, které má organizace k dispozici. Tento proces na jedné straně přenáší část zodpovědnosti na příjemce služby a veřejnost, ale také vytváří jasný rámec pro zodpovědnost organizace za poskytování služeb.

Je také vhodné jedenkrát ročně zanalyzovat současný systém ukazatelů, zda jsou ukazatele stále užitečné, relevantní a nemotivují zaměstnance k nežádoucímu chování<sup>21</sup> (např. vyloučit z poskytování služby takové klienty u nichž je větší riziko neúspěchu, často je však poskytování služby právě těmto klientům společensky žádoucí).

Není snadným úkolem pro vedení organizace vybrat vhodné ukazatele výkonu a vytvořit systém, jak pro ně získávat data. Na náročnost tohoto systému na sběr informací upozorňuje řada autorů. Tento způsob rozpočtování totiž vyžaduje, aby byly k dispozici detailní informace, které umožní přiřadit náklady jednotlivým činnostem organizace a poznat jejich dopady. Pokud se organizace rozhodne zavést systém výkonově orientovaného rozpočtování, zpravidla bude muset začít sbírat data pro tvorbu výkonových ukazatelů na dostatečně nízké úrovni, aby byla zabezpečena jejich vypovídací schopnost. Sbíraná data by měla být správná a hodnověrná, tzn., že by měla skutečně měřit a vypovídat o jevu, pro jehož měření jsou používána. Měla by být také dostupná s určitým rozumným časovým zpožděním.

<sup>19</sup> Friedman, M. 1997.

<sup>20</sup> Melaville, A. I. 1997.

<sup>21</sup> Leithe, J. L. 1997. s. 7.

Většina dobře dostupných a sbíraných dat zpravidla měří vstupy, ale málokdy se statistika zaměřuje na výkony. Proto je se sběrem dat zpravidla spojen problém nedostatečných historických dat. Vystává zde tedy potřeba sbírat nová data a s tím spojená obrana těch, kteří je mají poskytovat. Ta je způsobená jednak tím, že se zvýší transparentnost vynakládaných prostředků a dále se může zvýšit byrokracie spojená s vykazováním potřebných dat.

Bland a Rubin uvádí tři možné způsoby, jak je možné systém sběru informací zavést, aby zbytečně nezatěžoval pracovníky a ti byli ochotni tyto informace podávat. První možností je, že požadavek na poskytování informací potřebných k hodnocení výkonu organizace doprovází analýza sběru informací v organizaci a dojde k odstranění nepotřebných formulářů, které pracovníky zatěžují. Druhou možností je využívat pro tvorbu ukazatelů data, která již organizace sbírá. Třetí možností je nechat na rozhodnutí jednotlivých oddělení, zda chtějí být hodnoceni na základě dat, která jsou v organizaci dostupná, či na základě dat, která jsou obtížněji získatelná a sledovatelná, ale přesněji vypovídají o jejich výkonech. Snížení náročnosti sběru dat může přinést i využití informačních technologií.

**Spojení ukazatelů výkonu a rozpočtu** je další fází zavádění systému výkonově orientovaného rozpočtování, která probíhá pomocí propojení zpráv o dosahování výkonových ukazatelů s rozdělováním rozpočtových prostředků. Tento systém obsahuje pečlivé stanovení hranic pro dosahování výkonových cílů jednotlivých programů či oddělení a pozornou analýzu důsledků zprávy na rozdělování rozpočtových zdrojů. Na základě zpráv je sledováno dosahování předpokládaných výsledků a jsou zdůvodňovány případné odchylky od plánu.

**Systém zpráv** tedy slouží pro hodnocení výkonnosti organizace a vysvětlení, proč jich případně nebylo dosaženo. To umožňuje včasné reakce na případné problémy při zabezpečování jejich činností. Tyto zprávy jsou manažery zpracovávány měsíčně či čtvrtletně. Tento systém však bude fungovat pouze v případě, že manažeři budou vědět, že jim má pomoci v jejich činnosti, ne je sankcionovat. Cílem by tedy nemělo být potrestat ty, kteří dosahují nízkých výkonů, ale poznat, že v dané oblasti problémy existují, a přijmout opatření, která by je pomohla řešit.<sup>22</sup>

Výsledky hodnocení výkonnosti mohou organizace využívat jako nástroj motivace. Těm, kteří dosáhli či zlepšili výkonnostní cíle, mohou v dalším období zvýšit objem rozpočtu. Teorie, která se skrývá za tímto přístupem, říká, že ostatní části organizace se pokusí napodobit jejich úspěch a tento postup povede k celkovému zvýšení produktivity.<sup>23</sup>

Je však otázkou, jestli ti, kteří výkonnostních ukazatelů nedosáhli, mají být sankcionováni snížením zdrojů. Tento postup může vést k dalšímu snížení efektivnosti (záleží vždy na konkrétní situaci). Pokud neúspěšná část organizace žádá další zdroje proto, aby mohla např. vyškolit zaměstnance, pořídit novou technologii či přijmout další opatření, která by zvýšila produktivitu, potom tento postup nepenalizuje špatné řízení, ale sám vytváří další problém efektivnosti činností organizace. To, že daná část organizace nedosáhne stanovených cílů, může tedy signalizovat naopak vyšší potřebu zdrojů pro zabezpečení daných činností.

Bland a Rubin v této souvislosti upozorňují, že není přínosné propojit výsledky zpráv se systémem hodnocení zaměstnanců, neboť to často vede pouze k tomu, že se stanovují cíle, u nichž existuje jistota, že jich bude dosaženo. Zaměstnanci by neměli být pod tlakem, že zvyšování platů souvisí s dosahováním výkonových ukazatelů a cílů. Výkonově orientovaný rozpočet by měl vytvářet určitý typ dohody mezi vedením organizace a zaměstnanci o tom, že služba bude poskytována v určitém množství a kvalitě, a k tomuto účelu budou vyčleněny tyto zdroje.

Zvážena musí být také míra zveřejňování zpráv o plnění výkonových ukazatelů, neboť se může jednat o politicky citlivá témata, která mohou být zneužita, např. v případě, že nedochází k plnění některých ukazatelů. Řešení může spočívat i v tom, že některé ukazatele slouží pro vnitřní potřeby organizace a zlepšování její činnosti a veřejnosti jsou prezentovány ty ukazatele, které vypovídají o tom, jak se naplňují cíle uvedené ve strategickém plánu organizace (jedná se tedy o ukazatele účinnosti jednotlivých programů).

<sup>22</sup> Rubin, S. I., Bland, R. L. 1997. s. 127.

<sup>23</sup> Rubin, S. I., Bland, R. L. 1997. s. 127.

Po zavedení systému výkonově orientovaného rozpočtování samozřejmě může docházet k jeho změnám tak, jak se mohou měnit požadavky na něj kladené ze strany zaměstnanců, vedení organizace i veřejnosti. Je třeba pravidelně hodnotit spolehlivost dat, s kterými se pracuje. Vedle toho činnost systému ovlivňují často protichůdné zájmy zaměstnanců a vedení organizace (volených politiků). Snahou zaměstnanců může být stabilizovat běžné činnosti a snahou vedení organizace proti tomu může být zvýšit odpovědnost jednotlivých oddělení organizace za plnění cílů jednotlivých politik a zvýšit odpovědnost zaměstnanců vůči veřejnosti.

Ukazuje se, že pro úspěšné zavedení funkčního systému výkonově orientovaného rozpočtování je nutné, aby organizace měla jasnou vizi proč je vlastně výkonově orientované rozpočtování zaváděno a jak budou využívány informace o dosahovaných výkonech. I když jsou jednotlivé systémy využívané v obcích rozdílné jejich společnou vlastností je dynamičnost, neustálé přizpůsobování potřebám obcí při jejich využívání. Nejsou to tedy strnulé sbírky statistických dat, ale jsou využívány pro analýzy sloužící k tvorbě rozhodnutí o činnosti obce.

### **5.3 Podmínky a problémy implementace výkonově orientovaného rozpočtování**

IMF (International Monetary Fund)<sup>24</sup> upozorňuje, že důležitým faktorem při implementaci výkonově orientovaného rozpočtování jsou manažerské dovednosti. Otázkou je, kdo bude řídit celý proces změny rozpočtování, ale i nově ustavený systém výkonově orientovaného rozpočtování. Otázka manažerských dovedností je tedy pro úspěšné zavedení nového způsobu rozpočtování klíčová. Ten, kdo bude nový způsob rozpočtování implementovat, by měl mít plnou podporu vedení organizace. Vedle toho doporučuje zavádět tento způsob rozpočtování raději po částech, než zvolit jeho plošné zavedení, které by se ukázalo jako nefunkční. A pokud je to možné, tak při jeho implementaci využívat v organizaci již zavedených technologií. Fungující postupy mohou zavedení systému spíše podpořit.

Důležitou podmínku při tvorbě rozpočtového systému vidí Melaville<sup>25</sup> v účasti veřejnosti na tvorbě, realizaci a kontrole rozhodnutí. Bez toho, že by občané věděli, k jakým účelům jsou veřejné prostředky používány, mohou snadno nabýt pocitu, že platí příliš vysoké daně, aniž by za ně dostávali adekvátní služby. Pokud občané nejsou do rozhodování o užití veřejných prostředků zapojeni, může to vést k jejich pocitu, že vládní autority za ně přebírají veškerou zodpovědnost. K pocitu, že jejich názory jsou ignorovány, nepochopeny a oni jsou pouze využíváni politickými elitami.

Občané si často nepřejí dostávat více služeb za méně peněz, ale dostávat služby, které jsou zabezpečovány lépe. Systém výkonově orientovaného rozpočtování může tvůrcům rozhodnutí nabídnout nástroj, který jim umožní efektivněji dosáhnout toho, co očekává veřejnost, a dosáhnout toho s politickou podporou, která je potřebná pro tvorbu důvěryhodných rozhodnutí.

Aby bylo zavedení výkonově orientovaného rozpočtování úspěšné, požaduje Pollitt<sup>26</sup>, aby byla provázána:

- příprava rozpočtu a stanovování cílů,
- příprava rozpočtu a monitorování a informování o výkonech,
- realizace rozpočtu a měření výkonů,
- účetní systém a systém měření výkonu.

Problémy při vytváření ukazatelů výkonu a jejich implementaci mohou spočívat např. v politickém tlaku na rychlé vytvoření systému a jeho uvedení do praxe. Přitom tvorba přijatelných ukazatelů výkonnosti může trvat i několik let. Při tlaku na rychlé zavedení výkonově orientovaného rozpočtování může dojít pouze k formálnímu vytvoření tohoto systému. Výkonové ukazatele pak nebudou plnit svou funkci a celý systém bude hodnocen negativně. Zpravidla pokud nejsou vytvořeny smysluplné a přijatelné ukazatele výkonu, je pravděpodobné, že se jednotliví účastníci budou odmítat účastnit zavádění procesu výkonově orientovaného rozpočtování do praxe.

Rychlé zavedení hodnocení výkonu může vést také k tomu, že jsou definovány pouze ukazatele kvantitativní, jako je např. velikost poptávky po službě či hodnocení průběhu jednotlivých činností. Tyto

<sup>24</sup> IMF, 2003.

<sup>25</sup> Melaville, A. I. 1997.

<sup>26</sup> Pollitt, Ch. 2001.



ukazatele jsou totiž snadněji a rychleji definovatelné. Manažeři a pracovníci, jejichž výkony se na základě těchto ukazatelů posuzují, vnímají, že chybí ukazatele hodnotící kvalitu poskytovaných služeb. Zavedení pouze kvantitativních ukazatelů může dokonce vést k opačnému chování, než které by bylo pro efektivnost činností organizace žádoucí, právě díky uzpůsobení činností tomu, co je měřeno.<sup>27</sup>

Možnou strategií zavádění ukazatelů výkonu je zaměřit se spíše na menší počet ukazatelů, který ale postihuje základní činnost hodnocené jednotky. Tato strategie je účinnější, než vytvářet rozsáhlý systém, který neposkytuje faktické ukazatele výkonu. I jeden až dva ukazatele kvality realizace dané činnosti mohou být přesvědčivým důkazem toho, že pro zavádění systému výkonového rozpočtování je měření kvality podstatné, a podpoří zavedení dalších ukazatelů kvality s tím, jak celý proces bude pokračovat. Tento postup může vytvořit důvěru zaměstnanců v celý systém. Je lépe, pokud i malý program pracuje dobře, neboť může motivovat ostatní, aby se připojili, než když rozsáhlý program má se zaváděním výkonově orientovaného rozpočtování problémy.

Problémem při zavádění systému výkonově orientovaného rozpočtování může být odpor zaměstnanců proti zavedení ukazatelů výkonu. Ten může pramenit jednak z jejich obavy, že některé ukazatele, kterými bude hodnocen jejich výkon, nejsou schopni řídit. Hodnoty těchto ukazatelů nejsou závislé pouze na jejich činnosti. Dále se mohou obávat toho, že celý systém je zaměřen proti nim a jeho cílem je je trestat. Problémem mohou být i ukazatele kvality poskytování služeb, kde může obava pramenit z jejich přílišné vágnosti a prostoru pro vytváření favoritismu a manipulace. Možné řešení spočívá v zapojení zaměstnanců (stejně jako veřejnosti) do tvorby výkonových ukazatelů a jejich ubezpečení, že celý systém má podporovat jejich činnost. Díky němu mohou sdělovat své potřeby mnohem efektivněji tvůrcům rozpočtu, a očekávat že na tyto potřeby bude reagováno<sup>28</sup>.

Výkonově orientované rozpočtování přináší řadu pozitiv, ale na druhé straně může být obtížné uvedení tohoto systému do života organizace a jeho institucionalizace. I když zavedení výkonově orientovaného rozpočtování může s sebou přinášet problémy, které byly výše zmíněny, jeho pozitivem je, že není nutné, aby byl implementován celý systém, aby organizace mohla využívat jeho pozitiva při svém řízení. Klíčové otázky související s řízením organizace, jako identifikování budoucích problémů, zvyšování produktivity a zachování kvality poskytovaných služeb, vyžadují informace vyplývající z rozpočtu a i částečné informace mohou být pro zkvalitnění řízení organizace využity.

#### **5.4 Zdroje informací a zkušeností s výkonově orientovaným rozpočtováním**

International City/County Management Association (ICMA) nezisková organizace zabývající se podporou profesionálního řízení místních samospráv. Jednou z jejích priorit je i řízení výkonů. Vedle řady případových studií na jejích stránkách naleznete i manuály jak zavádět výkonově orientované řízení organizace - <http://icma.org/cpm/>.

Governmental Accounting Standards Board se snaží vytvořit a zlepšovat standardy využitelné v účetnictví a finančním výkaznictví obcí, tak aby v nich byly poskytovány smysluplné informace jejich uživatelům. Svou pozornost soustřeďuje také na měření výkonnosti. Na uvedených internetových stránkách naleznete odkazy na jednotlivé iniciativy měření výkonnosti, ale i řadu odborných textů k tomuto tématu - <http://www.seagov.org/index.shtml>.

Příklady vytváření výkonových ukazatelů je možné nalézt i na internetových stránkách Government Finance Officers Association - <http://www.gfoa.org/services/nacslb/>. Vedle toho můžete na internetových stránkách GFOA nalézt také seznam měst oceněných v oblasti zjišťování výkonových ukazatelů (Performance Measures Recognition Award Winners) - <http://www.gfoa.org/>.

Knihovna místních výkonových ukazatelů - <http://www.local-pi-library.gov.uk/> - naleznete zde definované ukazatele pro různé typy činností, ale i odkazy na manuály a texty související s hodnocením výkonnosti a další internetové stránky, které se tomuto tématu věnují.

<sup>27</sup> Rubin, S. I., Bland, R. L. 1997.

<sup>28</sup> Rubin, S. I., Bland, R. L. 1997.

**Literatura:**

- [1] FRIEDMAN, M. *A Guide to Developing and Using Performance Measures in Results-based Budgeting*. Dostupné na WWW <<http://www.financeproject.org/measures.html>>.
- [2] GAO. *Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insight for GPRA Implementation*. 1997. Dostupné na WWW <<http://ibp.forumone.com/resources/library/topics.flml?id=13&name=Public%20Expenditure%20Management>>.
- [3] IMF. *IMFSURVEY- Managing the reform process. Budgeting for results*. June 2003. Dostupné na WWW <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/2003/060203.pdf>>.
- [4] LEITHE, J. L. *Implementing Performance Measurement in Government: Illustrations and Resources*. Chicago: Government Finance Officers Association, 1997. 55 s. ISBN: 0-89125-233-9.
- [5] MELAVILLE, A. I. *A Guide to Selecting Results and Indicators: Implementing Results-based Budgeting*. Dostupné na WWW <<http://www.financeproject.org/indicators.htm>>.
- [6] MILLER, G. J., HILDRETH, W. B., RABIN, J. *Performance-Based Budgeting*. Oxford: Westview Press, 2001. 504 s. ISBN 081339774X.
- [7] OECD. *Fiscal Design Across Levels of Government. Country Report: Czech Republic*. Paris, 2001.
- [8] POLLITT, CH. *Integrating Financial Management and Performance Management*. OECD, Journal on Budgeting, Nr. 2., 2001.
- [9] ROSE, A. *Developments in results oriented budgeting*. 2004. Dostupné na WWW <<http://soc.kuleuven.be/pol/io/egpa/fin/paper/slov2004/Rose.pdf>>.
- [10] RUBIN S. I., BLAND R. L. *Budgeting a guide for local governments*. Maryland: United Book Press, Inc., 1997. s. 241. ISBN 0873261518.
- [11] SCHICK, A. *Does Budgeting Have a Future?* OECD, Journal on Budgeting, Nr. 2, 2002.
- [12] SCHICK, A. *Strategies for implementing medium-term and performance oriented budgeting in the Czech republic*. Washington, D. C.: World Bank Institut, 2000.
- [13] WORLD BANK. *Public Expenditure Management Handbook*. Washington, D. C., 1998. 193 s. ISBN 0821342975