



Nástroje ekonomického řízení ve veřejném sektoru

JANA VODÁKOVÁ aj.



Wolters Kluwer
Česká republika

Vzor citace: VODÁKOVÁ, J. aj., 2013. *Nástroje ekonomického řízení ve veřejném sektoru*.
1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 208 s. ISBN 978-80-7478-324-1.

Jednotlivé kapitoly zpracovali:

Ing. Jana Vodáková, Ph.D.: kapitola 1, 2 a 7;

Ing. Svatopluk Kunc: kapitola 3;

doc. JUDr. Ing. Ján Šebo, Ph.D., Ing. Ján Libič, Ing. Filip Hrůza: kapitola 4;

Ing. Petr Valouch, Ph.D., Ing. Filip Hrůza: kapitola 5;

Ing. Marie Poláchová, Ph.D.: kapitola 6.

Recenzovali: prof. Ing. Iva Živělová, CSc., doc. PhDr. Jan Šelešovský, CSc.

© Ing. Jana Vodáková, Ph.D. aj., 2013

ISBN 978-80-7478-324-1 (brož.)

ISBN 978-80-7478-336-4 (pdf)

ÚVOD

Veřejný sektor prochází ve vyspělých zemích světa v posledních desetiletích reformními procesy, které jsou nasměrovány ke zvýšení transparentnosti rozpočtových a účetních dat, zkvalitnění systému kontroly a odpovědnosti a celkově ke zvýšení efektivnosti veřejného sektoru. K dosažení tohoto záměru je nutné kromě stávajících administrativních postupů zapojit do řízení veřejného sektoru i tzv. manažerské nástroje a metody, které byly původně vyvinuty a využívány v sektoru podnikatelském. S uvedeným reformním procesem jsou spojovány termíny „New Public Management“ nebo „New Public Sector Performance Management“ apod.

Také v českém prostředí probíhá zhruba od počátku 21. století reforma veřejných financí, která deklaruje obdobné cíle, jako mají transformační procesy v ostatních vyspělých zemích. V jejím rámci byla nejprve spuštěna účetní reforma, která by měla vyvrcholit plným zprovozněním systému státní pokladny a konsolidací účetních výkazů za Českou republiku jako konsolidační celek. Již od r. 2010 mají jednotlivé organizace veřejného sektoru i externí uživatelé k dispozici účetní data sestavená na tzv. akruálním principu neboli data založená na obdobné metodice, jakou tradičně používají podnikatelé. Předností těchto dat je mimo jiné to, že již obsahují výnosy a náklady evidované ve věcné a časové shodě, což jsou informace nezbytné pro efektivní řízení každého ekonomického systému. Dalším pokrokem je zveřejnění účetních a rozpočtových dat za jednotlivé organizace veřejného sektoru prostřednictvím integrovaného informačního systému Státní pokladny, což je jednoznačně významným počinem ke zvýšení jejich transparentnosti. Otázkou ovšem je, nakolik jsou tato data využívána pro řízení.

Podle průzkumu vedeného mezi ekonomickými manažery vybrané organizace státní správy v r. 2012 bylo zjištěno, že manažeři mnohdy obsah účetních dat ani neznají, příp. tato data v procesu řízení nevyužívají, přestože je již mají k dispozici. Místo toho stále přetrvává pouhé monitorování stavu čerpání přidělených rozpočtových prostředků. Tato situace bude patrně platit obdobně pro celý veřejný sektor, zejména pro oblast státní správy. Důvodů je více a některé z nich jsou komentovány v dalším textu. Důležité je ovšem to, že za současného vývoje zadluženosti České republiky a celkového stavu ekonomiky je tato situace dlouhodobě neudržitelná. Je proto potřebné využít existujících informací, zavést systém osobní odpovědnosti a do řízení v mnohem větší míře zapojit manažerské nástroje.

Danému cíli má napomoci i tato kniha, která je věnována problematice řízení ve veřejném sektoru a některým jeho nástrojům. Úvodní část knihy charakterizuje podstatu a specifika ekonomického řízení ve veřejném sektoru a další části jsou pak již věnovány jednotlivým vybraným nástrojům řízení. Těch existuje v literatuře i praktickém použití značné množství, kniha si proto i vzhledem k omezenému rozsahu neklade nárok na jejich ucelenou systemizaci ani představení. Místo toho vybírá několik nástrojů poměrně snadno dostupných, příp. z určitých důvodů pro použití v procesu ekonomického řízení příhodných.

Vlastní text se člení do sedmi volně navazujících kapitol. V úvodní části první kapitoly kniha nejprve vymezuje základní pojmy z oblasti veřejných financí a veřejného sektoru, poté stručně popisuje některé aktuální trendy v jejich vývoji a vysvětluje specifika veřejného sektoru a jejich dopad do oblasti efektivnosti. Druhá část kapitoly je věnována problematice řízení ekonomických systémů ve veřejném sektoru, vysvětlení konceptu 3E, jeho jednotlivých zásad a stručnému shrnutí některých problémů souvisejících s implementací ekonomického řízení do veřejného sektoru zemí OECD.

Druhá kapitola se zabývá finančním účetnictvím, vysvětluje jeho obsah, hlavní zásady a význam pro ekonomické řízení. Dále je v této kapitole stručně popsán vývoj finančního účetnictví českého veřejného sektoru v kontextu probíhající účetní reformy veřejných financí a poslední část kapitoly uvádí agregovanou podobu účetní závěrky, která tvoří hlavní výstup ze systému finančního účetnictví a slouží jako významný zdroj dat pro rozhodování externích i interních uživatelů.

Třetí kapitola knihy se zaměřuje na manažerské účetnictví, které vychází z účetnictví finančního a dále jej rozpracovává pro potřeby ekonomického managementu. Úvodní část kapitoly vysvětluje význam a možnosti manažerské ekonomiky a manažerského účetnictví, dále se kapitola věnuje vysvětlení podstaty ekonomických kategorií nákladů a výdajů a jejich vzájemného vztahu. Závěrečné části kapitoly obsahují charakteristiku modelování nákladových kalkulací, včetně uvedení jeho problémových míst a příkladu analytického členění a kalkulování nákladů.

Čtvrtá kapitola se zabývá programovým financováním a rozpočtováním, které patří mezi moderní přístupy zaváděné do oblasti veřejného sektoru. V její první části je vysvětlen teoretický koncept a historický vývoj programového financování a rozpočtování, následující část kapitoly si všímá technických aspektů řízení zdrojů v rámci programové struktury. Poslední část kapitoly je věnována závěrům z kritické analýzy programového rozpočtování provedené na úrovni místní samosprávy ve Slovenské republice a shrnutí možných rizik programového rozpočtování.

Pátá kapitola je zaměřena na finanční analýzu, která pracuje s daty z účetních výkazů popsaných v předchozím textu a pomocí technik vysvětlených v kapitole rozšiřuje jejich vypovídací schopnost poskytnutím uceleného obrazu o stavu hospodaření organizace. V úvodní části kapitola objasňuje podstatu, specifika a vývoj uplatňování finanční analýzy ve veřejném sektoru. Další část kapitoly popisuje základní metody a ukazatele finanční analýzy a v závěrečné části je představena ukázka praktického provedení finanční analýzy u vybraných organizací veřejného sektoru.

Šestá kapitola obsahuje Cost-Benefit analýzu, jako jednu z nejvýznamnějších ekonomických analýz využitelných v procesu rozhodování manažerů. Slouží především k porovnávání užitků a nákladů zvažovaných veřejných programů. První část kapitoly vysvětluje podstatu a účel Cost-Benefit analýzy a také hlavní postup při hodnocení projektů. Další části definují hlavní související pojmy a vymezují možné náklady a užitky komparované v rámci analýzy. Dvě závěrečné podkapitoly si všímají metod ocenění nákladů a užitků, postupu při stanovení diskontní sazby a výpočtu kritériálních ukazatelů.

Poslední kapitola je věnována benchmarkingu. Jeho výhodou je, že může pracovat jak s finančními, tak nefinančními charakteristikami, proto je vhodný pro komplexní posouzení hospodaření organizací veřejného sektoru, jejichž výstupy jsou často právě nefinančního charakteru. V úvodní části kapitoly je vysvětlena podstata, obsah a význam benchmarkingu. Druhá část kapitoly popisuje některá specifika tohoto nástroje ve veřejném sektoru a uvádí stručný přehled jeho využití v zemích OECD. Další dvě podkapitoly pak shrnují praktické zkušenosti s využíváním benchmarkingu ve vybraných vyspělých zemích světa a v českém veřejném sektoru.

Jako zdroje dat byly v knize využity vědecké monografie a články českých a zahraničních autorů týkající se témat zpracovaných v jednotlivých kapitolách, dále byla využita související (zejména účetní a rozpočtová) legislativa, statistická a účetní data, závěry z analýz implementace jednotlivých nástrojů řízení v zahraničí, informace z databází OECD a další zdroje uvedené v seznamech použité literatury. V knize jsou zveřejněny závěry výzkumu realizovaného a podporovaného Grantovou agenturou České republiky (GAČR) v rámci projektu č. P403/10/0609. Z obecných vědeckých metod byla v knize využita metoda historicko-komparativní a metoda logicko-historická pro objasnění historického vývoje a souvislostí některých popisovaných nástrojů, dále pak metody popisu, srovnávání, analýzy a syntézy zjištěných poznatků.

1 EKONOMICKÉ ŘÍZENÍ VE VEŘEJNÉM SEKTORU

Po několik posledních desetiletí je pro oblast veřejného sektoru ve vyspělých zemích charakteristické směřování od spíše administrativních metod řízení k metodám manažerským. Ty byly původně využívány téměř výhradně podnikateli, nyní ale nacházejí stále širší uplatnění i ve veřejném sektoru, kde je hlavním cílem jejich zapojení do procesu řízení zvýšení efektivity aktivit financovaných z veřejných prostředků.

Tato kapitola ve své úvodní části vysvětluje termíny veřejné finance a veřejný sektor, nastiňuje pohled na efektivnost veřejného sektoru a stručně popisuje současný trend vývoje veřejných financí ve vyspělých zemích světa. Druhá podkapitola je věnována problematice řízení ve veřejném sektoru, jeho charakteristice, nezbytným předpokladům a obtížím spojeným s praktickým zaváděním ekonomického řízení.

1.1 Veřejné finance, veřejný sektor a efektivnost

Termín **veřejné finance** lze vysvětlit několika alternativními způsoby. Pro účely této knihy se jako vhodný jeví např. ten, který je charakterizuje jako (Strecková, Malý 1998, s. 77): „... část finančního systému národního hospodářství, která prochází přerozdělovacím procesem cestou veřejných rozpočtů, rozhoduje se o nich ve veřejné správě veřejnou volbou a podléhá veřejné kontrole“. Veřejné finance jsou založeny především na třech hlavních principech, a to na principu nenávratnosti, neekvivalence a nedobrovolnosti, doplňkově mohou ale fungovat i na dalších principech, např. na principu návratnosti v případě financování pomocí úvěrových zdrojů vypůjčených od peněžních ústavů.

Důvodem existence veřejných financí je potřeba korekce tzv. tržních selhání, jejich obsahem je zabezpečování veřejných statků, provádění souvisejících transferů a stimulace ekonomických subjektů k žádoucímu chování, které probíhá prostřednictvím veřejné rozpočtové soustavy. Veřejné statky jsou charakteristické tím, že jsou spotřebovávány kolektivně, jejich zabezpečení je ve veřejném zájmu a v případě neexistence konkurenčního prostředí může být toto zabezpečení efektivnější v rámci veřejného sektoru na odpovídajícím stupni

řízení. Naopak za existence konkurenčního prostředí je možno tyto statky alternativně zajistit zadáním veřejné zakázky soukromému sektoru.

Veřejná rozpočtová soustava je celkem zahrnujícím (Hamerníková, Maaytová 2007, s. 182) veřejné rozpočty, instituce a jejich vzájemné vztahy při tvorbě, užití a kontrole toků okruhů finančních prostředků patřících do veřejných financí. V České republice jde o dvoustupňovou soustavu, přičemž na centrální úrovni se jedná o státní rozpočet, rozpočet státních fondů, privatizačních fondů a zdravotních pojišťoven. Na úrovni decentrální pak o územní rozpočty, tj. rozpočty krajů, obcí, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad regionů soudržnosti.

S veřejnými financemi úzce souvisí i termín **veřejný sektor**. Ten lze charakterizovat jako (Peková, Pilný, Jetmar 2008, s. 32) významnou část národního hospodářství, která:

- zabezpečuje pro obyvatelstvo veřejné statky na neziskovém principu;
- je financována z rozpočtových prostředků;
- je řízená veřejnou správou (státní správou a územní samosprávou);
- produkuje veřejné statky, o jejichž množství, struktuře a kvalitě se rozhoduje veřejnou volbou;
- podléhá veřejné kontrole.

Veřejný sektor dnes ve vyspělých zemích světa tvoří spolu se ziskovým sektorem významnou součást smíšené ekonomiky, kdy se oba sektory navzájem doplňují a podmiňují. Z hlediska organizačně-právního sem patří mnohé subjekty lišící se mimo jiné právní formou a mírou financování prostřednictvím veřejných prostředků.

Veřejný sektor a efektivnost

Jak bylo výše uvedeno, důvodem existence veřejných financí a veřejného sektoru je korekce tržních selhání. Ta ale nemusejí být optimálně vyřešena ani prostřednictvím působení státu. Stiglitz (2000, s. 9) v této souvislosti označuje selhání státu při zabezpečování plánovaných cílů od zhruba sedmdesátých a osmdesátých let minulého století za systematická a shrnuje jejich příčiny do čtyř oblastí:

- Plánované cíle státem realizovaných programů mívají obvykle komplikované a těžko předvídatelné důsledky. Mnohdy také státu **chybějí** dostatečné **informace** k jejich účinné realizaci, např. aby rozlišil, na koho programy přesně zacílit tak, aby nebyly zneužívány, apod.
- Stát má nad důsledky jím realizovaných programů pouze **omezenou kontrolu**. Není schopen kontrolovat zejména odezvy ze strany soukromého sektoru.

- Stát coby tvůrce legislativy má pouze omezenou kontrolu nad implementací veřejných programů, a to zejména nad **byrokratickým aparátem**, který je odpovědný za přípravu podrobnější interní legislativy a její implementaci.
- Poslední oblastí příčin selhání státu při prosazování žádoucích cílů je **politický proces**, prostřednictvím kterého se vládní programy prosazují. Důvodem je jeho komplikovanost, skutečnost, že poslanci mohou při prosazování legislativy sloužit nejrůznějším politickým zájmům a mohou také tihnout k výběru jednoduchých řešení jinak komplexních problémů, např. i z důvodu jejich omezené informovanosti.

Výše uvedené příčiny odrážejí nepřímou pravděpodobně hlavní důvod tendence veřejného sektoru k neefektivnosti, a to tzv. problém **X-efficiency**. Ten spočívá v působení monopolu, který není vystaven konkurenčním tlakům, a tudíž ani nucen eliminovat své náklady a dosahovat tak maxima výstupů z daných vstupů. Někteří ekonomové proto považují za nejvhodnější cestu k řešení problému efektivnosti ve veřejném sektoru vystavení monopolů v něm působících vlivu konkurence.

Jako další důvody tendence veřejného sektoru k nižší efektivnosti, než je tomu v případě podnikatelů, uvádí např. Stiglitz (2000, s. 200) absenci působení kategorie zisku spojenou s nízkou mírou stimulace, personální omezení vyvolaná nedostatečně pružnou personální politikou ve srovnání s podnikateli, legislativní restrikce, které např. při nákupu zboží a služeb vedou k omezení konkurence na straně nabídky, příp. rozpočtová omezení vedoucí k možné neefektivnosti při volbě mezi údržbou dlouhodobého majetku a investicemi do něj. Dalším uváděným důvodem je (např. Peková, Pilný, Jetmar 2008 nebo Tetřevová 2008) skutečnost, že vstupy do veřejného sektoru jsou pořizovány za tržní ceny, zatímco výstupy nejsou zpoplatněny na základě tržního principu či že ve veřejném sektoru, na rozdíl od soukromého, nehrozí bezprostřední riziko bankrotu.

Na **efektivnost** lze ve veřejném sektoru obecně nahlížet z různých úhlů pohledu. V širším pojetí jde o stav, kdy je z **daných zdrojů (vstupů) dosaženo maximálního užítu** (výstupu) k uspokojení potřeb občanů. Ekonomika se nachází na hranici svých produkčních možností a efektivnost je v tomto pojetí výsledkem vztahu mezi velikostí daných vstupů a vstupů veřejného sektoru. Problémem je, že efektivnost není v tomto pojetí postavena na produkci maximálního množství statků, ale spíše na maximálním užitku, přičemž užitek je individuální, a tudíž také obtížně kvantifikovatelný, což hodnocení efektivnosti v praxi ztěžuje.

V užším pojetí se efektivnost obvykle chápe jako tzv. **paretovská, resp. alokační efektivnost**. To je stav, kdy už není možno zvýšit užitek jednoho subjektu, aniž by se zároveň snížil užitek subjektu jiného. Naopak v případě, že je možná změna v produkci veřejného sektoru, která vyvolá zvýšení užítu

jednoho subjektu, aniž by se snížil užitek někoho jiného, je to označováno za tzv. paretové zlepšení. Uvedené pojetí paretové efektivity vychází z několika předpokladů, a to (Peková, Pilný, Jetmar 2008, s. 39):

- dosažení hospodárnosti na vstupu (v nákladech subjektů veřejného sektoru);
- dosažení individuálního užítu (výstupy veřejného sektoru mají zabezpečit mnohé individuální užítky);
- dosažení kolektivního užítu (coby souhrnu individuálních užítků daného regionu).

Mnozí autoři si také všímají vztahu mezi efektivností a rovností, kdy pravděpodobně platí, že co je efektivní, nebývá zároveň zcela spravedlivé, vnímáno z pohledu distribuční spravedlnosti. Na druhé straně se ale předpokládá dosažení rovnosti v přístupu k subjektu, úhradě za poskytované statky apod. Tetřevová (2008, s. 164) pak dále hovoří o tzv. společenské efektivnosti, již chápe jako stav, kdy jsou zajištěny kulturně-morální hodnoty společnosti, je udržena společenská stabilita a zaručeno také efektivní fungování soukromého sektoru. Autorka dále uvádí, že předpokladem dosažení společenské efektivnosti je efektivnost operativní, tj. efektivnost jednotlivých výkonných složek veřejného sektoru.¹

Tendence ve vývoji veřejných financí

Pro vývoj veřejných financí a veřejného sektoru je mimo jiné charakteristické střídání centralizačních a decentralizačních tendencí. Zatímco pro první polovinu 20. století byly v Evropě typické zejména centralizační tendence ovlivněné krizovými jevy, světovými válkami a koncentrací a centralizací kapitálu (Peková 2011, s. 21), poslední třetina 20. století se již vyznačovala trendem decentralizace kompetencí vycházejícím z tzv. **principu subsidiarity**. Ten vyjadřuje požadavek (Peková 2011, s. 21), aby odpovědnost za zabezpečení veřejných statků byla přesunuta na ty subjekty, které jsou blíže občanovi, pokud je jsou tyto subjekty zároveň schopny zabezpečit efektivněji a hospodárněji. Pokud naopak subjekt na decentralní úrovni není schopen statek zabezpečit, resp. zabezpečit jej efektivněji, je žádoucí ponechat jeho zabezpečení vyšší úrovni.

Cílem decentralizace rozhodovacích pravomocí a odpovědnosti má být zvýšení již zmiňované alokační efektivity ve veřejném sektoru, tj. dosažení shody mezi rozdělením výstupů plynoucích z veřejného sektoru a osobními preferencemi uživatelů veřejných statků. Snahou je přitom dosáhnout nejen efektivní alokace zdrojů ve veřejném sektoru jako celku, ale i co nejspravedlivější alokace zdrojů z pohledu územního průřezu (Peková 2011).

¹ Problematice efektivnosti na úrovni výkonných složek veřejného sektoru se blíže věnuje část následující podkapitoly a návazně na popisované nástroje řízení i další kapitoly knihy.

Dalším trendem charakteristickým pro veřejné finance většiny vyspělých zemí světa je zhruba od 70. let minulého století **tíhnutí k rozpočtovým deficitům** doprovázené v posledním desetiletí také snížením nebo zastavením tempa hospodářského růstu. Zatímco názory odborníků na makroekonomické důsledky krátkodobých deficitů nejsou jednoznačné a někteří z nich upozorňují i na jejich možný pozitivní efekt za určitých okolností, dlouhodobější deficitní hospodaření je již jednoznačně považováno za významný makroekonomický problém vedoucí ke kumulaci dluhů v čase a nutnosti řešení problémů dluhové služby apod.

Jak vyplývá z dat zveřejňovaných evropským statistickým úřadem Eurostat, dlouhodobější deficitní hospodaření a růst veřejného dluhu jsou aktuálním problémem i pro většinu členských států Evropské unie. Příčin tohoto stavu je patrně více, od dlouhodobé ekonomické krize ovlivňující do určité míry všechny vyspělé evropské země až po individuální faktory působící v jednotlivých členských státech na straně veřejných příjmů i výdajů.

Přetrvávající rozpor mezi příjmovou stránkou veřejných rozpočtů a veřejnými potřebami, které tyto příjmy převyšují, vedl vyspělé země spolu s ne zcela koordinovaným rozšiřováním veřejného sektoru postupně k nutnosti zahájení rozsáhlých reforem v oblasti veřejných financí. I když samotný průběh změn se v jednotlivých zemích liší, jejich společnými znaky jsou komplexnost (změny zasahují několik problémových okruhů současně) a systémovost (změny se týkají příjmové i výdajové stránky veřejných rozpočtů).

Mezi společné reformní oblasti patří (např. Vodáková 2012a, s. 16):

- daně;
- rozpočet;
- účetnictví a účetní výkaznictví;
- důchodová politika;
- sociální politika;
- veřejná kontrola.

V oblasti daní je cílovým stavem zjednodušení a zefektivnění daňového systému, procesu výběru daní a daňové kontroly. V oblasti rozpočtu se přechází od rozpočetnictví založeného na plánování výdajů k rozpočetnictví založenému na plánování cílů. Účetní výkaznictví se transformuje z tradičního rozpočetnictví založeného na peněžní metodice k modernímu, založenému na metodice aktuální, která umožňuje sledovat kromě peněžních pohybů také náklady a výnosy všech aktivit financovaných z veřejných prostředků. Jednou z nejproblematictějších oblastí reforem veřejných financí je transformace důchodových systémů. Jejím cílem je přechod na vícezdrojové penzijní systémy

schopné ufinancovat rostoucí dlouhodobé penzijní závazky. Reforma sociální politiky se zaměřuje na zjednodušení a zefektivnění systému vyplácení sociálních transferů a zlepšení jeho kontroly. V případě veřejné kontroly by se měla zvýšit její účinnost a adresnost, což předpokládá mimo jiné nastavení jasných pravidel kompetencí a odpovědnosti.

Zatímco první pokusy o stabilizaci veřejných rozpočtů probíhaly izolovaně zhruba od uvedených 70. let minulého století, systematické reformní úsilí se projevilo plně zejména v jeho poslední dekádě. Metodicky byly reformy podporovány také ze strany mezinárodních nebo nadnárodních organizací, např. Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD). Pro členské státy Evropské unie je v souvislosti s řešením rozpočtové situace významným dokumentem Pakt o stabilitě a růstu tvořící rámec pro koordinaci fiskálních politik s cílem ozdravení veřejných financí. Společným rysem změn probíhajících v oblasti veřejného sektoru je příklon k využití manažerských metod používaných původně výhradně podnikateli. Využití těchto metod by mělo přinést lepší kontrolu nad alokací veřejných zdrojů a zvýšení efektivnosti veřejného sektoru.

Přes rozdílnost konkrétních reformních postupů v jednotlivých vyspělých zemích a specifika interních faktorů ovlivňujících průběh změn lze vyzpozorovat i některé analogické zkušenosti z reforem veřejných financí. Zatímco např. v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví dnes většina vyspělých zemí úspěšně zavedla do veřejného sektoru novou účetní metodiku, která umožňuje získat kvalitnější datové výstupy pro řízení, v oblasti rozpočtu se většině zemí takovou metodiku zatím zavést nedaří. Důvodů je patrně více, těmi nejvýznamnějšími jsou nedostatek politické vůle ke změnám rozpočtové legislativy, obavy z oslabení rozpočtové kázně a obtížné prosazování nové rozpočtové metodiky do praxe (Blöndal 2003, s. 44). Tato situace pak samozřejmě přispívá k přetrvávající nedostatečné kontrole rozpočtové kázně. Velké části vyspělých zemí se také v současnosti stále nedaří nastavit adresnou a efektivní sociální politiku, včetně zabezpečení dlouhodobě udržitelných důchodových systémů.

1.2 Řízení a kontrola ve veřejném sektoru

Řízení (management) lze charakterizovat např. jako (Vodáček 1999) soubor ověřených přístupů, názorů, zkušeností, doporučení a metod, které manažeři využívají k plnění specifických činností nezbytných k dosažení cílů organizace. Graficky se obvykle řízení znázorňuje jako pyramida se třemi vrstvami zobrazujícími zároveň jednotlivé úrovně řízení (např. Keřkovský, Drdla 2003), a to úroveň:

- strategickou;
- taktickou;
- operativní.

Tyto úrovně na sebe navzájem navazují a liší se mírou kompetencí a odpovědnosti, způsobem a rozsahem stanovení úkolů a také časovým intervalem realizace úkolů. Jednotlivé úrovně řízení mohou pro realizaci svých cílů využívat i specifické nástroje.

Na vrcholové (strategické) úrovni jsou určovány cíle a úkoly pro úroveň taktickou a zde opět pro úroveň operativní. **Strategické řízení** se odehrává v dlouhých časových úsecích (nejčastěji letech) a jeho hlavním cílem je formulace strategií organizace a kontrola jejich realizace. Je zaměřeno na udržování souladu mezi dlouhodobým směřováním (posláním) organizace, jejími dlouhodobými cíli a disponibilními zdroji a na dosahování souladu s prostředím, v němž organizace působí. Strategické cíle mají celoorganizační význam a platnost. Od řídicích pracovníků této úrovně řízení se očekává kreativita, inovace a celkový přehled a orientace v okolí organizace. Problémy vznikající na této úrovni řízení bývají špatně strukturované, unikátní a lze je hodnotit až v delším časovém kontextu.

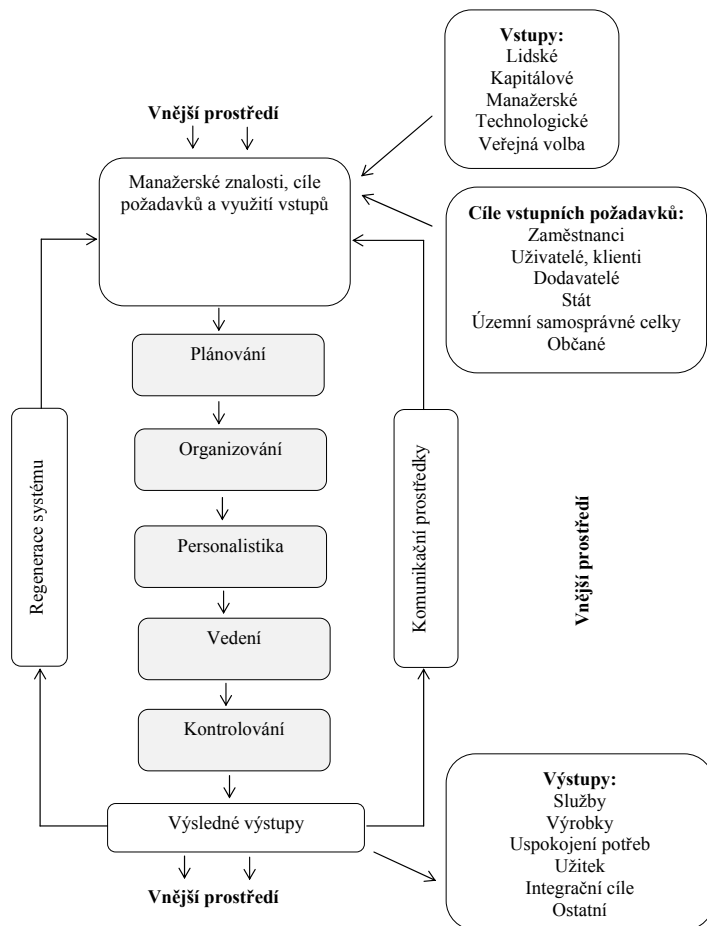
Taktické řízení probíhá v kratším časovém horizontu než strategické řízení (obvykle ročním) a má také užší záběr. Naproti tomu se zaměřuje na podrobnější úkoly, vyznačuje se menším stupněm nejistoty a neurčitosti. Je realizováno hlavně na středních a nižších úrovních organizačních jednotek (divize, provoz). Manažeři na této úrovni působí většinou v rámci své odbornosti či profese a řeší často dobře strukturované a pravidelně se opakující úkoly. Výsledky řídicí práce jsou zde hodnoceny bezprostředně po splnění cílů, v průběhu jejich plnění lze využívat standardních (rutinních) postupů.

Na nejnižší úrovni organizace (pracoviště, jednotliví pracovníci) probíhá především **operativní řízení**. To představuje soubor řídicích činností, jejichž hlavním úkolem je zabezpečit odpovídající průběh řízených procesů za současně maximálně hospodárného využití vstupů. Toto řízení se vyznačuje nejvyšším stupněm podrobnosti (plánování a kontrola plnění plánu jde až na úroveň jednotlivých pracovišť, pracovníků, ukazatelů) a nejkratším časovým horizontem (měsíc, týden, hodina).

Další možný pohled na řízení nabízejí Weihrich a Koontz (1993), kteří jej charakterizují jako proces tvorby a udržování prostředí, v němž jednotlivci pracují společně ve skupinách a účinně dosahují stanovených cílů. Tento proces pak uvedení autoři člení za účelem jeho snazší analýzy na pět hlavních funkcí řízení, a to na:

- plánování;
- organizování;
- řízení lidských zdrojů;
- vedení lidí;
- kontrolu.

Obrázek 1.1: Systémový přístup k řízení ve veřejném sektoru



Zdroj: Rektorík, Šelešovský (2003)

Uvedené funkce lze samozřejmě nalézt jak v ziskovém, tak i neziskovém, resp. veřejném sektoru. Z tohoto přístupu vycházejí i Rektořík a Šešesovský (2003, s. 17), kteří systém řízení dále doplňují o ty vstupy, cíle a výstupy, které nacházejí uplatnění ve veřejném sektoru. Jak je patrné z obrázku 1.1, vstupy ve veřejném sektoru zahrnují kromě lidských, kapitálových, manažerských a technologických zdrojů i veřejnou volbu. V oblasti cílů vstupních požadavků je ve veřejném sektoru nutno zohlednit mimo jiné i požadavky územních samosprávných celků a občanů.

Patrně nejvýznamnější rozdíly mezi ziskovým a veřejným sektorem lze nalézt v oblasti výstupů. Ty zde totiž tvoří běžně kvantifikovatelné výstupy v podobě výrobků a služeb, ale i obtížně kvantifikovatelné a ocenitelné výstupy v podobě užitků, uspokojení potřeb, integračních cílů apod., což do určité míry může ovlivňovat i volbu vhodných nástrojů řízení.

Olejníček a Kunc, kteří se zabývají řízením ekonomických systémů v oblasti veřejného sektoru, používají v dané souvislosti termín **ekonomické řízení**. To chápou jako (2012, s. 25) usměrňování činnosti organizace zaměřené na podporu, dodržování a dosažení cílů organizace, s efektivním, hospodárným a účelným využitím materiálních, finančních a lidských zdrojů. Předmětem ekonomického řízení jsou podle uvedených autorů aktivity (činnosti), slabá místa, analytické a rozhodovací procesy z výsledků permanentního porovnávání plánu se skutečností. Zjednodušeně lze ekonomické řízení chápat také jako systém pro plánování a hodnocení ekonomické efektivnosti.

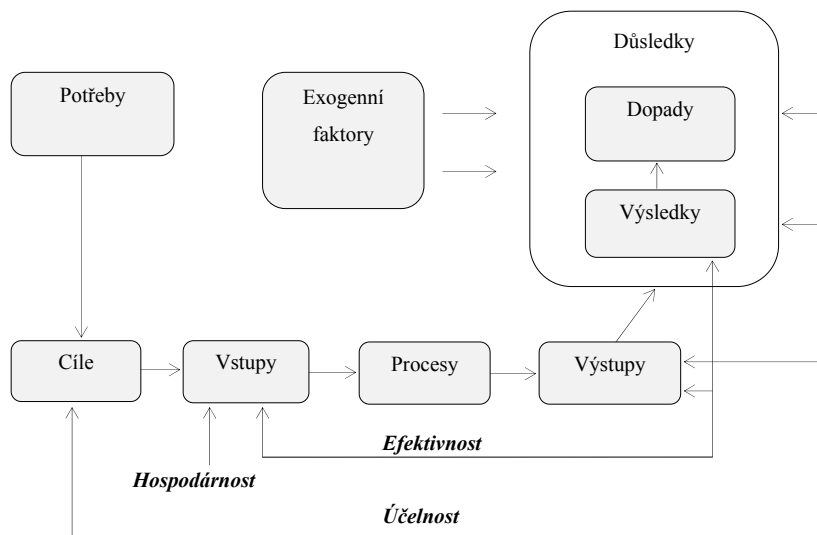
Jak je patrné z výše uvedeného textu, ekonomické řízení je spojováno s ekonomickými kategoriemi efektivnosti, hospodárnosti a účelnosti neboli s tzv. **konceptem 3E** (např. ECA 2011). Ten je pro účely finanční kontroly subjektů českého veřejného sektoru, resp. české veřejné správy, upraven zákonem č. 320/2001 Sb., o *finanční kontrole ve veřejné správě*, ve znění pozdějších předpisů. Uvedený zákon v § 2 definuje základní pojmy spojené s konceptem 3E ve veřejné správě takto:

- hospodárnost: takové použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů;
- efektivnost: takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění;
- účelnost: takové použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů.

Hospodárnost se měří především na vstupu a vyžaduje, aby vstupy byly k dispozici ve správnou dobu, dostatečném množství, přiměřené kvalitě a za nejvýhodnější cenu. Efektivnost požaduje dosažení co nejlepšího vztahu mezi použitými prostředky a dosaženými výsledky, výstupy a dopady. Účelnost se hodnotí jako vztah plánovaných výsledků, výstupů a dopadů a skutečně dosažených cílů.

ECA (2011, s. 18) v souvislosti s problematikou auditu výkonnosti ve veřejném sektoru vychází z tzv. logických modelů, které jsou založeny na předpokladu, že jakoukoli veřejnou aktivitu lze bez ohledu na její povahu analyzovat jako soubor finančních, organizačních a lidských zdrojů, které jsou uvolněny za účelem dosažení cílů se záměrem vyřešení určitých problémů (tržních selhání) postihujících cílové skupiny. Modely mají napomoci určení vztahů mezi socio-ekonomickými potřebami, které mají být danou aktivitou vyřešeny, a jejich cíli, vstupy, procesy, výstupy a důsledky, které podle chápání ECA zahrnují výsledky (okamžité změny) i dopady (dlouhodobější účinky). Na obrázku 1.2 je uveden příklad takového logického modelu.

Obrázek 1.2: Logický model aktivity (programu)



Zdroj: ECA (2011)

Z obrázku jsou patrné vazby mezi jednotlivými zásadami konceptu 3E a vztahy, pomocí nichž se poměřují. Zároveň se zdůrazňuje, že přestože mají všechny tři zásady stejnou důležitost, nemělo by nikdy, pokud je to možné, v rámci provádění kontroly a auditu chybět vyhodnocování účelnosti coby poměřování vztahu mezi původními cíli programů a jejich konečnými důsledky. U každé zásady lze zároveň pozorovat obecná rizika s ní spojená, jak plyne z následující tabulky 1.1.

Tabulka 1.1: Obecná rizika spojená s hodnocením 3E

Hospodárnost	Efektivnost	Účelnost
Plýtvání: používání zdrojů, které nejsou pro dosažení daných výstupů a výsledků nutné	Ztráty: použité zdroje nevedou k požadovaným výstupům	Chybná koncepce: nedostatečné posouzení potřeb, nejasné cíle, nemožnost realizace, nedostatečné prostředky
Přeplácení: požívání používaných zdrojů za vyšší náklady, než mohly být pořízeny	Neoptimální poměr vstupu a výstupu: např. nízká produktivita práce	Nedostatky v řízení: neplnění cílů, nestanovení priorit mezi cíli, nedůsledná kontrola plnění cílů
Zbytečný luxus: platby za vyšší kvalitu vstupu, než jaká je nutná pro dosažení žádoucích výstupů a výsledků	Pomalá realizace programu: časové prodlevy spojené s navýšením nákladů	
	Externality: náklady vzniklé subjektům mimo rámec programu (neidentifikovány a mimo kontrolu)	

Zdroj: vlastní s využitím ECA (2011)

Smyslem hodnocení hospodárnosti je tedy stanovit, zda byly k dosažení cílů zvoleny nejvhodnější vstupy za nízké náklady. U efektivnosti se posuzuje, zda mezi použitými zdroji a dosaženými výstupy a výsledky existuje nejlepší vztah, pokud jde o kvantitu, kvalitu a čas. Účelnost hodnotí míru naplnění různých typů cílů. Problémem českého veřejného sektoru je ale stále ještě to, že zatímco na úrovni legislativy je koncept 3E v obecné rovině nastaven a manažeři jsou s ním vesměs obeznámeni, v praxi mnohdy řízení ekonomických systémů neprobíhá v souladu se třemi výše popsány zásadami, ale omezuje se spíše na monitorování čerpání rozpočtových prostředků.

Příčin tohoto stavu je patrně více, jak bylo ostatně ověřeno i v rámci výzkumu prováděného mezi manažery státní správy v r. 2012. Patří mezi ně (Vodáková

2012b) absence koncepce a strategie ekonomického řízení rozpracovaná na nižší stupně řízení, absence ukazatelů a měřítek hodnocení hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti, nedostatečné nastavení pravidel odpovědnosti, stimulace a penalizace za prováděné aktivity a úkoly, vysoký stupeň centralizace řídicích procesů, zejména delegování úkolů a poměrně malý prostor pro samostatné rozhodování na nižších stupních řízení, absence poptávky po ekonomickém řízení ze strany státu a vrcholových manažerů, příp. komplikovaná a navzájem nenávazná legislativa (zejména plán, rozpočet, účetnictví). Mimo to bylo mezi manažery veřejného sektoru zjištěno poměrně nízké povědomí o nástrojích a metodách ekonomického řízení, mnohdy byl v této souvislosti kritizován také nedostatečný systém interních školení.

Ochrana a Půček (2011, s. 15), kteří pojmají efektivní řízení ve veřejné správě také ve vztahu ke konceptu 3E, formulují zároveň nezbytné předpoklady pro jeho dosažení. Jde podle nich především o nastavení odpovídajících vnějších i vnitřních rámcových podmínek, disponibilitu subjektů pro řízení, adekvátní nastavení cílů, průběžné plnění těchto cílů a zpětnou vazbu ve vztahu k plnění stanovených ukazatelů. Tyto předpoklady jsou spolu s jejich stručným obsahem popsány v tabulce 1.2.

Tabulka 1.2: Základní předpoklady efektivního řízení ve veřejné správě

Předpoklad (rys)	Obsah daného předpokladu
Vnější rámcové podmínky	Odpovídající „pravidla hry“ nastavená vnější autoritou
Vnitřní rámcové podmínky	Vlastní pravidla pro výkon efektivního řízení, sdílená institucionální kultura a sdílené hodnoty k výkonu efektivního řízení
Disponibilita řídicích subjektů	Odborná připravenost, manažerské dovednosti a morální bezúhonnost řídicích subjektů
Adekvátní stanovení cílů	Vhodné stanovené cíle s jasně definovanými ukazateli
Plnění cílů	Cíle stanoveny v rámci předběžné analýzy spolu s definováním zdrojů s ohledem na hospodárnost, efektivnost, účelnost
Zpětná vazba o plnění stanovených ukazatelů	Získávání informací o plnění ukazatelů cílů s následnou (průběžnou) korekcí

Zdroj: Ochrana, Půček (2011)

Výchozím předpokladem efektivního řízení je podle autorů nastavení vnějších rámcových podmínek (příslušné legislativy), v jejichž prostoru se řízení odehrává. Tyto hranice definují možnosti, ve kterých se řídicí subjekty rozhodují. Dále je nezbytné stanovit motivující vnitřní rámcové podmínky řízení,

tj. institucionální kulturu a sdílené hodnoty, které by měly vycházet z funkční vize (strategie). Od řídicích subjektů se za účelem dosažení efektivního řízení předpokládají manažerské dovednosti, morální bezúhonnost a odborná způsobilost. Neméně důležité je také adekvátní nastavení cílů a jasně definovaných ukazatelů jejich plnění. Poté je nezbytné sledovat a hodnotit průběžné plnění cílů a ukazatelů, zejména s ohledem na hospodárnost, efektivnost a účelnost. Součástí hodnocení je také zjišťování odchylek a včasné nastavení případných korekčních opatření.

Je otázkou, nakolik jsou v současné době výše uvedené předpoklady pro efektivní řízení v české veřejné správě naplňovány. Ochrana a Půček (2011) považují za problematické zejména dosažení dvou posledně uvedených předpokladů. Jako důvod zmiňují zastaralost (opožděnost) informací, podle nichž se mnohdy ve veřejném sektoru subjekty rozhodují, a návazné zpoždění provedených korekčních opatření. Prevence nepříznivého vývoje tedy nenastane bezprostředně po analýze tohoto stavu, ale s určitým časovým zpožděním.

Problém usměrňování ekonomických systémů v souladu s konceptem 3E se samozřejmě netýká pouze České republiky. Již několik desetiletí se vyspělé země světa snaží zapojit do řízení veřejného sektoru tzv. manažerské nástroje a přejít tak od spíše administrativního stylu řízení typického pro veřejný sektor v minulosti k řízení charakteristickému zapojením metod a nástrojů používaných původně výhradně podnikateli. Těch je celá řada, některé z nich jsou použitelné jen v rámci určité funkce řízení, jiné jsou komplexnější. Některé jsou používány pro analyzování, jiné pro rozhodování, další pro realizaci a její kontrolu. Volba vhodného nástroje může být ovlivněna také úrovní, na které je řízení realizováno.

Zapojení manažerských nástrojů do řízení veřejného sektoru je metodicky podporováno a prakticky monitorováno např. ze strany OECD, která v r. 2007 a 2008 provedla rozsáhlý výzkum používaných účetních a rozpočtových metodik a dále také technik používaných pro hodnocení výkonnosti veřejného sektoru, zejména na úrovni státní správy. Na základě zveřejněných dat bylo zjištěno, že naprostá většina vyspělých zemí světa používala v uvedeném období jeden nebo i více nástrojů k monitorování výkonnosti aktivit veřejného sektoru. Česká republika bohužel v tomto výzkumu patřila k nepatrné menšině vyspělých zemí, které deklarovaly, že hodnocení výkonnosti žádným způsobem neprovádějí.

Ostatní země pro hodnocení výkonnosti používaly srovnávání skutečnosti se stanovenými výkonnostními cíli či měřítky, příp. sestavovaly jednorázové zprávy o výkonnosti (většinou roční), mnohé používaly i další manažerské nástroje, zejména benchmarking nebo reporting. Přestože ale mnohé vyspělé

země některý z nástrojů vyhodnocování výkonnosti veřejného sektoru v r. 2007 používaly, pouze malá část z nich prohlašovala, že výsledky měření výkonnosti byly brány v potaz při rozpočtovém vyjednávání a zejména konečném rozhodování o alokaci zdrojů. Ukázalo se také, že nedosažení výkonnostních cílů ve většině případů nevedlo k negativním důsledkům vůči realizátorům programů, ať již šlo o zastavení neúspěšných programů, zvýšený dohled nad nimi, omezení rozpočtových zdrojů, příp. vyvození osobní odpovědnosti. Zdá se tedy, že používání manažerských nástrojů řízení ve veřejném sektoru ve sledovaném období většinou nevedlo k významnému zvýšení alokační efektivity, ani k vyvození důsledků v případě negativních odchylek od výkonnostních měřítek a cílů.

Currístine a Lonti (2007) docházejí ke stejnému závěru, kdy konstatují, že dopady použití nástrojů do zvýšení efektivity a výkonnosti veřejného sektoru zatím nejsou z různých příčin příliš prokazatelné. Uvedení autoři nicméně identifikují tři faktory, které mohou podle jejich názoru prokazatelně zvýšit výkonnost veřejného sektoru. Jedná se o (Currístine, Lonti 2007, s. 2):

- decentralizaci politické moci a odpovědnosti za výdaje na jasně definované subjekty;
- použití vhodných technik řízení lidských zdrojů;
- rozšíření okruhu prováděných činností.

Decentralizace politické moci a odpovědnosti za výdaje musí být doprovázena odpovídající fiskální decentralizací. V tom případě může posílit konkurenční tlaky při zabezpečování veřejných služeb a může vést k redukci personálu na úrovni státní správy a úspoře nákladů. Při řízení lidských zdrojů by měly být využívány peněžní i nepeněžní stimuly. Vysoká úroveň mezd a platů ve veřejném sektoru v porovnání se sektorem tržním může vést podle zjištění OECD k neefektivnosti. Na druhé straně je ale odpovídající úroveň oceňování ve veřejném sektoru předpokladem pro získání kvalifikovaného personálu, je proto třeba hledat v této oblasti vhodný kompromis. Jako velmi důležitý se také jeví důraz na podporu nepeněžních stimulů, jako jsou např. uspokojení z prováděné práce a vnitroorganizační etika.

Rozšíření okruhu prováděných činností může podle autorů také vést ke zvýšení výkonnosti, a to prostřednictvím realizace úspor z rozsahu pramenících ze snížení režijních nebo fixních nákladů na jednotku produkce. V tomto případě je ale třeba zvážit rovněž další dopady, např. dostupnost služeb a jejich kvalitu. Jako velice potřebná se ukázala také snaha využít nově získané informace o výkonnosti již v průběhu plánovacího a rozpočtového procesu. Bohužel, přestože tato data jsou mnohde k dispozici, zatím se je nijak výrazně

nedaří implementovat do procesu skutečné tvorby rozpočtu, resp. rozpočtových vyjednávání. Důvodem ovšem v tomto případě není neúčinnost manažerských metod a nástrojů, ale spíše již zmíněný nedostatek politické vůle ke změnám rozpočtové legislativy a rozpočtových vyjednávání (Blöndal 2003), příp. neochota nebo neschopnost dostupných manažerských nástrojů v praxi využívat.

Dílčí závěr

Ekonomické řízení ve veřejném sektoru lze ve shodě s aktuálním stavem poznání popsat jako řízení ekonomických systémů organizace v souladu s konceptem 3E, tj. hospodárností, efektivností a účelností. Jeho cílem je plnění plánovaných záměrů a úkolů organizace za současného hospodárného, efektivního a účelného využití dostupných zdrojů. Je zjevné, že cílového stavu nelze dosáhnout výhradně za použití tradičních administrativních metod řízení, ale že je naopak nutno do procesu řízení veřejného sektoru zapojovat vhodné manažerské nástroje a metody, které ovlivňování ekonomických systémů v souladu s konceptem 3E umožní a podpoří.

Následující kapitoly knihy se proto zaměřují na některé z vhodných řídicích nástrojů a nastiňují možné směry jejich využití v organizacích veřejného sektoru. Některé ze zmíněných nástrojů, jako např. finanční účetnictví a výkaznictví, jsou manažerům veřejného sektoru samozřejmě známy, vzhledem k probíhající reformě veřejných financí se ale podstatně mění jejich obsah, význam i možnosti využití v procesu ekonomického řízení. Použití jiných nástrojů, jako např. finanční analýzy nebo benchmarkingu, není zatím příliš rozšířené, a to zejména na úrovni státní správy.

Literatura

Monografie v tištěné formě

- HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A., 2007. *Veřejné finance*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0.
- KEŘKOVSKÝ, M., DRDLA, M., 2003. *Strategické řízení firemních informací: teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 187 s. ISBN 80-717-9730-8.
- OCHRANA, F., PŮČEK, M., 2011. *Efektivní zavádění a řízení změn ve veřejné správě: Smart Administration*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 247 s. ISBN 978-80-7357-667-7.
- OLEJNÍČEK, A., KUNC, S. aj., 2012. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. 1. vyd. Uherské Hradiště: L. V. Print, 2012. 245 s. ISBN 978-80-260-3277-9.
- PEKOVÁ, J., 2011. *Finance územní samosprávy. Teorie a praxe v ČR*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 587 s. ISBN 978-80-7357-614-1.
- PEKOVÁ, J., PILNÝ, J., JETMAR, M., 2008. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 3 aktual. vyd. Praha: ASPI, 2008. 712 s. ISBN 978-80-7357-351-5.
- REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ, J., 2003. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 2003. 212 s. ISBN 80-86119-72-6.
- STIGLITZ, J. E., 2000. *Economics of the Public Sector*. 3rd ed. New York: W. W. Norton & Company, Inc., 2000. 823 ps. ISBN 0-393-96651-8.
- STRECKOVÁ, Y., MALÝ, I. aj. 1998. *Veřejná ekonomie pro školu a praxi*. 1. vyd. Praha: Computer Press, 1998. 214 s. ISBN 80-7226-112-6.
- SYNEK, M. aj., 2002. *Podniková ekonomika*. 3. přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-717-9736-7.
- TETŘEVOVÁ, L., 2008. *Veřejná ekonomie*. 1. vyd. Příbram: PBtisk Příbram, 2008. 185 s. ISBN 978-80-86946-79-5.
- VODÁČEK, L., VODÁČKOVÁ, O., 1999. *Management: teorie a praxe v informační společnosti*. 3. rozš. vyd. Praha: Management Press, 1999. 291 s. ISBN 80-859-4394-8.
- VODÁKOVÁ, J., 2012a. *Akruální účetnictví ve veřejném sektoru*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 192 s. ISBN 978-80-7357-890-9.
- WEIHRICH, H., KOONTZ, H., 1993. *Management*. Praha: Victoria Publishing, 1993. 659 s. ISBN 80-856-0545-7.

Ostatní publikace a zdroje v tištěné formě

- VODÁKOVÁ, J., 2012b. Economic Management in the Czech State Administration Entities in the Context of Proceeding Accounting Reform. In: *Recent Advances in Energy, Environment and Economic Development. Proceedings of the 3rd International Conference on Development, Energy, Environment, Economics (DEEE'12)*. WSEAS Press, 2012, p. 258–262. ISSN 2227-4588. ISBN 978-1-61804-139-5.

Právní předpisy

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

Publikace a ostatní zdroje v netištěné formě

BLÖNDAL, J. R., 2003. Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. In: *OECD Journal on Budgeting* [online, cited 2011-03-15]. 2003, Vol. 3, No 1, p. 43–59. ISSN 1608-7143. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/21/31/42187847.pdf>.

CURRISTINE, T., LONTI, S., JOUMARD, I., 2007. Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities. In: *OECD Journal on Budgeting* [online, cited 2012-11-5]. 2007, Vol 7, No 1. ISSN 1608-7143. Available from: http://search.yahoo.com/search;_ylt=Aih5uq8cGOuGqJz9QMFybOibvZx4?p=Improving+Public+Sector+Efficiency%3A+Challenges&toggle=1&cop=mss&ei=UTF-8&fr=yfp-t-504.

EUROPEAN COURT OF AUDITORS (ECA), 2011. *Manuál pro audit výkonnosti*. [online, cited 2013-11-5]. 2001. Available from: <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/21934775.PDF>.

<http://eca.europa.eu/>.

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>.

www.oecd.org.