

## Kolik nás co stojí?

(Moderní ekonomické nástroje v obraně)

*Vědomí nákladovosti se musí trvale stát součástí procesu velení. Nepodaří-li se nám to, budeme jedním z posledních hlídačů plánovacích ekonomických metod.*

Z hlediska ekonomické teorie jsou veškeré zdroje vzácné, a proto nedostatkové, jak v kratším, tak v delším časovém horizontu. Nacházíme se v období napjatosti státních a veřejných financí. Proces profesionalizace armády, rozšířené spektrum úkolů ozbrojených sil a program vlády zaměřený na reformu veřejných financí vyžadují i od armády zásadní reformu hospodaření. Reformu, která by zaručila předvídatelnost a měřitelnost hodnotové stránky procesů, a která by měla spočívat zejména na těchto pilířích:

- ❑ investicích do lidských zdrojů, jejich trvalé vzdělávání,
- ❑ zajišťování profesního a sociálního výhledu do budoucnosti,
- ❑ výdajích do kvalitnějších materiálů a výzbroje,
- ❑ vyšší výkonnost ozbrojených sil,
- ❑ hospodárnosti vojenského provozu.

V podmínkách plné profesionalizace armády se musí přistoupit k **postupnému snižování provozních nákladů, aby se recipročně mohl zvýšit podíl investičních výdajů**. Možno však očekávat, že rostoucí podíl investic v konečném důsledku vyvolá tlak na zvyšování objemu provozních potřeb. To vyžaduje rozsáhlou racionalizaci provozu ozbrojených sil, která musí počítat se zlepšením charakteristik hospodárnosti. Bez využívání moderních ekonomických nástrojů a postupů, bez kontinuity s reálnými možnostmi národního hospodářství, je tato představa neuskutečnitelná.

Když nebudeme racionalizovat, pak nás provozní potřeby zdrojů budou v dalším rozvoji armády limitovat. Snahou musí být rozšířit řízení profesionalizované armády o provozně ekonomické prvky, které budou mít větší vliv na racionalitu rozhodovacích procesů velitelů a odborných náčelníků. Procesy vnímání a realizace řízení pomocí ekonomických principů jsou vesměs odvozovány z manažerské ekonomiky a měly by být aplikovány ve státní správě do konce tohoto desetiletí.

## Místo a úloha teorie ekonomiky obrany státu a ekonomiky ozbrojených sil

Teorie ekonomiky obrany státu a ekonomika ozbrojených sil má za úkol aktivně přispívat k řešení ekonomických problémů ozbrojených sil. Je tomu tak proto, že je praktickou-normativní vědou. Její výklad se mimo jiné opírá o metody deskriptivní analýzy ekonomického rozhodování v ozbrojených silách. Její praktická stránka pak zahrnuje nabídku návodů, postupů, vzorců chování a rozhodovacích alternativ, které garantují dosahování vojensko-ekonomických cílů.

Jsmo toho názoru, že při hodnocení rozhodovacích alternativ ve vojenském prostředí musí být nejdříve prozkoumány vojenskoekonomické cíle. Systematické zkoumání cílů vyžaduje postupně naplňovat tyto úkoly:

- empiricky zkoumat cíle (obsah, rozsah a časová vazba cílů),
- analyzovat vztahy mezi cíli (komplementárnost, indiferentnost),
- naplňovat koncepte vojensko ekonomického cílového systému.

Další problémový okruh zahrnuje skutkovou podstatu vojensko ekonomického rozhodování. Zde je třeba zkoumat stupně volnosti, které mohou být určovány nositeli rozhodnutí *podle vlastního mínění*.

Pokládáme za prokázané, že s jednostrannou a neuváženou implementací všech provozních ekonomických metod, využívaných v civilní sféře, pro provoz ozbrojených sil počítat nelze. Přesto však je v prostředí armády celá řada vhodných oblastí, kde lze bez potíží nástroje manažerské ekonomiky aplikovat, a tak podpořit procesy ekonomizace procesů a aktivit při pochopitelném zajištění dostatečnosti a struktury ekonomických dat. Při funkčním posuzování nástrojů manažerské ekonomiky sice musejí být středem pozornosti ekonomické parametry, ale vždy ve vztahu, a to je potřebné neustále zdůrazňovat, ke kvalitnímu zajištění cílů vojenského výkonu.

Jako pozitivní krok můžeme hodnotit skutečnost, že významná část ekonomických dat, platných pro ozbrojené síly, byla pojmenována a již převzata do datového fondu. Zatím však víme, že procesy, probíhající v podmínkách ekonomiky ozbrojených sil, vyjádřené cestou ekonomických dat, mají nedostatečnou vazbu na obecně uznávané znaky jakosti.

Z praxe úsekových ekonomik víme, že efektivní systém měření je klíčovým předpokladem efektivního řízení. Faktem však zůstává, že s touto částí ekonomických dat, které v ozbrojených silách můžeme pokládat za vhodné standardy pro měření, neumíme dosud pracovat.

## Opustit monetární způsob myšlení

Peníze v podobě vojenského rozpočtu jsou „tak akorát“ pro plnění základních cílů. To vede k názoru, že šetřením rozpočtu v podmínkách ozbrojených sil naplňujeme pojem hospodaření. Tento myšlenkový postup není však zcela správný. Jestli například továrna na obuv pro vysoké náklady za kůži, výrobu bot zastaví nebo omezí, pak bude prodáno jen málo bot a finanční zdroje se ještě více omezí. Nemá se tedy šetřit?

Peníze jsou nepochybně důležité. Avšak ve vojenských záležitostech nejsou peníze podstatným kritériem rozhodování a jednání. Historie dokládá, že při nákladných konfliktech se jednoduše peníze vytiskly nebo se získaly několika škrty perem. Nebo se peníze vypůjčí.

Peníze nejsou největším problémem. Monetární hodnocení faktorů nasazení neobrazí dispoziční potřebu. Důležitější pro hospodaření jsou konkrétní ekonomické, věcné úkoly.

Jde o obětování všech majetkových prostředků ve vztahu k plnění úkolu, anebo k chystanému výkonovému standardu. Očekávání účelné hranice spotřeby zdrojů na zamýšlený a její nezvratnost na uskutečněný výkon zakládá naši povinnost chovat se racionálně. Ať již hovoříme o hospodárnosti, efektivnosti či účelnosti. Podobně to můžeme vyjádřit jako výkonnost udávanou poměrem: *output k input*.

Jestliže teď opustíme monetární, tedy penězi hodnotitelný způsob myšlení a faktory k zajištění produkce všeho druhu budeme posuzovat podle účelnosti a účelovosti k dosahování očekávaných výkonů, pak bude možno vytvořit předpoklad pro hodnocení racionality.

Hospodárnost vyjadřující úspornost a účinnost (využitelnost) zdrojů, jakési nutné optimum, by měla být novým jevem v ekonomice ozbrojených sil. Jde o uvážlivé nakládání nasazených prostředků (input). Současně je nezbytné stanovit veličiny tohoto uvážlivého nakládání, s nimiž lze ještě zjistit přiměřenou úroveň splnění úkolů. V podmínkách ozbrojených sil se nabízí široká škála možností, ať již jde o určení vlastností, které se týkají materiálu, možnosti skladování a jejich nahraditelnosti. Jde také o jejich aktuální i potenciální trvanlivost nebo např. o vývoj standardů opotřebení. Může jít též o rizika při získávání a udržování daného produkčního faktoru a o rizika v nárocích na kvalitu. Můžeme tedy hovořit o potřebě věcné analýzy prostředků k nasazení.

**Zásada hospodárnosti** byla již formulována významným českým ekonomem – Karlem Englišem (1880 - 1961) takto: *hospodárnost je snaha o maximální užitek a minimální náklad*, což je podle něj teleologickým principem racionality. *Ve své praxi se musíme snažit o rozklad principu racionality v zásady maximálního relativního užítka a minimálního relativního nákladu a zásadu vyrovnání jejich mezních veličin.*

Vliv záměny určitých veličin vyžaduje celkové posouzení disponibilních zdrojů. Tak můžeme dospět k definování pojmu „stupeň skrovnosti“, asi takto:

*Stupeň skrovnosti je míra skrovnosti nějakého statku – jde o práci nebo kapitál a taky může jít o technologii. K jeho určení je nutné poznat charakteristické vlastnosti. Mezi ně patří trvanlivost, rizika a určující veličiny. Navíc musí být při jeho posouzení brány v úvahu jakost a intenzita jejich upotřebení, které mají být uspokojeny výkonem dosažitelným pomocí výrobního faktoru.*

Nepřímo jsme nastolili otázku, jak mohou být v rámci ekonomického rozhodování v ozbrojených silách tyto poznatky o stupni „skrovnosti“ zohledňovány. Musí jít o poznání hranice tolerance při plnění úkolu, o možnou postupnou předprodukci, která nám vystupuje v podobě plánů nasazení, organizačních struktur, účasti v alianci atd. Jde o přiměřenou míru plánování aktivit.

Chceme-li mít správný, tedy dokonalý, na přesnost orientovaný propočet hospodárnosti, musí být výkonová stránka do všech detailů promyšlena a v odpovídající formě zpracována. Poznatky mají umožňovat adekvátní ekonomická rozhodování, jež mají vyčíslitelný a tedy i kontrolovatelný smysl. Jde o hledání optimálního stupně skrovnosti, optimálního ve vztahu k zajištění výkonu, ve vztahu k hospodárnosti a ve vztahu k vyčerpatelnosti zdrojů.

Budeme-li přešlapovat na místě jen u posuzování výdajové stránky hospodaření, pak z toho vzejde hledání kritéria šetrnosti. Rozšíříme-li však hodnocení výkonů o nákladovou stránku hospodaření, získáme tím šanci objektivizovat onu vzpomínanou účelovou a účelovou spotřebu potřebnou ke splnění dílčích i celkových výkonů. Uchopením této šance jsme povinovani vůči sobě samým i vůči společnosti.

Z toho vzniká otázka, kde by se mohlo nyní ušetřit? Například časová dimenze. Ta v ekonomických procesech sehrává primární úlohu. Čas na hodiny výcviku, čas pro vzdělání, trénink, zajištění kvality a kontrolu. Nebo v nasazení prostředků? Šetřit se může např. na dodatečném vyzbrojování technických a elektronických zařízení, na zásobení náhradními díly, oděvy, energií atd. Šetřit se může též na investicích do nových technických, zbraňových a pomocných systémů. Šetřit se může dokonce i zapojením civilního hospodářství do plnění úkolů ozbrojených sil.

Tyto úspory, z naprosto pochopitelných důvodů, se ve veřejném mínění, ale i v hodnocení nevojenských ekonomů promítají do příznivého hodnocení ozbrojených sil. Avšak úkol ozbrojených sil nemůžeme srovnávat s továrnou na obuv. Když se u kůže ušetří na impregnaci či

na balení, pak ještě stále existuje naděje, že se vyrobené zboží prodá, přestože kvalita pro plné uspokojení zákazníka nedosahuje špičkových parametrů.

Ozbrojené síly pro posilování míru a jeho zajištění a ozbrojené síly pro obranu musí zaručovat připravenost k nasazení. Nehospodaří však podle zisku, řídí se potřebou jejich připravenosti. A ta musí dosahovat špičkových parametrů. Proto je diskutabilní přiměřená míra racionality podle zásady minimální nákladovosti, kde se stanoví co možná nejmenší náklad, nasazení prostředků, input, určitý přesně definovaný výkon, output. Tyto prostředky však musí být nasazeny podle principu účelnosti a účelovosti a to již vyžaduje zcela odlišný přístup, podložený podrobnými kalkulacemi, rozpočtovnictvím a celým mechanismem přístupů manažerské ekonomiky.

## Efektivnost ve vojenské organizaci

K pozvednutí efektivity ve vojenských organizacích byla ve vyspělých průmyslových zemích navržena rozličná řešení. Obsahují mj. návrhy na vytvoření vnitřních trhů v armádě, experimenty s pracovními, studijními týmy, používání externistů-konzultantů, srovnávacích metod podle ceny neefektivnějších, nejvýkonnějších jednotek.

V Bundeswehru je vnitřní výkonnost sledována prostřednictvím odpovědnostních rozpočtů. Dále je využívána strategie se zvýšenou oporou v privátním sektoru skrze privatizaci a smlouvy s vnějším v podobě *Public Private Partnership* (Velká Británie). Zavádí se *leasing* (USA, Norsko, Španělsko, Itálie a dal.), *outsourcing* (většina zemí), pořádají se aukce vyřazené vojenské techniky (Švýcarsko) i vydávání dluhopisů (SRN).

Nemůže být pochyb o tom, že jakákoliv strategie, která se prosazuje v prostředí ozbrojených sil, přičemž současně nedisponuje odpovídajícími ekonomickými kritérii se zpětnou reflexí ekonomickými indikátory, pozbývá své přednosti a ve svém důsledku vede k vyššímu čerpání prostředků, bez odpovídajícího zvýšení vojenského, resp. obranného výkonu.

Zkušnosti, podmiňující nutnost zavádět ekonomická kritéria do vojenského prostředí, vycházejí z těchto poznatků:

- ❑ velitelé jednotek často nečelí nákladům v důsledku neplánovaných změn,
- ❑ podněty k vzrůstající výkonnosti jsou značně redukovány, jestliže se některé z užitků neuplatní u jednotlivců či jejich jednotky, ale jsou převedeny na ministerstvo obrany či ministerstvo financí,
- ❑ podněty k výkonu nejsou vztaženy k jasně specifikovaným výstupním cílům,
- ❑ v armádních a komerčních podmínkách existují potenciální rozpory mezi výkonností civilních podniků jako důsledek celoživotního vzdělávání a armádních specializací pro jeden úkol,
- ❑ tradiční armádní vzdělávací politika je zaměřena na to, aby přednostně dala důstojníkům široce zaměřený vojenský anebo technický trénink.

## Plánování rozpočtu

Plánování rozpočtu MO ČR a jeho schvalování PS PČR je v příliš agregované podobě a ve skutečnosti je nemožné propojit rozpočtový-výdajový systém hospodaření se systémem hospodaření, který zohledňuje nezvratnost spotřeby zdrojů. Potřeba atomizace na dílčí aktivity,

resp. procesy je hlavním předpokladem řízení pomocí nákladů. Přesto je od jednotlivců stále požadováno, aby činili efektivní rozhodnutí s cílem naplnit ekonomickou efektivnost, ačkoliv nejsou vymezeny poměrové ukazatele, které by tuto efektivitu vyjadřovaly. V současných podmínkách by to měl být alespoň vztah náklad-výkon. Pak by plánovaný rozpočet poskytl informační rámec, jako vzájemně propojený, souhrnný výstup parciálních nákladových kalkulací, který může ve svém principu pomoci zlepšit kvalitu rozhodování, ovlivňující efektivní využívání zdrojů.

V reálné praxi je stav takový, že plánovaný rozpočet je aplikován byrokraty, kteří pravděpodobně spíše než zájem státu a komunity sledují svůj vlastní. Formulované ekonomické modely hledí na byrokracii jako na agendu maximalizující rozpočet. Rezorty v nich vedou úsilí o zvýšení rozpočtu, aby povýšily poptávku v jimi upřednostňovaných politikách a podhodnotily náklady jiných přístupů a projektů.

Výsledkem je, že maximalizace rozpočtu sestaveného byrokraticky je běžným trendem předznamenávajícím budoucí neefektivnost. Při uplatnění tohoto přístupu je na ministerstvo obrany pohlíženo jako na monopolního dodavatele obranných služeb, které jsou nabízeny vládě výměnou za rozpočet. Vláda postrádá informace o minimálním rozpočtu požadovaném pro jakýkoli obranný výstup. V této situaci se zřetelně rýsuje možnost použití takto plánovaného rozpočtu, vzniklého na podporu a posílení cílů ministerstva obrany, ve skutečnosti prezentovaného jako podpora cílů vlády.

Tomu by šlo předejít sestavením rozpočtu odvozeného z plánovaných nákladů vojenských činností. Někteří kritici plánovaného rozpočtu, který by měl vzniknout na základě zjistitelné nákladovosti vojenských činností prohlašují, že:

*„Lepší ekonomická analýza a ekonomická informace není celkovým řešením problému byrokracie, ale že vyšší výkon tržních institucí v prostředí obrany může řešit otázky efektivní spotřeby zdrojů v prostředí obrany.“*

Můžeme se setkat také s názorem, že je zbytečné sledovat náklady na vojenské činnosti, aktivity. Budou-li některé aktivity zadány soukromým společnostem, trh pomocí výběrového řízení najde rovnovážnou cenu. Ekonom by dodal, za předpokladu dokonalé konkurence, ale ta v podstatě existuje jen v teoretických poučkách. Z teorie ekonomického rozhodování víme, že primární rozdíly ve výkonu různých organizací jsou způsobeny rozdíly nejen v jejich struktuře, iniciativě managerů, ale i ve znalostech vlastních nákladů.

Nabízí se implikace, že ekonomický problém zabezpečení obrany je nutno formulovat jako výběr strategie, technologie a struktury sil, pomocí kterých bude možno realizovat cíle obranné politiky s nejmenšími náklady ve světle limitovaných zdrojů. Ozbrojené síly je třeba vést k rozhodování o těchto otázkách pod tlakem limitovaných, nedostatkových zdrojů a při respektování stanovených cílů. Subjekty rozhodování tak ponесou břímě nákladů svých vlastních rozhodnutí. Avšak, aby tento úkol byl splnitelný, je potřebné na všech stupních a u všech rozhodovacích subjektů nákladovou stránku hospodaření plně respektovat. To ve svém důsledku umožní v armádních podmínkách přistoupit k efektivní alokaci zdrojů.

Efektivnost můžeme chápat jako použití ekonomických zdrojů, které přináší maximální úroveň uspokojení, dosažitelnou při daných vstupech a technologiích. K efektivnosti zdrojů v prostředí obrany přispějí i moderní ekonomické nástroje. Mezi tyto moderní ekonomické nástroje počítáme především:

- flexibilní rozpočtování,

- hodnotové řízení,
- procesní audit,
- balanced scorecard,
- marketing,
- controlling,
- datový sklad,
- porovnávání armádních a civilních nákladů,
- poměrové ukazatele,
- standardy,
- outsourcing,
- public private partnership,
- leasing,
- burzovní operace,
- aukce.

## Předpoklady pro aplikovatelnost moderních ekonomických nástrojů v prostředí obrany

Jestliže chceme v podmínkách armády aplikovat moderní ekonomické nástroje, pak je nezbytné nutné vytvořit sofistikovanou hierarchii předpokladů, které podtrhují význam řízení ekonomických procesů prostřednictvím nákladů. Mezi hlavní předpoklady můžeme zařadit:

- **transparentnost nákladů** – zavedení metod, jimiž mohou být prokazovány oprávněnost, účelnost a účelovost nákladů pro ekonomické rozhodování;
- **výstavba systému** – v němž ten, kdo má podat určitý výkon, je odpovědný také za náklady s ním spojené;
- **odpovědnost za náklady** – vyvinutí a zavedení metod, které umožní vojenský výkon objektivně hodnotit;
- **operabilní cílové záměry a předpoklady** – zavedení metody přidělování úkolů, kde požadovaný výkon je kvantitativně i kvalitativně jasně definován;
- **soulad úkolů a finančních prostředků** – vytvoření systému, v němž je soulad mezi úkoly a zdroji;
- **svoboda jednání** – vytvoření nezbytné svobody jednání, aby se i na nižších úrovních řízení mohla realizovat hospodářsky smysluplná opatření, flexibilní rozpočtování.

Cílem tedy je, aby odpovědnost za náklady a pomocí nich realizované výkony byly v jedné ruce. Abychom mohli tyto náročné úkoly plnit, je potřebné mít potřebné plánovací a výsledné podklady. Umožní nám hodnotit nejen jednotlivé nákladové položky, ale i nákladovost, kterou můžeme chápat jako poměrový ukazatel souhrnných anebo dílčích nákladů k dosaženým výkonům. Bez odpovědnosti za vzniklé náklady je jen malá nebo žádná pobídka k ekonomickému jednání.

## Jak sledovat vojenské výkony v prostředí obrany

Z hlediska plánování, sledování a hodnocení úrovně hospodaření vojenských činností je zřejmá ničím nezastupitelná kategorie nákladů. S tímto vědomím pak musíme upravit insti-

tucionální a personální strukturu ozbrojených sil ve prospěch plnění tohoto úkolu. Avšak, než-li k tomu přistoupíme, bude nutné si ujasnit, jaké primární předpoklady je nutno nejdříve naplnit. V současné době, i přes rozvoj vědní disciplíny ekonomika ozbrojených sil, dosud není vypracováno dostatečné množství implementačních variant.

Domníváme se, že k řešení této problematiky by napomohl již budovaný datový fond, resp. datový sklad, který vytváří podmínky pro efektivní rozhodování v prostředí armády, a zároveň umožní sledovat rozpočtové výdaje. Bylo by vhodné, aby později zahrnoval náklady na jednotlivé činnosti v prostředí obrany.

Jasně určené cíle sleduje podporu velení při zajišťování celkového plnění úkolu, zejména pak z hlediska účinnosti, efektivnosti, kvality a hospodárnosti. Řízení podle nákladů by mohlo přinést souhrnné informace v podobě údajů a informací, které významným způsobem rozšiřují možnosti pro rozhodování odpovědného pracovníka. To je jedno z poslání datového fondu. Znamená to, že slouží podpoře při řešení úkolů vlastní úrovně velení a nikoli ke kontrole podřízené úrovně velení. Kontrola k tomu používá jen agregované údaje z podřízeného stupně, které jsou potřebné pro porozumění úkolům.

Naznačili jsme, že řešení složité situace v hospodaření v prostředí obrany vidíme, kromě jiného také v tom, zajistíme-li ve správné struktuře a naučíme-li se využívat ekonomická data. V současné době se spokojujeme s přidělenými rozpočtovými prostředky, které mají charakter budoucích výdajů. Ty se orientují na řešení otázek zajištění potřebných druhových, kvantitativních a časových proporcí v průběhu plnění úloh, přičemž se nezohledňuje, že náklady mohou dokládat vlastní racionalitu procesu realizovaných výkonů.

Požadavek, aby se smysl těchto komplementárních kategorií navzájem nezaměňoval souvisí s použitím ekonomického principu – totiž, aby se s co nejmenšími veřejnými prostředky dosahovalo co největšího užítku. Vzhledem k racionalizaci a zvyšování hospodárnosti je to požadavek naprosto oprávněný. Může být však splněn jen tehdy, když ozbrojené síly budou používat nástroje, který učiní zřejmým celkový ekonomický řád s údaji o kapitálu, majetku, nákladech a výkonech. Jinak řečeno, bude-li vytvořen prostor pro uplatnění principů manažerské ekonomiky.

## Náklady v prostředí armády

Tak jako v tržním sektoru existují různé druhy nákladů, taktéž i v organizačních složkách státu jsou účtovou osnovou stanoveny konkrétní nákladové druhy. Vedle účtování nákladových druhů, které nám zajišťuje finanční účetnictví podle nákladových středisek jako celek, mělo by být zajištěno účtování podle účelů, tedy konkrétních aktivit, procesů, odpovědnostních, v rámci nákladového střediska vymezených nákladových míst. Podobně jako v tržním sektoru, kde je samozřejmostí znát náklady např. na jedno pracovní místo, měli bychom vědět i my, kolik nás stojí jedno pracovní místo, částka, která je zapotřebí na jednoho vojáka na určité funkci, na jednu aktivitu apod. Tato hodnota musí být agregovanou veličinou všech nákladových vstupů, včetně podílu režijních nákladů.

V systému PPBS se počítalo s tím, že cíle budou stanovány podle priorit, kalkulace výdajů proběhne podle standardů, střednědobé a dlouhodobé plánování bude spojeno s financováním, prosadí se decentralizace rozhodování podle správců rozpočtů a bude zřízena Rada pro řízení zdrojů. Byla však zohledněna pouze výdajová stránka hospodaření, přestože procesy se objektivně mohou realizovat jen spotřebou zdrojů, tedy nejen finančních výdajů, ale i ji-

ných majetkových hodnot. Jak známo, účetní nesoulad jejich spotřeby nám pak poskytuje zkreslené údaje o skutečné spotřebě na konkrétní účel. Vzhledem k tomu se PPBS nemohl plně realizovat a očekávaných cílů se plně nepodařilo dosáhnout. Možno snad připustit, že jen pro danou historickou etapu.

Základní podmínkou měřitelnosti efektivnosti je získávání (porovnávání) relevantních informací, které pro jeho interní uživatele (management) může zajistit jen manažerské účetnictví.

Účtový rozvrh RÚ MO obsahuje třídu „4“, která je rozdělena na nákladové účty; Materiální náklady; Služby a náklady nevýrobní povahy; Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám; Mzdové a ostatní osobní náklady; Dávky sociálního zabezpečení; Manka a škody.

Výše uvedené nákladové účty svou povahou jsou druhové náklady. Druhové členění výdajů má přitom omezenou vypovídací schopnost. Prostřednictvím podvojného účetnictví poskytuje informace o vstupní spotřebě uvedených nákladových druhů ve vztahu k subjektu spotřeby (nákladovému středisku). V současné době nám náklad nenesou informaci o konkrétním účelu, tedy o vynaložení prostředků ve vztahu k plnění konkrétního úkolu.

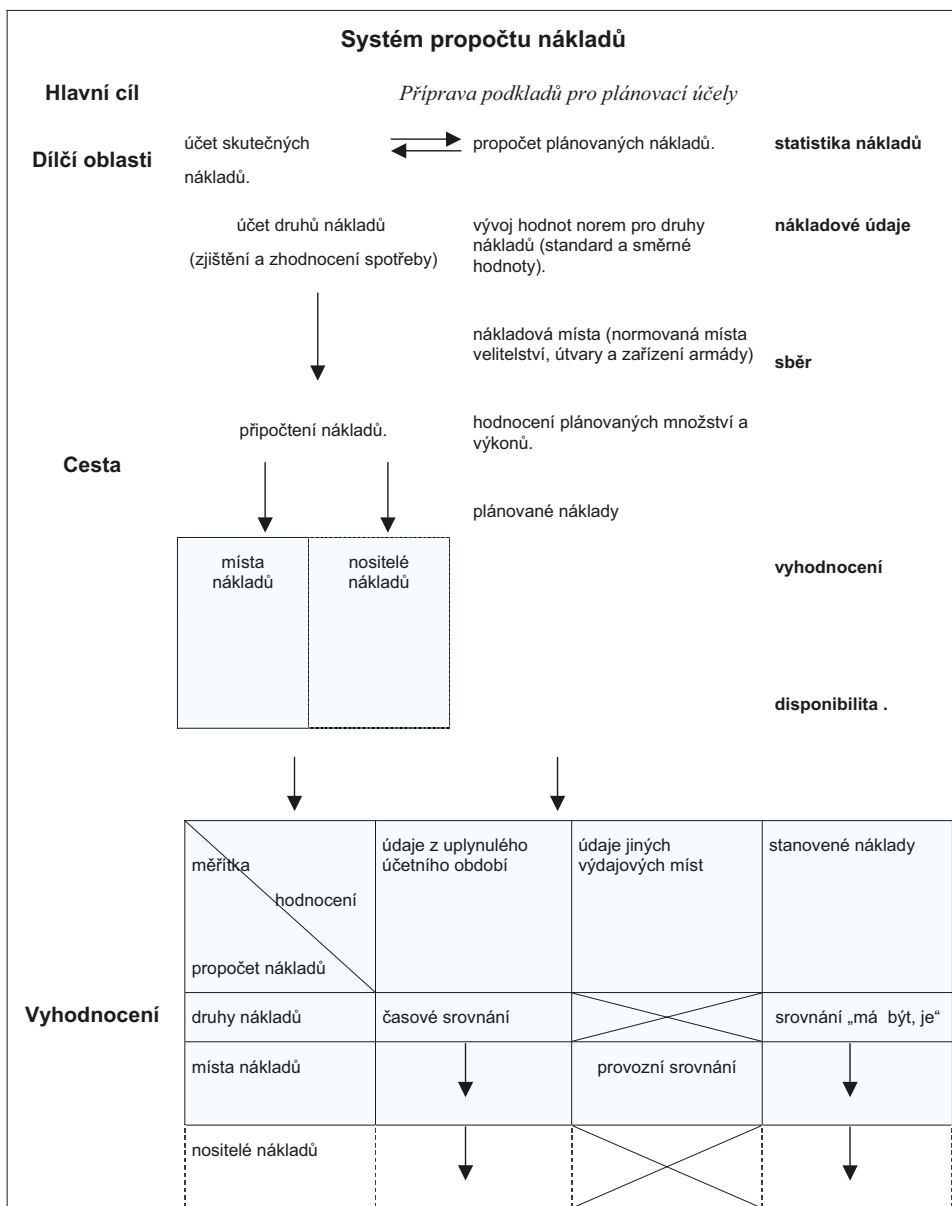
Z druhového členění nákladů také nelze hodnotit efektivnost a hospodárnost, protože ty lze stanovit pouze ve vztahu k požadovaným výkonům (aktivity, programy, činnosti apod.). Uskutečněnému a účtovanému výdaji na vrub rozpočtové podpoložky je automaticky (softwarem) přiřazen nákladový účet (jen v případě spotřeby). Tím se vypovídací hodnota nákladových účtů dostává do roviny evidence a výkaznictví. Nutno doplnit, že chybí plánování nákladů. Nejen druhových, ale ani účelových. To znamená, že nelze porovnávat plán se skutečností, nemůžeme posuzovat změny a tak měřit úroveň efektivnosti a hospodárnosti.

Naproti tomu podstata manažerského účetnictví je založena na existenci kategorie nákladů, jejich přiřazování konkrétním výkonům, hospodařícím subjektům, odpovědným pracovníkům, jejich kalkulaci, dílčímu a průběžnému hodnocení odchylek, ale i následným snahám o jejich snižování. Náklady nám tak představují prostředek, kterým lze vědomě a racionálně dosáhnout určitého ekonomického prospěchu. Náklady je možno chápat jako vynaložení ekonomických zdrojů vyjádřených v peněžních jednotkách. Jde o to, že náklady se musí vyjadřovat ve vztahu k určeným činnostem. Podstatná skutečnost pro využití nákladů v armádě je ta, že existuje vždy konkrétní objekt, se kterým mají tzv. příčinnou souvislost. V podmínkách armády to může být provedená práce, poskytovaná služba nebo činnost určitého útvaru. Kdežto náklady organizačních složek státu, výhradně v druhovém členění, vyjadřují konečnou spotřebu hospodářských prostředků vynaloženou na činnost organizace jako celku.

Druhy nákladů se projevují ve stejné rozmanitosti jako v každém jiném provozu. Jsou to mzdy, materiál, nájmy, spotřeba náhradních dílů, energie atd. Ty jsou zachyceny v systému podvojného účetnictví, který v armádě používáme. Co nám však chybí a bez čeho si nelze představit hodnocení hospodárnosti a efektivnosti, je další rozčleňování těchto druhových nákladů na náklady účelové. Účelové – kdy je v okamžiku vstupu nákladu do spotřeby jasný účel vynaložení nákladu, jeho nositel. Důležité místo mají náklady po linii výkonů a náklady z hlediska organizačního uspořádání. Na obrázku (viz **obr.**) je naznačen možný postup k systému sledování a rozpočtu nákladů.

Vycházíme z toho, že „výnosnost“ ozbrojených sil je ve výkonu pro obranu. Výkon v obraně se však neposuzuje ve vztahu k úplným vlastním nákladům. Protože cena nemůže být změřena na trhu, mohlo by se říci, že hodnotová úroveň výstupu není rozpoznatelná. Přesto existují metody výpočtu stínových cen, které vycházejí z obdobných kalkulací ceny jako v tržním





**Obr.**

sektoru. Kategorii zisku nahrazují její průměrnou společenskou mírou, přitom tyto metody kalkulují výhradně jen pomocí nákladů, což podtrhuje jejich význam. Nestačí tudíž získávat jen výpověď o výdajích a nahlížet na ně jako na rozhodující kategorii. A už vůbec ne očekávat, že rozpočtové výdaje jaksi samy o sobě budou transformovány do kategorie nákladů. Platí to totiž právě opačně, východiskem jsou plánované náklady, které by se měly transformovat do plánovaných výdajů a do známého principu natažené ruky. Stejná metoda výpočtu nákladů

u stejných nebo srovnatelných činností usnadní srovnání nákladů námi sledované jednotky s náklady jiných jednotek, možnost utváření standardů nákladové náročnosti těchto činností, jejich objektivizaci v čase, ve vztahu k inflaci apod., ale umožní i jejich velmi podrobnou analýzu.

Často diskutovaná **analýza nákladů a užítku** s požadavkem peněžního ohodnocení co možná všech účinků jednotlivých opatření dovoluje analýzu nákladů a užítku označit jako metodu hodnocení investic v užším smyslu pro investiční opatření v ozbrojených silách. V rezortu obrany může být použití analýzy nákladů a užítku zpochybňováno potíží v souvislosti s požadavkem peněžního ocenění účinku příslušných opatření. U velkého počtu menších, zvláště vojensko-technických opatření je peněžní hodnocení docílených užtků vskutku obtížné.

Upustí-li se v důsledku zmíněných výhrad od dosažení optimalizace zdrojů pomocí metody analýzy nákladů a užítku, pak existuje možnost racionálního rozpočtového rozhodnutí, které je založeno na rozdělení vzácných zdrojů podle kritéria **účinnosti nákladů**. Toto kritérium uvádí, že je možné docílit s danými zdroji buď nejvýše možný užitek, nebo danou velikostí užítku s použitím co nejmenšího množství zdrojů, které představují náklady. Jen v případě použití kritéria účinnosti nákladů je možné jasné rozhodnutí s ohledem na výběr alternativních opatření za situace, kdy je užitek opatření na základě kritéria účinnosti měřitelný. Pak se hovoří o tzv. jednodimenzionálním systému cílů.

Můžeme říci, že analýza nákladů a užítku v užším smyslu má oproti analýze nákladů a účinků taktéž své místo pro řešení otázek hospodaření s objemově mimořádně vysokými výdaji, dlouhodobými zdroji. Toto je mezi jiným možné vyvodit z toho, že:

- a) jednotlivá opatření ve většině případů představují technicky nejvyš náročné přístroje nebo komplexní systémy,
- b) cílený vývoj vhodných opatření probíhá na základě detailního požadavku,
- c) peněžní ocenění užítku je velmi obtížné.

Abychom mohli odpovědně rozhodnout, jak postupovat v budoucnosti, je potřebné mít:

- empiricky doložitelné souvislosti,
- soustředěná data,
- vztahující se souvislosti dat a prognóz,
- struktury preference nositelů rozhodování a vykonavatelů.

Zákonitá vzácnost, omezenost všech zdrojů i v rezortu obrany vyžaduje využívání exaktních, ale i vysloveně praktických a všeobecně známých postupů. Musíme vést okolí k uvážlivému nakládání s nimi. Je nutno si uvědomit, že postupy při sledování vztahu mezi náklady a užítky v žádném případě neodstraní politické rozhodování a politická odpovědnost za toto rozhodování.

## **Doporučení ke zdokonalování řízení pomocí nákladů a nákladovosti**

Náklady a nákladovost vyjadřují očekávanou a výslednou spotřebu zdrojů vynaložených na konkrétní účel. Těto skutečnosti musí být podřízeny veškeré metody, techniky a nástroje ekonomického řízení ozbrojených sil. Především půjde o řešení těchto problémových okruhů:

1. Náklady je nutno chápat jako peněžně ohodnocené a výsledné obětování zdrojů pro provedení výkonu.
2. Výpočet nákladových druhů by se měl stát také základem účetnictví nákladových středisek. Nákladové druhy za útvar sledujeme, nesledujeme účelové.
3. Účelově členěné náklady by se měly přiřazovat k nákladovým střediskům i ve vztahu k očekávanému časovému horizontu plnění úkolu.
4. Nákladové středisko by se mělo stát samostatně odpovědným celkem a musí být možné ho jednoznačně přiřadit k jedné osobě, která za nákladové středisko a tam provedené výkony a vzniklé náklady odpovídá.
5. Nákladovými středisky by se měly stát útvary (jednotky, organizační součásti pracoviště), které lze organizačně nebo prostorově ohraničit. Jedno nákladové středisko by mělo zpravidla obsahovat jeden nebo více prvků organizační struktury. Činnosti a výkony takového střediska by měly být homogenní.
6. Přiřazení nákladů k jednotlivým výkonům však není jednoduché. Výkony by měly být zobrazeny aktivitami, procesy a hlavními procesy. Přitom aktivity by měly se sloučit do procesů a procesy do hlavních procesů.
7. Aktivity by se měly skládat z jedné nebo několika prováděných činností v rámci nákladového střediska, které slouží přímo nebo nepřímo k provádění výkonů. Každá činnost, prováděná v rámci provozu nákladového střediska, by měla vstoupit do aktivity, popř. jí dokonce měla být. Aktivity se jednoznačně přiřazují k nějakému procesu.
8. Procesy by měly slučovat dohromady aktivity, prováděné jako činnosti v rámci výkonu pracoviště. Aktivity jednoho procesu by mohly probíhat v různých nákladových střediscích. Přiřazením aktivit k procesům by se zobrazilo celkové provádění výkonu.
9. Hlavní procesy by se skládaly z procesů, které na základě věcné příslušnosti by byly slučovány do hlavních procesů. Tímto postupem by bylo zjištěno, která nákladová střediska se v rámci provozu pracoviště podílí na kterých výkonech.

Ke zvýšení výkonnosti ozbrojených sil by tedy měly být nastoupeny tyto cesty:

- vyškolení příslušníků ozbrojených sil na úseku ekonomiky ozbrojených sil,
- náklady a nákladovost se musí stát kritériem hodnocení velitelů a odborných náčelníků,
- připravit formalizované výstupy z datového fondu pro rozhodování velitelů,
- institucionalizovat přípravy podkladů pro sledování ekonomických činností v podmínkách ozbrojených sil,
- vytvořit personální obsazení institucionalizovaného sledování nákladů.

## **Závěr: Prosadit ekonomickou racionalitu**

Armáda na úseku ekonomizace vykonala již mnoho pozitivního. Mnohými transformačními nebo reformními kroky zasela do povědomí svých příslušníků nové myšlenky a přístupy k hodnocení zdrojové stránky hospodaření. Výsledky se nemohou dostavovat okamžitě. Jak ukazují zkušenosti jiných armád, náročnost postupně uskutečňovaných změn přináší první výsledky až po mnoha letech. I nám se skýtají podobné možnosti.

Se zavedením sledování vztahu náklady-výkony a zodpovědnost za ně se otevře nová kapitola i v naší armádě. Výsledek se dostaví v podobě efektivního užití zdrojů. Řešením

nastíněných problémů přispějeme k tomu, že se udrží schopnost výkonu při ubývajících prostředcích a pro převzetí nových úkolů. Nyní jde o to najít most mezi nahodilostí vojenského rozpočtu jako účtu vydání.

Nehospodárnosti imanentní zpracovávání se dají pravděpodobně odstranit teprve pod ještě silnějším tlakem na socioekonomický systém. Účty nákladů a výkonů vedené zdola nahoru, jak lze doufat, budou vytvářet podklady ke kalkulaci potřeb obrany země a budou mít charakter věrohodných a objektivizovaných dokumentů pro rozhodovací místa v armádě. Ekonomický účet se musí v dohledné době rozšířit. Důležité také bude, jak dalece se tato otázka institucionálně zabezpečí a jak bude personálně pokryta.

Optimalizace zdrojů při plnění úkolů je možná jedině tehdy, když managementu na všech úrovních řízení bude naprosto zřejmé, jaké může mít jejich rozhodnutí dopad na nákladovou stránku hospodaření, ať již v negativním, především ale v pozitivním smyslu. Transparentnost nákladů a výkonů není dosavadními disponibilními nástroji řízení dosažitelná. Možno vyslovit jen naději, aby tento stav přetrvával co nejkratší dobu.

Cíle ekonomické racionality jsou nanejvýš důležité v kontextu s relativním omezováním zdrojů pro obranu. Přesto musí být respektována základní priorita armády v jejím plném soustředění na základní poslání. Mohou se vytvářet předpoklady pro uvolňování personálu z tržních aktivit, ale i obráceným převodem úkolů do průmyslu nebo účastnických společností, což samo o sobě může být cestou ke zvyšování ekonomické racionality armády. Uplatněním zkušeností a inovačního úsilí z tržního hospodářství mohou být zlepšeny zejména podpůrné výkony, sníženy náklady a výdaje a získány tak zdroje na investice pro moderní vojenskou výzbroj.

K podpoře výkonného nasazení zdrojů v armádě by se měl ponechat velitelům, resp. odpovědným pracovníkům v rozpočtu větší prostor pro rozhodování, které může vést k optimalizaci výsledků jejich ekonomického chování s vazbou na motivační faktory.

Ekonomické myšlení musí produkovat ekonomická rozhodnutí s adekvátními výsledky, musí být měřítkem vhodného výběru personálu a musí být samozřejmou a daleko více respektovanou součástí vzdělávacích aktivit. Nestane se tak, pokud nebude vytvořen vhodný pobídkový systém pro subjekty rozhodování. Tím nemáme na mysli jen odměny a jiné formy hodnocení, na které se tento problém tak často zužuje, ale hlavně možnost dalšího využití rozpočtových prostředků ve prospěch vlastních, rozpočtově nezajištěných potřeb v dalším roce.

Na úplný závěr připomeneme citát Montaigna: „*Plus c'est la meme chose - čím více se to mění, tím stejnější to je.*“ Jde jen o to, v jaké hloubce změny sledujeme a aby se měnily jen hlavní příčiny, které v konečném důsledku mají takový účinek, že stabilizují celý systém.

Věci se nezmění, když je jinak nazveme. Nemůžeme se spolehnout na ideje, že se samy prosadí svou pravdivostí. Goethův Faust na to přišel: „*Na počátku nebylo slovo ani myšlenka, na počátku byl čin!*“

Mnoho činů je třeba k naplnění byť jedné odvážné myšlenky, a tou je: Ekonomickou racionalitu nelze prosadit jinou cestu, než-li využíváním standardních, ale i nových, moderních a vysoce účinných ekonomických nástrojů řízení.

(Článek vychází z referátu, jenž byl přednesen na konferenci na Univerzitě obrany dne 9. 12. 2004.)

## Použitá literatura:

- BARTH, R. Kosten – und Leistungsverantwortung im Heer – Zielsetzung und Einordnung. In *Truppenpraxis/Werhausbildung* č. 12, 1998.
- Bundeswehr – Kostenrechnung. Bonn 1985.
- DUŠEK, J. Nové finanční řízení MO ČR. In HORÁK, R. (ed). 3. mezinárodní seminář, Měřín, březen 2004. In <http://uzivatel.unob.cz/schwarz/texty/ekonacr2.pdf> nebo HORÁK, R. (ed) *Ekonomika armády (teoretická východiska. Sborník ze 3. mezinárodní konference*. 1. vyd. Brno: Univerzita obrany, 2005. s. 6- 19. ISBN 80-85960-69-9.
- Ekonomické a finanční aspekty transformace veřejných financí*. Sborník materiálů ze semináře. 26. dubna 2004 Vyškov. Univerzita obrany, Brno 2004.
- HORÁK, R. (ed) *Ekonomika armády (teoretická východiska)*. 3. mezinárodní seminář, Měřín, březen 2004. In <http://uzivatel.unob.cz/schwarz/texty/ekonacr2.pdf> nebo HORÁK, R. (ed) *Ekonomika armády (teoretická východiska. Sborník ze 3. mezinárodní konference*. 1. vyd. Brno: Univerzita obrany, 2005. ISBN 80-85960-69-9.
- Ekonomika, logistika a ekologie v ozbrojených silách*. Sborník z vědecké konference. Vojenská akademie v Brně, 2003.
- HAJNA, P., KRČ, M. a FOLTÍN, P. *Logistika v ozbrojených silách*. 1. vyd. Vyškov: VVŠ PV 2004. ISBN 80-7231-119-0.
- HORÁK, R. a kol. *Východiska pro konstituování ekonomiky armády*. 1. vyd. Brno: Vojenská akademie v Brně 2002. ISBN 80-85960-36-2.
- KAPLAN, R., NORTON, D., P. *Balanced scorecard. Strategický systém měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Grada publishing 2000. ISBN 80-7261-032-5.
- KRČ, M. a kol. *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. 1. vyd. Brno: Vojenská akademie v Brně 2003. ISBN 80-85960-55-9.
- KRČ, M. *Efektivnost a náklady v prostředí MO*. Konference. 1. vyd. Brno, DCB 2002. Datový sklad a jeho místo v řídicích procesech MO. Praha 5. 12. 2002.
- KUNC, S., COUFAL, I. *Minilexikon ekonomických pojmů a souvislostí pro management AČR*. 1. vyd. Vyškov: VVŠ PV 2004.
- OCHRANA František. *Metody sledování efektivnosti armádních výdajů*. In *Teoretická východiska ekonomiky armády*. Sborník 1. mezinárodního semináře, Bedřichov 28. 9.- 1. 10. 2000. Vojenská akademie v Brně 2000.
- Rozkaz ministra obrany č. 33/2004*. Plánování činnosti a rozvoje rezortu MO, 29. října 2004.

***Musím zeptat, na koho se vlastně připravujeme? Kdo je dnes, pane ministře, naším nepřítelem?***

**Skutečností je, že všechny analýzy ukazují, že asi České republice v dohledné době deseti, dvaceti let zřejmě nehrozí masivní útok cizí armády na naše území. Ale nebezpečí dnes představuje vývoj, nabubření takových jevů, jako je mezinárodní terorismus, jako je hranice překračující organizovaný zločin, případně ilegální masová migrace. Kdybychom dovolili, aby takovéto jevy, zejména terorismus, a ono to je strašně mnoho činností, to není jenom jedna bomba někam hozená, kdybychom dovolili, aby terorismus nabral sílu třeba i daleko za našimi hranicemi, tak se to nakonec třeba nepřímo projeví i u nás, protože naberou sílu myšlenkové proudy napojené na ten terorismus třeba mnohem blíž našich hranic a nakonec to poškodí, a to těžce, i Českou republiku. Proto musíme budovat tu armádu i k tomuto účelu, a to jsou například ty zahraniční mise.**

***Z rozhovoru ministra obrany Karla Kühnla na ČRo6 28. 4. 2005, Studio Stop***