

Můžeme být v rezortu Ministerstva obrany ČR hospodární a efektivní? Je to nezbytně nutné? Můžeme své chování za daných okolností nebo v nejbližší budoucnosti s těmito pojmy spojit? Co pro to musíme udělat? Čím bychom měli začít a jaké další kroky by měly následovat? Chceme-li větší decentralizaci, jsme na to připraveni? Vyřešila ekonomická transformace zásadní problémy, nebo je naopak prohloubila? Máme dostatek ekonomicky myslících odborníků? Na jaké úrovni je teoretická báze? Kde hledat vhodná poučení? Tolik zásadních otázek, a to nejsou ani zdaleka všechny, najednou vyřešit nelze. Nicméně se nahromadily, jsou tady a je na ně potřebné urychleně, nikoliv však ukvapeně, hledat odpovědi.

Ve svém příspěvku budu vycházet z vlastních zkušeností s řízením hospodárnosti a efektivnosti v podnikové sféře. Dovolím si i určitou, byť ani zdaleka ne vyčerpávající komparaci ekonomického chování a ekonomického řízení v podniku tržního sektoru se současnými možnostmi ekonomicky řídit plnění úloh vojenského útvaru.

Problém: HOSPODÁRNOST

Pro hodnocení hospodárnosti nejsou v rezortu MO vytvořeny elementární předpoklady. Podvojná účetní soustava sice zajišťuje sledování nákladů, ovšem jen **formou souhrnných (výstupních) druhových veličin za příslušnou součást rozpočtového úseku MO**. Tedy z výstupních sestav účetnictví, podle jednotlivých nákladových položek účtového rozvrhu lze určit kdo, co, kolik, tedy jaký prostředek, služba či práce byla vynaložena. Tyto sestavy nám však neposkytují informace o tom, na jaký účel, činnost, program.

Pouhé zjištění, o jaký druh a výši nákladu jde nemůže vést k závěru, jak hospodárně či nehospodárně byl náklad vynaložen. To lze provést až po přiřazení nákladů ke konkrétnímu účelu, elementární činnosti, výkonu jako samostatné úlohy nebo i parciální části plnění např. programové úlohy. A nejen to, pro posouzení **forem** hospodárnosti v podobě **úspornosti a výtěžnosti** musíme znát i výsledky, jakých bylo plněním sledované úlohy dosaženo. Srovnatelnou bázi (položkovitě i celkově) kalkulovaného i výsledného výkonu jsou náklady, jejichž poměřováním lze úspornost kvantifikovat. To platí i o výtěžnosti, máme-li správně stanovenou jednotku množství výkonu. Pokud na objemovém růstu jednotek náklady participují relativně menším objemem, výtěžnost roste.

Protože neexistují náklady bez aktivity a aktivita je nemyslitelná bez vynaložení nákladů, musí jí být přiřazeny **všechny** a tedy i externí náklady, dodávky a služby, vznikající v jiném místě, přičemž jejich příčina vzniku nemá přímou, leč nepřímou vazbu na hodnocený výkon.

Některé druhy nákladů, spojené se sníženou hodnotou odprodáného majetku, s oceněním investičního majetku, vázáním hodnoty nepotřebného investičního majetku, latentním úbytkem hodnoty zásob, manka, škody... Všechny tyto náklady nejsou v současnosti ani zdaleka předmětem úvah o jejich možném přičleňování k výkonům, přestože tady reálně vznikají a mají jednoznačný dopad na úroveň hospodárnosti.

Z výše uvedeného jsem oprávněn vyslovit velmi závažnou pochybnost, že rezort MO vlastně ani neví, s jakým skutečným objemem majetku hospodaří a zda-li je plnění jeho úloh hospodárné, čímž se dá zpochybnit i samotná transparentnost hospodaření se zdroji a majetkem.

Není snad potřebné zdůrazňovat, že velitelé nemají téměř žádný prostor pro úvahy o možnostech přímého ovlivňování hospodárnosti, což je důsledkem příliš centralizovaného řízení a omezené autonomie jejich rozhodování. V duchu zákona 218/2000 Sb. (Rozpočtová pravidla), avšak zcela formálně, je v rezortu MO prvek hospodárnosti neustále zdůrazňován, méně objasňován a už vůbec nejsou vytvářeny vhodné podmínky pro jeho uplatnění. Ve skutečnosti je systém ekonomického řízení nastaven tak, že **neumožňuje synergii stanovení cílů a ekonomického hodnocení odchylek**. Existence tohoto zásadního rozporu je nezpochybnitelná. Současný způsob plánování rozpočtových výdajů může korespondovat s hodnocením realizační fáze jen v identických-výdajových ukazatelích. A to se skutečně děje. Avšak **náklady**, které tady objektivně vznikají a mají svůj nesporný význam pro posuzování hospodárnosti, nejsou ve vztahu k výkonům plánovány a tedy ani hodnoceny. Velitelé, ačkoliv by chtěli ekonomicky řídit, jsou manévrování ke konformnímu jednání, které je svým způsobem zbavuje osobní odpovědnosti za ekonomické výsledky hospodaření. S jistou dávkou empatie se pak dá vysvětlit, proč za daných okolností chápou pravou podstatu pojmu hospodárnost značně zprofanovaně a nové ekonomické poznatky přijímají s nedůvěrou, v konfrontaci s jejich skutečnými možnostmi. Odpovědnost tedy leží na vrcholovém řízení rezortu.

Problém: EFEKTIVNOST

V dalším si dovolím abstrahovat od vnějších faktorů efektivnosti veřejného sektoru a budu předpokládat jen určitou úroveň existence vnitřních faktorů (věda a technika, struktura veškerých činností, všechny formy dělby práce, kvalifikace pracovníků, iniciativa pracovníků, systém řízení). Do popředí pak zřetelně vystupuje otázka, na jakém řídicím stupni, u kterých činností a jak tyto faktory kombinovat a měřit jejich účinek, abychom s jistotou mohli prokázat jejich **výsledný efekt**.

Každá součást RÚ MO bezesporu disponuje uvedenými - vnitřními faktory efektivnosti, které v průběhu plnění úloh (transformačních procesech) zajišťují splnění cílů nejen po „technologické“ stránce, ale i po stránce ekonomické. Ekonomické hodnocení jejich činností, i za přispění vnitřních faktorů efektivnosti, může v současnosti vyznívat právě tak **nepříznivě jako příznivě**, je-li poznamenáno subjektivním přístupem hodnotitele, úrovní ekonomických poznatků, skupinovými zájmy a především, absenteje-li jednotný, exaktní výklad nástrojů a metod ekonomického řízení.

Konečné výsledky, žádoucí výstupy, efekty, jsou základní podmínkou zajišťování efektivnosti, nejsou s ní však totožné. K tomu musí ještě přistoupit **relace k vstupům**, které bylo nutno vynaložit na jejich dosažení. Přitom se dá předpokládat, že existuje určitá, objektivní norma, vyjádřitelná cestou komplexního systému ukazatelů efektivnosti, ke které se přibližujeme nebo naopak se od ní vzdalujeme.

Tržní sektor, v relaci mezi tím, co bylo do systému vloženo a tím, co systém vyprodukoval, má hodnotící přístup značně usnadněn. Při vstupech kvantifikuje vynaložené náklady na jednotlivé výkony, ale i za organizaci jako celek, výstup pak tvoří **hospodářský výsledek (zisk)**, jako absolutní ukazatel efektivity. Relace mezi vstupy a výstupy, vyjádřitelná v poměrových ukazatelích efektivity má přitom vysokou vypovídací schopnost.

Posuneme-li hranici měření efektivity na úroveň součástí RÚ MO, nelze ve vztahu k tomu co bylo doposud řečeno přehlédnout, že měřitelnost vstupů, výstupů, jejich odraz systémem ukazatelů a tedy i očekávané **spolupůsobení odpovědných osob** současný systém ekonomického řízení RÚ MO neumožňuje. Za těchto okolností je bezpředmětné o efektivity **plnění úloh** hovořit. Připomínám však znovu, že hovořím o hranici měření efektivity na taktickém, případně operačním stupni. Výsledky jejich činností však konec konců tvoří mozaiku celkové efektivity ekonomického systému rezortu. Zřejmě se ozvou námitky, že nemám úplnou pravdu a že rezort plní se svými útvary a zařízeními naprosto nezpochybnitelné - užitečné cíle. Plní je však efektivně? Je tato efektivnost kvantifikovatelná? A když ne, tak ji alespoň popíšeme, stanovme na její hodnocení určitá kritéria. Musíme totiž vycházet z faktu, že obtížně měřitelná efektivnost činností rezortu nemůže zakládat domněnku, že je nevyjádřitelná. Pak by tento pojem ztratil smysl.

Je pravdou, že to, co je ekonomicky efektivní, ještě nemusí být efektivní ve smyslu nepe něžního hodnocení, ve smyslu společenské efektivity, dosaženého užítu... Předpokládejme však, že útvar plní direktivně stanovené úlohy o jejichž užítu rozhodla centrální úroveň řízení a jeho povinností je tyto úlohy splnit podle určitých kritérií co nejefektivněji. Jsou alternativní postupy, které složitost hodnocení daného výstupu umožňují. Připomeňme si známé postupy např. analýzy efektivity nákladů nebo poměrování stínových a tržních cen výkonů. Tyto postupy lze pochopitelně vhodně kombinovat. Mně osobně se nejvíce zamlouvá tzv. řízení pomocí úkolu, který je determinován vstupy a míry jeho dosažení pomocí rozdílů (odchylek). Důležité je posoudit dosažené výstupy (efekty) dané transformace a jak odpovídají zadaným úkolům a cílům. Hovoříme o efektivity transformace, která tak představuje míru dosažení předem stanovených efektů.

O vzájemném vztahu hospodárnosti a efektivity platí, že představují dvě vzájemně pro pojená hlediska ekonomické racionality v činnosti každého, se vzácnými zdroji hospodářského subjektu. Musíme mít však neustále na paměti, že to jsou vlastnosti, které nelze kvantifikovat v určitém absolutním smyslu. Představují tendence, ke kterým se organizace v její činnosti různým způsobem přibližuje, kolem kterých hodnocené výsledky oscilují a kterým se musí neustále přizpůsobovat v důsledku neustále se měnících podmínek v jeho vnitřní činnosti i v okolí.

PŘEDPOKLAD ŘEŠENÍ (hypotéza)

Ze vztahu mezi vynaloženými náklady a vyprodukovaným prospěchem lze odvodit základní kritéria ekonomické racionality. Chovat se ekonomicky racionálně a tím podporovat a usměrňovat hlavní cíle organizace neomylně tvoří **hlavní cíl** systému ekonomického řízení. Je zřejmé, že velitelé nemohou být z těchto řídicích procesů jakýmkoliv způsobem vyloučeni.

V souladu s tím co bylo řečeno na počátku se budu dále zabývat nutnými předpoklady pro prosazování hospodárnosti a efektivity **funkcionáři součástí**.

Můžeme vyjádřit hypotézu, že očekávání pozitivního, osobního vkladu řídicích pracovníků útvarů, ve smyslu jejich cílevědomé činnosti směřující k hospodárnému a efektivnímu využívání zdrojů je reálné za předpokladu, budou-li moci řídit pomocí vhodných nástrojů ekonomického řízení.

OBJASNĚNÍ:

Připomeňme si některé oficiální materiály z nedávné minulosti, které objasňují zásady procesu transformace ekonomického chování v oblasti zajišťování obrany státu.

K zabezpečení prioritního cíle, tj. vybudování moderní a vycvičené armády, efektivně využívající zdroje na modernizační projekty a na kvalitní výcvik, Ministerstvo obrany navrhlo a vláda České republiky přijala pro období let 1993-1996 koncepci systémových změn v oblasti řízení zdrojů, v oblasti rozpočtování, plánování a pořízování majetku, v oblasti realizace rozpočtu a způsobů financování, v oblasti účetnictví a evidence majetku a v oblasti tzv. dalšího budování armády.

Dosažený stav umožnil počátkem roku 1997 ministru obrany předložit k projednání vládě České republiky „Záměr koncepce výstavby Armády České republiky do roku 2000 s výhledem do roku 2005“. Jednou z dominantních zásad je trvalé hledání nejefektivnějších způsobů zajištění obranyschopnosti České republiky.

I když jednotlivým oblastem systémových změn byly přiřazeny konkrétní, cílové úlohy, byly prosazovány relativně samostatně, s rozdílným úspěchem, v různém časovém horizontu a rozdílnými řídicími subjekty. Výsledky transformace se měly projevit v racionálním ekonomickém chování všech subjektů řízení, v prospěšných změnách organizace ekonomického systému a systému ekonomického řízení a rozšířením možností využívání nových nástrojů řízení ekonomiky AČR. Nestalo se tak. A není to z hlediska teorie managementu nic překvapivého. Co bylo zanedbáno?

Výsledky studie provedené firmou KPMG Management Consulting mezi vedoucími pracovníky 250 britských podniků odhalily, že pouze 31 % z nich považovalo své programy změn za účinné. Rozpoznání nutnosti změn je totiž relativně snadné. To, co představuje skutečný problém, je úspěšné provedení změn, říká zpráva KPMG.

Jiné zdroje uvádějí, že čím hrozivější je problém v představách těch, kdo jsou odpovědní za jeho řešení, tím hlouběji bude ukryt pod vrstvami kamufláže. Léčebnou metodou je proces podnikového učení, který by měl začít na nejvyšších místech a postupovat směrem dolů. Proč dolů? Protože praxe ukazuje, že cíle vypracované a stanovené vedením organizace, se kterými se realizátoři neztotožní, zůstávají pouhou teorií.

Položme si otázku, do jaké míry se v procesech ekonomické transformace rezortu počítalo s aktivní účastí velitelů a odborných funkcionářů součástí? Přílišná centralizace jim odejmula obrovskou invenci a kreativitu, která tím byla promrhána. **Manažerská práce vykazuje značnou podobnost - ať už ji dělá prezident firmy, administrativní pracovník ve zdravotnictví nebo předák v dílně.** Musí mít však adekvátní podmínky a prostor pro její vykonávání, musí mít vyváženě delegovanou odpovědnost a pravomoc. Je příliš riskantní přesunout díl pravomocí směrem dolů? Naopak, je to hlavní předpoklad úspěšné realizace ekonomické transformace.

Obecně platí, že významným prvkem charakteristik hospodárnosti a efektivnosti jednotlivých článků ekonomiky je chápání jejich sounáležitosti s celky vyšších řádů, jejichž jsou součástí. Toto obecné pojetí efektivnosti je nutno pro potřeby řídicí praxe konkretizovat. Jde o takový stupeň

konkretizace, který je operabilní, tj. může být východiskem pro konkrétní řídicí zásahy, resp. je schopen měřit jeho důsledky.

Tento proces postupné konkretizace může mít pochopitelně různou úroveň, od legislativních opatření, vyhlášek, směrnic, opatření interního charakteru až **po konkrétní souhrny cílů a úkolů pro daný článek ekonomického řízení. Je odrážen i soustavou ukazatelů, se kterými se v daných podmínkách a souvislostech pracuje.**

V každé hospodářské organizaci probíhá obrovský počet různých, bohatě diferencovaných procesů (v ČR bojový výcvik, logistická podpora vojsk, finanční zabezpečení, řídicí procesy...). Každý z těchto procesů může být postižen ne jedním, ale často celou skupinou ukazatelů ve smyslu nikoliv bezprostředního, ale zprostředkovaného odrazu skutečnosti, kterým vyjadřujeme hloubku poznání daných jevů. Pro ekonomické řízení a analytickou činnost je nutno tento prakticky nezvládnutelný počet ukazatelů redukovat. Tato **redukce**, která má většinou formu abstrakce a agregace, **vychází z toho, že v každé ekonomice existuje omezený počet souvislostí, jejichž poznání a ovládnutí má rozhodující význam pro zvyšování úrovně racionálního chování.** Tím se dochází k omezenému počtu procesů a ukazatelů, které je odrážejí. I na první pohled tak odlišné činnosti, jako je například logistická podpora vojsk, bojový výcvik, výuka na vysoké vojenské škole, činnost správních orgánů ministerstva apod. lze popsat omezeným počtem ukazatelů, protože i tyto různorodé činnosti mají některé **podobné ekonomické souvislosti, ale i shodné prvky.**

Obdobné zdroje uvádějí, že ekonomické řízení znamená takové **usměrňování** dění, které je zaměřeno na podporu a dosažení hlavních cílů organizace. Zajišťování obrany státu není tedy hlavním cílem ekonomického řízení (jako subsystému řízení rezortu), ale spočívá v zabezpečování těchto činností s co nejhospodárnějším a nejefektivnějším vynakládáním zdrojů. Týká se ovšem všech stupňů subordinace, při realizaci všech řídicích funkcí, ve všech fázích rozpočtového procesu.

Filozofii **ekonomického řízení** charakterizujeme těmito základními znaky:

- ☐ je orientováno na cíle,
- ☐ je zaměřeno na slabá místa,
- ☐ je zaměřeno na aktivity,
- ☐ rozvíjí nepřetržitě analytické procesy v důsledku permanentního porovnávání plánu se skutečností,
- ☐ je zaměřeno na budoucnost, o minulost se zajímá jen do té míry, do jaké může minulý vývoj ovlivnit vývoj budoucí,
- ☐ řízení nežije ze správného plánování, ale z nesprávného ... jsou to odchylky, které nutí řídicího pracovníka hledat a provádět protiopatření ... v popředí již nestojí to, co bylo uděláno špatně a viník, ale analytický proces, který je možný díky odchylkám.

Pojmy strategické, operativní a taktické ekonomické řízení jsou svými znaky a použitím nástrojů ekonomického řízení odlišné kategorie.

Strategické řízení (ve vztahu k taktickému) již nepracuje s přesnými náklady (jsou to relativní hodnoty), středem zájmu se stává užitek, časový horizont je otevřený, zasahuje do delšího časového horizontu. Charakter nástrojů je taktéž odlišný.

Taktické ekonomické řízení je bezprostřední řízení a koordinace v relativně uzavřeném systému. Řídicí nástroje jsou vytvářeny jednoduše a pružně a poskytují základní údaje pro operativní řízení.

Samotné operativní řízení (v časovém horizontu 1-3 let) používá v zásadě tyto základní ekonomické nástroje:

- ☐ rozpočet výkonů
- ☐ finanční plán
- ☐ plánovaná bilance
- ☐ kalkulace plánovaných výkonů
- ☐ porovnání požadovaného a skutečného stavu
- ☐ analýza, vysvětlení, upřesnění, návrhy
- ☐ hodnocení problémů samotného ekonomického řízení

Obsah každého z těchto nástrojů je značně široký a vyžadoval by podrobný výklad. Nástroje jsou uváděny v širším slova smyslu a zajisté se najde široká škála pohledů na jejich členění. Zahrnují totiž další skupiny nástrojů, metod a technik. Např. pro porovnávání požadovaného a skutečného stavu je používáno dalších nejméně deset nástrojů. Obvykle bývají rozpracovány v učebnicích a odborné literatuře, specializující se na tržní sektor. Možno však diskutovat o paralelním uplatnění těchto nástrojů i v podmínkách rezortu MO, na úrovni taktického a operativního řízení nákladového střediska. Předpokládám totiž, že již v této fázi je zřejmá nenaplněnost představy o existenci, resp. využívání uvedených nástrojů veliteli nebo funkcionáři nákladových středisek. Cožpak v současnosti může velitel provést např. porovnání požadovaného a skutečného stavu plnění úloh z hlediska kritérií ekonomické racionality a adekvátně, ještě v průběhu plnění úlohy přijímat nápravná opatření? Určitě ne. Ale vždyť právě tohle chceme.

Přitom je všeobecně známo, že informace o nákladech z účetnictví mohou být podkladem a východiskem hodnocení a rozboru i zdánlivě odlišných subjektů, procesů, výkonů a že vhodnou metodikou a postupy můžeme nákladům dávat různý smysl k naplňování široké škály řídicích funkcí. Účetnictví tedy plní svou funkci jedině tehdy, je-li skutečným nástrojem ekonomického řízení. Význam účetnictví pro interní uživatele, kteří mohou do procesů operativně zasahovat možno demonstrovat na hlavních úkolech, které plní manažerské účetnictví:

- ☐ poskytuje informace o struktuře nákladů z hlediska druhového, ale i účelového členění, lze jím rozlišit náklady z hlediska struktury variabilních a fixních nákladů,
- ☐ poskytuje informace o výkonech ve vztahu ke kalkulacím, dává podklady pro běžnou kontrolu nákladů, poskytuje vazbu na finanční účetnictví,
- ☐ poskytuje informace o útvarech ve smyslu relativně samostatných středisek plnění konkrétní úkoly, o režijních střediscích, o odpovědnostním řízení,
- ☐ plní nezastupitelnou úlohu při vnitroorganizačním řízení, kalkulacích, rozpočtování,
- ☐ poskytuje informace nutné pro řešení rozhodovacích úloh...

Vývojové tendence přetváření nákladového účetnictví v manažerské praxi směřují k zdokonalování řídicích procesů. Užítí tohoto, bez nadsázky základního nástroje již v současnosti není výsadou podnikové sféry, ale implementuje se v různých modifikacích i ve vyspělých armádách NATO.

Názory na tento problém se pochopitelně mohou různit, nicméně pokládám proces zavádění manažerského účetnictví do rezortu MO za neodvratný. Jak vyplývá z úkolů manažerského

účetnictví, stává se nástrojem ekonomického řízení, volantem vozidla, kterým se dá sice řídit, ale k bezpečné jízdě nestačí. Zůstává definovat ve vztahu k rezortu obsah jednotlivých úloh, obsah dílčích pojmů, přiřadit jim dílčí nástroje a metody řízení ..., to je motor (teorie ekonomiky AČR), který s ostatními agregáty (strukturou ekonomického systému) a řidičským průkazem (proškolený personál) může zajistit plynulý rozjezd.

ZÁVĚR

Složitost ekonomických problémů v rezortu MO jsem naznačil již v úvodní části příspěvku. Zároveň jsem upozornil na skutečnost, že jsou řešitelné. Nemohou být však řešeny ukvapeně, nesystémově. V závěru shrnu alespoň ty nejzákladnější okruhy problémů, které jsem již uvedl ve spolupráci s FS MO na tvorbě návrhu Strategické revize obrany ČR za oblast finanční zdroje. Je potěšitelné, že se začínají projevovat snahy revidovat ekonomický systém rezortu, ochota respektovat širší spektrum názorů, vidět nedostatky a snaha je řešit. A že je co napravit, mohu doložit tím, že:

- ☐ ještě jsme nezačali plánovat náklady a již je chceme hodnotit a analyzovat jejich objem,
- ☐ ještě nehodnotíme výši nákladů a již chceme hodnotit hospodárnost,
- ☐ ještě jsme nezačali být hospodární a již chceme být efektivní,
- ☐ chceme být hospodární a efektivní, ale nedovedeme určit příčinu a místo vzniku nákladů,
- ☐ chceme hodnotit hospodárnost a efektivnost, ale nemáme k dispozici jediný ukazatel, který by ji vyjadřoval,
- ☐ chceme být efektivní, ale nehovoříme pro kterou společenskou úroveň či řídicí stupeň,
- ☐ ještě nemáme zavedeno manažerské účetnictví a již chceme provádět controlling,
- ☐ chceme mít pracovníky ekonomicky vzdělané, ale vzdělání na vojenských vysokých školách neprohlubujeme,
- ☐ ještě jsme nezačali školit personál, a již chceme, aby se racionálně choval,
- ☐ chceme, aby se racionálně ekonomicky choval, ale neumíme jej vhodně motivovat,
- ☐ ještě nemáme relevantní účetní informace o stavu a pohybu majetku a již chceme dokládat, s jakým objemem majetku hospodaříme,
- ☐ ještě jsme nezačali rozlišovat variabilní a fixní (přímé, nepřímé) náklady a již chceme vědět, jaké jsou skutečné náklady konkrétních činností,
- ☐ chceme hodnotit ekonomický systém, ale nedovedeme jej ani přesně definovat,
- ☐ chceme ekonomicky řídit, ale nemáme funkční nástroje ekonomického řízení,
- ☐ chceme, aby velitelé byli odpovědní za ekonomické řízení, ale nemají delegovanou dostatečnou rozhodovací pravomoc,
- ☐ chceme prosazovat exaktnost řízení ekonomických procesů, ale nemáme doposud ujasněnou a rozpracovanou společensko vědní disciplínu - ekonomika AČR apod.