

Úvod

Armáda České republiky se podobně jako jiné rezorty veřejného sektoru nachází v situaci, kdy je třeba uvážlivě hospodařit s prostředky uvolněnými ze státního rozpočtu. V požadavku účelné a efektivní alokace zdrojů v podmínkách Armády České republiky by mělo být pevně stanoveno, že **základní zásadou, která stojí za pozornost, je účelnost a hospodárnost v rámci vytvoření „produktu“ obrany.** Ozbrojené síly musí odpovídající kombinací sil a prostředků, buď s danými náklady dosáhnout co možná největšího užitku – resp. usilovat o co nejvyšší stupeň pokrytí potřeby (princip maxima) – nebo uspokojit s co nejmenšími prostředky určitý požadavek (princip minima). Abychom tento postup mohli naplnit, je potřebné znát náklady na své činnosti. [1]

Uvědomujeme si, že propočty nákladů v ozbrojených silách se podstatně liší od nákladů v soukromých podnicích. Zakládá se to na zvláštnosti armády. Nevyrábí žádné tržní produkty a výkony, a proto nemá tím na straně nabídky zpravidla žádný dotyk s trhem. Zisk a ztráta nejsou tak pro armádu žádným kritériem k měření výsledku své činnosti. Soukromý podnikatel má naproti tomu výsledek podnikového plánování a řízení zobrazen ve výšce svého zisku, tj. v rozdílu mezi nákladem a výnosem. Pod tlakem tržní konkurence je podnikatel neustále nucen pracovat s nejmenšími náklady.

Produkt armády „celkový vojenský výkon“ nemá žádnou tržní hodnotu v běžném smyslu. Z tohoto důvodu se může kontrola výsledku a hospodárnosti ve všech případech vztahovat na poměr mezi výkonem a nákladem jen v omezených dílčích oblastech, a to s cílem, aby krok za krokem docházelo ke snížení nákladů v poměru k výkonu.

Při rozvíjení zkoumání takto složité problematiky využíváme metodu analogie. Ta předpokládá systémový přístup. Abychom mohli metodu analogie úspěšně aplikovat, musí být splněny následující podmínky:

- ❑ Poznávané předměty musí mít stejné podstatné znaky.
- ❑ Nesmí to být předměty totožné – musíme vědět, v čem se liší.
- ❑ Za těchto podmínek je nutné studovat vztahy mezi vlastnostmi a zaměřit se především na ty, o nichž usuzujeme z analogie.

Metoda analogie bývá používána především na začátku zkoumání, kdy umožňuje vytvářet hypotézy pro další výzkum. Protože předvídaní je založeno na zvláštním druhu hypotézy (předvídáme, co se stane, budou-li splněny určité podmínky), uplatňuje se metoda analogie i při něm. Z těsného spojení mezi metodou analogie a formováním hypotéz plyne, že výsledky použití této metody jsou většinou pouze pravděpodobné. Tato skutečnost musí vést k určité opatrnosti při používání metody analogie. Častou chybou totiž bývá, že se výsledek analogie absolutizuje. Zvláště to vyniká při komparačních studiích zabývajících se sledováním ekonomického zabezpečení obrany ve zcela odlišných politických, ekonomických a nebo

sociálních systémech. Velká opatrnost při používání analogie je nutná při porovnávání dvou jevů vznikajících na základě jiných např. právních systémů a nebo struktury veřejných financí. Ve zkoumání v ekonomice obrany státu v rámci vědeckých výzkumů stávají se předmětem zkoumání často jedinečné a neopakovatelné události, předměty a jevy.

1. Úspora snižováním obranné kapacity

Mnozí ekonomové, odborní náčelníci a velitelé při snaze o efektivní alokaci si mnoho slibují od snižování vojenské kapacity. V jejich pojetí to znamená redukce personálu, počtu zbraní a seškrtání nových zbraňových systémů. To by se však rovnalo zřeknutí se účinných možností zásahu obecně, ale také účinné obrany se zřetelem na celosvětově hrozící útoky, a to nejen raketami. Výsledek těchto úvah je možné shrnout do jedné věty: Redukce potřeb pro AČR jako alternativa prakticky odpadá. Avšak naskytá se zde možnost, redukce pořizovacích cen vojenského zboží. To odráží prastaré pravidlo podnikatelů, výnos spočívá v nákupu. [2] To je beztak již v současnosti alternativou u podniků v oblasti služeb obyvatelstvu, kterým v důsledku rostoucího zadlužování se nedostává prostředků na zboží, které by mělo cenu vyšší. Nejspíše by mělo dojít k redukci pořizovacích cen. První možností je tlak na ceny dodavatelů, což je docela dobře možné, protože AČR je monopolnímu odběrateli v oblasti zbrojních a zabezpečovacích systémů. Z praktického hlediska zůstává tato reálná skutečnost, která sice neslibuje mnoho, ale přece jen něco. Například se nabízí šance redukce ceny u výrobců, včetně údržby, českých zbrojních systémů, jestliže by bylo možné exportními možnostmi dosáhnout degressi nákladů výrobců. Tuto cestu jsme si však sami zastavěli, na rozdíl od většiny ostatních zemí vyrábějících zbraně.

Významnější je redukce nároků. Ke znázornění tohoto přístupu uvedu základní přístup úspěšného provozu soukromého podniku. Postačující je ponechat, chybějící nezbytné pořídit a všeho vytouženého se vzdát. Jen z výsledků Nejvyššího kontrolního úřadu se setkáváme s celou řadou případů plýtvání a ne hospodárného vynakládání prostředků např. tím, že nakoupené prostředky nejsou nezbytně nutné k zabezpečení úkolů, tzn. že nejsou účelné. Přesto, že kontrolori nejsou nejzdatnější v problematice alokace zdrojů v obraně, neustále odhalují příklady skutečného plýtvání.

Po redukci potřeb a tlaku na dodavatele můžeme postupovat dále. Mělo by jít o dynamičtější majetkovou likvidaci. Jde o prodej nepotřebného zbrojního materiálu. Dalším výchozím bodem jsou úspory dosažené vlastním hospodařením, tedy snížení spotřeby jednotlivých vojenských zařízení, avšak bez poznání vlastních nákladů nejsme schopni říci, o jak velké úspory by mohlo jít. Možnosti úspor jsou omezeny – prakticky jde zpravidla o spotřebu energií, zatímco ostatní úspory nejsou klasickými úsporami prostředků. Úspory přispívají ke zvýšení kvality výkonů. Zvyšují tak kapacitu bez nutnosti zvyšování celkového vojenského rozpočtu. Bohužel po dlouhou dobu u vojenských zařízení k těmto úsporám scházely a někde schází podněty – teprve po dobu několika posledních let jsou v této oblasti patrné změny k lepšímu: převoditelnost ve věcném a časovém ohledu. Nyní je otázkou, zdali dosažené úspory nepovedou k redukci finančních prostředků vojenského rozpočtu.

Další cestou úspor je náhrada fixních nákladů náklady variabilními. U stávajících zařízení je efekt podobný jako u majetkové likvidace. Přenesení úkolů na třetí osobu přináší sice zisk státní pokladně, jsou to celkové výhody, ne však samotné armádě, pokud nebudeme znát vlastní náklady, tak abychom mohli efektivně zapojovat vnější zdroje.

2. Teoretické předpoklady propočtu nákladů a výkonů

Teoretickým předpokladem je objektivní vymezení pojmů [3], kategorií [4] a definic [5] v oblasti nákladů a výdajů a jejich sledování. Vycházíme z toho, že je nutná teorie pro poznání složitého procesu, který chceme řešit. Teorie jsou sice hodnoceny podle svých zásluh, podle toho, jak jsou úspěšné při řešení problémů, tj. při předvídání a vysvětlování skutečnosti, avšak žádná není schopna vyřešit všechny problémy (každá má své anomálie), a naopak žádná není při řešení problémů zcela bezúspěšná. Teorie jsou tvořeny většími diskursivními celky. Jsou to generalizované třídy faktů, smysluplné systémy vysvětlující vztahy mezi věcmi, formalizace jevů popsanými pojmy. Dají se chápat jako soubor pojmů a jejich vztahů racionalizující, predikující a vysvětlující svět; souvislosti mezi pojmy jsou testovatelné. Při vytváření teorie se postupuje od sbírání faktů přes jejich zobecnění a testování k vytvoření určitých zákonů. [6] Pojmy, kategorie a definice, které se v současnosti používají, mají rozdílný obsah a jsou zčásti používány rozličně. Příčina je v tom, že každé tvoření pojmů, kategorií a definic, je do určité míry svévolné a není následně falzifikováno. Pro lepší pochopení všech, kdo se na této činnosti podílejí, by bylo vhodné pojmy, kategorie a definice vysvětlit a navzájem vymezit. Především bude nutno definovat náklady, jedno z pojetí, které uvádíme, hovoří o tom, že náklady mohou být v účtování armády definovány jako penězi zhodnocená spotřeba statků a služeb pro dosažení příslušných výkonů. Podstatným znakem tohoto pojmu jsou spotřeba statků a služeb, relace k výkonu a zhodnocení přiměřenosti spotřeby. To znamená, že pojem nákladu může být používán jen tehdy, když v rámci podnikového výkonového procesu jsou přiměřené spotřeby vyhodnoceny cenami (náklady = množství spotřebovaných statků x hodnota (cena) statků). Výkonová relace by měla rozlišovat náklady od výdajů. Nikoliv platba, nýbrž provozní nasazení nějakého statku k dosažení výkonu je rozhodující, zda náklady vznikají. Moderní teorie nákladů zdůrazňuje, že mezi celkovými a jednotlivými náklady nemůže být žádný exaktní propočet podle příčinného principu. Připočtení se může provádět pouze podle principu identity, to znamená, že mohou být srovnávány jen tytéž náklady/výtěžky resp. vydání/příjmy, které je třeba přičíst stejným rozhodnutím.

Druhé členění nákladů pro plánování nestačí - má totiž pouze omezenou vypovídací schopnost: poskytuje informaci o výdajích na vstupy (co bude či bylo pořízeno, jaký materiál, služby apod.), není v něm však obsažena informace o účelu využívání zdrojů ve vazbě na plnění cílů, a s jakými náklady bude realizováno plnění cílů.

Důsledkem orientace plánování rezortu obrany na druhé členění výdajů je tak i faktická neprovázanost věcného a finančního plánování.

Pouhé stanovení druhového členění nákladů nedovoluje ani hodnotit, zda bude náklad vynaložen hospodárně a efektivně - teprve při plánování účelu, na který je náklad vynaložen, je možno hodnotit i hospodárnost a efektivnost, protože měřítko hospodárnosti a efektivnosti lze stanovit pouze ve vztahu k cíli vynaložení nákladů. Jde o konkrétní činnostně orientované programy, akce apod.

Před zavedením propočtu nákladů vzniká otázka, zda by nebylo účelné nejprve vedle existujícího hlásného systému účtování, vytvořit provozní účetnictví jako podklad pro propočet nákladů. Další možností by bylo přestavět systém účetnictví pro potřeby propočtu nákladů. Podstatnou roli hraje provozní účetnictví, které je zaměřeno na armádu, jemuž napomáhá systematika hospodaření, umožňující pružné a obranným nárokům odpovídající financování.

V podmínkách armády by se měly vytvořit nákladové účty. To je nanejvýš složitá situace a vyžadovala by spolupráci s odborníky z civilních průmyslových podniků.

Jako hospodářství krytí potřeb není armáda strukturována podle tržních hledisek. Zaměření na zisk a jisté postavení na trhu, tím jako stanovení cíle odpadají. Z toho plyne, že kontrola chování podniku na úrovni armády není jen úkolem propočtu nákladů. Vedle tohoto omezení, vyplývajícího ze stanovení cíle armády, chybějí tu také podstatné předpoklady ke kontrole jednání podniku, tak, jak se to provádí v soukromých podnicích. To však nevylučuje, že taková kontrola má v dílčích oblastech jisté možnosti a smysl.

Takovéto dílčí oblasti se vyznačují tím, že v nich je možné měřit výkon, a tím přiřazovat vzniklé náklady k dosaženým výkonům. Tento předpoklad je v první řadě v opravárenských závodech, ve výcvikových zařízeních a školách a ve vojenských nemocnicích. Jako prostředek kontroly chování podniku (provozu) by se mohlo v nákladovém účetnictví armády zjišťovat skutečné náklady vybraných míst. Srovnáním nákladů s předpokládanými veličinami (normami či plánem) je možno poznat odchylky od normy a analyzovat je z hlediska jejich příčin. [7] Propracování školení pracovníků nákladových míst o nákladech vznikajících na jejich úseku činnosti by vedla k posílení svědomitosti, a tím nepřímo ke zvyšování hospodárnosti.

Propočet nákladů by měl rozlišovat mezi druhy nákladů, nákladových míst a nositelů nákladů. Přitom by měl být propočet druhu nákladů základem a předpokladem pro propočet nákladových míst a nositelů nákladů ve vztahu k produktu a nebo službě, při spotřebovaných hmotných statcích a pracovních výkonech a jejich cenovém hodnocení. Jako důležitá zásada propočtu nákladů při členění druhu nákladů by měla být stanovena, zásada „jednotnosti“. Podle ní je třeba u druhu nákladů všechny připadající náklady připočíst jednoznačně. Při stanovení počtu druhu nákladů musí být respektována zásada hospodárnosti, To chápeme tak, že náklady by byly členěny jen potud, pokud to je pro armádu žádoucí.

Vedle plánu druhů nákladů by měl vzniknout plán nákladových míst, jenž by měl sloužit k účtování nákladů. K vytváření nákladových míst můžeme vytvořit i účtovací úseky. Takto vzniknuvší nákladové místo by bylo vymezenou jednotkou pro kontrolu, z toho by plynul větší tlak na kontinuální plánovací proces. Nákladové místo by mohlo být organizační plánovací jednotkou. Nejvýhodnější by bylo, kdyby nákladové místo bylo organizační plánovací jednotkou.

Účtování nákladů v souhrnu by mělo být seřízeno jako prostředek pro ten který sledovaný účel. Úkoly nákladového propočtu jako součást účetnictví armády **se musí řídit soustavně cíli této armády, potřebou bezpečnosti země a „produkovat“ odpovídající vojenské výkony při zachování principu hospodárnosti.** Tento propočet musí v první řadě vyvinout měřítko hodnocení pro přípravu jednotlivých rozhodnutí pro vytváření plánu armády a pro kontrolu jeho plnění a dát je k dispozici. V rámci těchto úloh by měl účet nákladů dbát na to, aby byly zjištěny skutečné náklady nákladových míst.

Teoretická fronta ve spolupráci s odborníky z praxe bude muset vypracovat měřítko srovnávání nákladů tak, aby podklady hodnocení pro druhy nákladů, místa nákladů a případně nositele nákladů postihovaly různé situace. Budou se muset vypočíst normativní hodnoty pro jednotlivé spotřeby. Výsledky, tj. informace z celkového rozsahu propočtu nákladů, je třeba statisticky připravit tak, aby byly jako podklady pro účely plánování vždy k dispozici.

V současné době je možné přistoupit k porovnání používaného příkazového – administrativního řízení s **řízením procesním, pomocí nákladů.** Při rozdílných typech řízení je nutno posoudit dosaženou hospodárnost v relacích mezi požadovaným cílem a vynaloženými

prostředky. Při volbě poměru mezi náklady a výsledkem musí být vybrána ta nejpříznivější varianta ve smyslu dodržení veškerých platných nařízení.

Požadavek na procesní řízení pomocí nákladů v armádě se střetává stále více s protichůdným diskutovaným vydáváním rozkazů, tzv. příkazovým nařizovacím prvkem, který sám v sobě není ekonomickým principem. V armádní praxi se ne vždy uvažuje o nejúčelnějším nasazením sil a prostředků vycházejících z dlouhodobě budovaných a propojených sdružených řídicích prostředků, není dostatek nezbytného času, sil a prostředků, jakož i poskytnutím patřičných práv k tomu, aby se velitel mohl rozhodovat a nařizovat dle měnící se ekonomické situace v odpovídajícím prostorově dostatečném čase pro jednání. Není zde možnost srovnávání cílů s přidělenými prostředky. Jako podstatný prostředek plánování, organizace a kontroly a vojenské činnosti by měl být zaveden **rozpočtově početní systém**. Je možné ho využít ke kalkulaci vojenských procesů, k vyčíslení konkrétních i dalších požadovaných nákladů. Praxe u vojsk by asi prokázala určité hranice, kdy náklady by byly převedeny čistě na peníze, které však těžko mohou vystihnout vojenské činnosti s podílem fiktivní hodnoty vojenského výkonného procesu. Proto by měly být použity k racionalizaci vojenských ekonomických procesů metody systémové analýzy, nauky o organizaci, analýzy výdajů, kalkulací požadavků a další matematicko-ekonomické metody. Šlo by vlastně o širokou škálu metod zpracování dat ve výpočtu nákladů armády v jednotlivých oblastech a úrovních jako jsou:

- ☐ nákladová místa,
- ☐ normované náklady nákladových míst,
- ☐ plánovaný propočet nákladových míst,
- ☐ účet nákladových míst,
- ☐ skutečné náklady nákladových míst včetně periodického zobrazení,
- ☐ propočet skutečných nákladů a normy nákladů,
- ☐ nositel nákladů,
- ☐ provozní materiální náklady,
- ☐ provoz nemovitostí,
- ☐ provozní náklady na infrastrukturu,
- ☐ hodnocení alternativních struktur,
- ☐ propočet nositelů nákladů,
- ☐ personální náklady.

V současné době jsou již vytvořeny v rámci finančního skladu sekce ekonomické předpoklady pro sledování nákladů. Máme dostatek informačních zdrojů o výdajích na vlastní činnosti, tak, abychom mohli provádět ekonomickou analýzu. K naplnění výše uvedených oblastí je možno provést celou řadu aktivit již v současnosti, jako např. provést analýzu současného stavu v oblasti vynakládání výdajů a návrhy na jeho transformační změnu z hlediska efektivní alokace vynaložených výdajů. Bylo by nanejvýš žádoucí, vytvářet další informační podporu pro sledování výdajů.

Místo ekonomické analýzy nalézáme také v logistické oblasti. Mohlo by jít o ekonomickou analýzu v případě oceňování nákladů a výnosů spojených s realizací programu nebo projektu. Bylo by možno využít ekonomickou analýzu pro oceňování investičních příležitostí, budoucích výnosů, rozhodování o výběru vhodných projektů a kapitálové rozpočtování na základě principu časové hodnoty peněz. To by umožnilo tvorbu a hodnocení alternativních investičních strategií. [8] To by zvýšilo roli ekonomické analýzy jako formálního oceňování nákladů

a výnosů spojených s realizací programu nebo projektu v logistické oblasti ve vojenském prostředí.

3. Skladba nákladů jednotky

Vlastní náklady by se měly vypočítávat na základě množství a druhu práce, kterou provádí. Délka pro sledování vlastních nákladů by měla být alespoň tříletá. Je tomu tak proto, aby se vyloučily nahodilosti, které provází jednotlivé činnosti. Vlastní náklady jednotky by měly zahrnovat všechny významné náklady spojené s vykonáváním aktivity jednotkou, které nejsou společné s ostatními jednotkami, zařízeními a nebo odděleními. [9] Vlastních náklady jednotky by měly být založeny na následujících nákladových kategoriích:

- ❑ Osobní náklady - platy, mzdy a ostatní výdaje spojené se zaměstnanci (příspěvky na stravu, vystrojení atd.).
- ❑ Náklady na materiál - pro odhad spotřebovaného materiálu se použijí účetní data z předchozích období. Při určování nákladů na materiál je potřeba vzít v úvahu plnou pořizovací cenu, tzn. kromě samotné ceny materiálu je nutno připočíst náklady spojené s dopravou, manipulací, uskladněním a následnou likvidací.
- ❑ Ostatní jednotkové náklady:
 - Odpisy - Odpisy představují náklady spojené s vlastnictvím a spotřebu zařízení v průběhu jeho životního cyklu. Vzhledem k tomu, že v současné době není stanovena velikost odpisů na zbraňové systémy, nosiče, velikost odpisů pro jednotlivé roky se určí tak, že se pořizovací cena zbraňového systému, nosiče nebo platformy zbrojního použití vydělí počtem let životního cyklu produktu. Pokud došlo k nabytí zařízení, které nemá vojenský charakter způsobem, kdy není známá pořizovací cena, určí se tato průzkumem trhu nebo znaleckým posudkem.
 - Náklady na kapitál.
 - Pronájmy - pronájmy se platí za využívání pozemků, budov, dlouhodobého majetku atd.
 - Údržba a opravy - do této kategorie se zahrnuje i modernizace.
 - Cestovné - náklady se dají zjistit velmi přesně.
 - Ostatní náklady - přímé náklady, které nelze zařadit do žádné z předchozích kategorií.
- ❑ Nepřímé náklady - lze rozdělit na dvě hlavní kategorie. První z nich zahrnuje ty náklady, které nelze stoprocentně přiřadit k aktivitě, která je předmětem nákladů, ale je spojena s řízením a podporou této aktivity. Druhou kategorií jsou administrativní náklady spojené s činnostmi nadřízených stupňů ve prospěch této aktivity.
- ❑ Dodatečné náklady.

Celkové vlastní náklady jednotky by se měly vypočítat jako součet: Osobní náklady, Náklady na materiál, Ostatní jednotkové náklady, Nepřímé náklady a Dodatečné náklady.

Budeme-li sledovat celkové vlastní náklady, můžeme velmi dobře dále plnit následující úkoly, mezi které mohou patřit:

- ❑ Analýza současného stavu v oblasti vynakládání výdajů (tzv. institucionální alokace) a jeho důsledky s ohledem na zákon č. 320 o finanční kontrole.
- ❑ Analýza cílového stavu – programově výkonové rozpočtování se střednědobým výhledem.

- ❑ Zavedení výkonnostního auditu (tvorba metodik pro audit ex ante, audit ex post) v duchu požadavků zákona.
- ❑ Metodiky a sledování efektivity a účelnosti výdajů (metodika tvorby hodnotících kritérií pro hodnocení výdajových programů, metodika přiřazování a výběru hodnotících technik, včetně výběru hodnotící metody pro analýzu výdajů).
- ❑ Metody nákladově užitkové analýzy výdajových programů.
- ❑ Aplikace metod minimalizace nákladů (CMA), analýza efektivity nákladů (CEA), analýzy nákladů a přínosů (CBA) a analýzy nákladů užitku (CUA) pro hodnocení výdajových programů (kontrola ex ante, kontrola ex post).
- ❑ Zpracování metodiky tvorby a hodnocení výdajových programů.
- ❑ Metodika postupu při použití kvalitativních a kvantitativních metod hodnocení výdajových programů.
- ❑ Postup při použití kvantitativních metod pro hodnocení výdajových programů a měření výkonnosti nákladových středisek v metodice programové výkonnostního rozpočtování.
- ❑ Problém (optimalizované) restrikce výdajových programů.
- ❑ Postup při aplikaci kritérií 3E (sledování efektivity vynaložených výdajů z hlediska hospodárnosti, z pohledu vztahu nákladů a výstupů a z hlediska kvantifikace účelu vynaložených výdajů). Případové studie.
- ❑ Použití nákladově výstupových metod pro hodnocení výdajových aktivit.
- ❑ Metody měření užitku výdajových programů.
- ❑ Použití stupnic a vah k hodnocení výdajových programů.
- ❑ Praktická aplikace stanovení užitku výdajových programů (hodnocení na základě metody RS, SG, TIO).
- ❑ Hodnocení výdajových aktivit na bázi stupnic.
- ❑ Hodnocení výdajových programů ordinárními stupnicí.
- ❑ Hodnocení výdajových programů kardinálními stupnicí.
- ❑ Hodnocení užitných vlastností výdajových programů, jejichž kritéria nelze stanovit číselně (aplikace zákona č. 40 o veřejných zakázkách, resp. Vyhlášky č. 240 o informačním systému a ekonomickém hodnocení nabídek).
- ❑ Stanovování vah pro hodnocení výdajových programů.
- ❑ Kalkulace nákladů a výdajových programů v metodice stálých a běžných cen.
- ❑ Použití peněžních metod pro hodnocení výdajových aktivit nereprodukčního charakteru výdajových programů.
- ❑ Vytvoření speciálních rozhodovacích tabulek pro hodnocení výdajových programů.
- ❑ Kalkulace nákladů u výdajových programů v metodice běžných cen a stálých cen.
- ❑ Metodika zapojování vnějších zdrojů sestavená na základě poznání vlastních nákladů.

4. Metodologické přístupy ke sledování nákladů a výdajů

Chceme sledovat náklady a výdaje na jednotlivé činnosti, pak zde vyvstává základní otázka, jakou metodologií [10] a jaké předpoklady musí být plněny. Musíme si také odpovědět na otázkou jak metodiku výzkumu uplatňovat. [11] Zůstávají tu však i další oprávněné otázky. Diskuze o nich jsou mnohostranné. Překvapujícím způsobem se však omezují zpravidla

na rozšíření podnikovo-hospodářských postupů v prostředí armády. Zavedení těchto nástrojů není samozřejmě samoúčelné. V metodologickém postupu by mělo jít především o stanovení zásadního a konkrétního cíle, transparentnost nákladů, výkonů, odpovědnost za náklady, transparentnost výkonů, operacionalizovatelných zadaných cílových úkolů. Souvislost mezi přidělením úkolu a přidělením prostředků. Svoboda jednání, propočet nákladů a výkonů, kontrola. [12]

Měli bychom si **zásadně určit cíle** a to tak, aby se použitelné finanční prostředky k dosažení vojenských úloh vynakládaly efektivně, k tomu se zavedla hospodářská kritéria v procesech velení a aby se tím tyto procesy kvalitativně zlepšily. [13] Přitom jsou vojenské úkoly a z toho plynoucí nároky na výkony vždy východiskem těchto ekonomických úvah. Toto stanovení cíle bychom mohli odvodit z poznatku, že v období napjatosti veřejných financí bude cílené nasazování zdrojů pečlivě plánované a pak zodpovědné zacházení se zmenšenými prostředky je nepominutelným předpokladem pro udržování připravenosti k použití moderních zbraňových systémů, kterými je armáda vybavena.

Schéma 1: Metodologické předpoklady aplikace účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti



V případě **konkrétního stanovení cíle vycházíme z toho**, že efektivní a výkonné nasazení zdrojů je možné jen v rámcových podmínkách, které doposud v AČR nejsou nebo existují jen v omezené míře. Nad těmito cíli „efektivnost“ a „výkonnost“ by měla stát aplikace rámcových podmínek ve vztahu k nárokům moderního velení a rozhodování, a to konkrétní stanovení cíle. [14] V jednotlivostech by to mělo znamenat:

- vývoj a zavedení metod, jimiž mohou být prokazovány náklady rozhodování, kdy by došlo k transparentnosti nákladů,
- výstavba systému, v němž ten, kdo má podat určitý výkon, je odpovědný také za náklady s ním spojené, hovořili bychom o odpovědnosti za náklady,
- vyvinutí a zavedení metod, které to umožní, výkon objektivně prokazatelných a hodnotitelných akcí, pak můžeme hovořit o transparentnosti výkonu,
- vyvinutí a zavedení metody přidělování úkolů, u nichž je požadovaný výkon kvantitativně i kvalitativně jasně definován, tím můžeme dojít k operacionalizaci cílových záměrů a předpokladů,
- vývoj a vytvoření systému předpokladů plnění úkolů, v němž úkoly a prostředků jsou vybilancované, resp. jsou ve spojitosti,

- ❑ vyvinutí a zavedení metod předložení účtu, jimiž se souvislosti nároků na výkon a k tomu přikázané prostředky při právě splněných výkonech a spotřebovaných prostředcích mohou vždy prokázat,
- ❑ vytvoření nezbytné svobody jednání, aby se tak i na nižších úrovních řízení mohla realizovat ekonomická opatření.

Proč právě takového stanovení cíle? Podrobné zkoumání ukazuje pozadí a nezbytnost takového procesu přeměny. Analyzujeme-li problematiku **transparentnosti nákladů**, pak za zmínku stojí připomenutí obchodně hospodářské systematiky. Řeč o tom, že procesní plánování nám vše vyřeší, i bez transparentnosti nákladů, není na této bázi možná. Nepočítá se tu s hospodařením orientovaným podle vydání a považuje se to dokonce za nevhodné. Proto potřebujeme jako bezpodmínečný předpoklad pro účinné nasazování prostředků propočet nákladů, který umožní ekonomickou kontrolu a připouští řízení záměrů.

Pouze malou část z činnosti nebo ze záměrů vzniklých nákladů se musí za daných postupů zodpovědět na místě, které náklady vyvolává, tak by mělo dojít k naplnění **odpovědnosti za náklady**. Náklady se podle daných úkolů evidují. Odpovědnost za náklady zůstává pouze v oblasti zdrojů, včetně zásob, které jsou na daném výkonovém místě účetně evidovány. Bez odpovědnosti za vzniklé náklady přece neexistuje žádná pobídka k ekonomickému jednání. Každý zná jednotlivé příklady, jako např. dopravu osob nákladním automobilem T 815, namísto přepravy mikrobusem anebo lehkým terénním vozem. Sem může například přesun po vlastní ose, když je zde rozšířena železniční síť apod. Avšak zde se dostáváme do další roviny, tzv. přesunu nákladů z vlastního dosahu odpovědnosti do anonymity centrálně obhospodařovaného titulu. To přesunutí je v rámci stávajícího systému srozumitelné, avšak není zastupitelné z hlediska ekonomického. Cílem by mělo být, aby odpovědnost za náklady a z nich vzniklé výkony byly v jedné ruce. V současné době se touto otázkou nikdo hluboce nezabývá, a přitom tato myšlenka, kterou dlouhodobě vyjadřujeme, je klíčem k efektivní spotřebě ekonomických zdrojů.

Navrhovaný metodologický přístup vyžaduje i rozvedení tzv. **transparentnosti výkonů**. Vycházíme z toho, že uvažování o nákladech v podmínkách AČR má smysl jen potud, když se nahlíží ve vztahu k výkonům, jimiž jsou dané náklady vyvolány. Nejsou-li náklady přiřazovány k odpovídajícím výkonům, pak nemá jakékoliv zpracování nákladů smysl. Zachycují-li náklady správně dosažené výkony, může se posoudit, zda je požadovaný výkon definován co do kvantity i kvality.

Tato myšlenka, kterou je možno teoreticky snadno vyvodit, vede v praktické transpozici k četným diskuzím. Hlavní bod kritiky se objevuje v otázce, *zda je vojenský výkon vůbec kvantifikovatelný*. Jednoznačně se nedá na tuto otázku odpovědět vůbec kladně. Je scestné kvantifikovat nasazení a všechny aspekty vojenských výkonů. Je však exaktní opak správný? Ve vojensko-odborné literatuře nalézáme celou řadu pokusů o definování nákladů a přínosů např. u vojenských operací. [15] Otevírají se všechny aspekty vojenského výkonu pouze cvičenému oku a zhodnocení vojenského velitele a jiným způsobem je nelze zachytit? Pravda je někde uprostřed. Seriozní posuzování výkonů a efektivnosti vyžaduje, aby na všech úrovních velení byla vůle podřídit se objektivním měřitelným a posuzovatelným kritériím. Závěrečné zhodnocení učiní po uvážení všech věcných stránek a informací, vždy jen zodpovědný vojenský velitel. [16] Hodnocení výkonu vyžaduje existenci jasných **operacionalizovatelných zadaných cílových úkolů**. Ty se musí odvozovat logicky správně od nejvyšší úrovně velení

až dolů. Jen tak je možné srovnání má být/je. Postupy při stanovení (přidělování) úkolů se musí konkretizovat s tímto cíleným směrem. Jinak není hodnocení výkonu, a tím posouzení efektivity, možné.

V rámci dnešních postupů se úkoly přidělují bez hlubší ekonomické analýzy, asi proto, že chybí sofistikované metody tvorby standardů bez těsné **souvislosti mezi přidělením úkolu a přidělením prostředků**. Na jedné straně to vede k tomu, že naléhavě potřebné částky pro stěžejní úkoly se vází na nesprávné místo, na druhé straně pak je tu následek v podobě často nereálných požadavků úkol/prostředek. Tento stav pak nesmírně zatěžuje řídicí ekonomický personál, pokud se požaduje změna v čerpání finančních prostředků. Odpovědnost za náklady jako báze pro efektivní nasazení zdrojů proto vyžaduje plánovanou kumulaci udělených úkolů na základě standardů činností a pak můžeme hovořit o efektivním přidělení prostředků. Ten, kdo úkol přiděluje, musí dát k dispozici i odpovídající prostředky.

Řízení zdrojů je možné jen tehdy, když je v každém okamžiku známo, jaké zdroje byly již spotřebovány, jaké prostředky jsou ještě k dispozici, které výkony byly již realizovány a které jsou ještě otevřené. Toto nám umožní **účtování**. V současné době naše účetní osnova sleduje však jenom úbytek prostředků, které byly přiděleny nákladovému středisku, nikoliv však vznikající náklady. Účetnictví, které v agregované formě uvádí celkovou spotřebu prostředků a podání výkonů do souvislosti (vzájemného vztahu), není při existujícím hospodaření možné. Domníváme se, že by tento stav mohl být změněn, pokud se zavede periodické předkládání účtů a bilancování vztahu náklady/výkony jako součásti časově změřeného nástroje velení.

Hospodárné jednání je možné jen tehdy, když je tu ve stanoveném rozsahu **svoboda jednání**. Svoboda jednání nám umožňuje z hlediska hospodárnosti realizovat smysluplná opatření, která neohrožují plnění stanoveného úkolu. Jestliže v armádním prostředí je všechno reglementováno ústředními záměry, interními normotvornými akty a dalšími podmínkami, nemůže se odpovědnost za zdroje vůbec vyvinout. Druhý problémový okruh zahrnuje skutkové podstaty vojenskoekonomického rozhodování. Zde je třeba zkoumat stupně volnosti (svobody), které mohou být určovány nositeli rozhodnutí podle vlastního mínění. Při funkčním posuzování jsou ve středu pozornosti funkce hospodářské výkonnosti (zajištění a provedení výkonu).

Když se vytvoří z výše popsaných jednotlivostí souborný obrázek, pak bude celková představa o cílech zřejmá. Když vyjdeme z operacionalizovatelných cílových předpokladů, tj. úkolů stanovených vzhledem ke kvalitě a kvantitě, může být na bázi poznání struktury nákladů realizováno rozdělení úkolů a z toho odvozené přidělení zdrojů v hierarchické formě až na úroveň jednotek, nákladových středisek. Cílem tu je zabránit, aby úkoly nemohly být vykonávány bez přidělení zdrojů k nim patřících. Přidělování těchto zdrojů znamená, že odpovědný velitel, náčelník má moc rozhodovat o použití těchto prostředků, přičemž přejímá odpovědnost za jejich hospodářské využití při plnění daného úkolu.

Odpovědnost za plnění nákladů a výkonů v podmínkách nákladového střediska má velitel, odborný náčelník, a ten musí na svém místě podávat informaci o nákladech vzniklých v rámci daného úkolu. Průhlednost výkonu nákladového střediska ukazuje na to, které úkoly již jsou splněny a které jejich části zůstávají ještě otevřené. Souhrnné vedení těchto informací podává zprávu o tom, kde ještě nejsou požadavky na výkony splněny a jaké prostředky jsou ještě k dispozici pro vyrovnaní deficitů ve výkonech. Příslušný vedoucí nákladového střediska by mohl přidělené zdroje v rámci své odpovědnosti za náklady příslušně „přesunout“. Tento přesun by byl možný jen s cílem splnit stanovené úkoly. V případě, že by došlo k úspoře pro-

středků, a to předpokládáme, mohou být a měly by být využity pro splnění jiných úloh, u nichž je ještě anebo vznikl deficit. Nastane-li situace, kdy jsou splněny všechny úkoly, vznikne tak úspora, která může být přesunuta na jiné nákladové hospodářství, podle rozhodnutí sekce ekonomické. Je třeba brát v úvahu i „odměnu“ pro šetřící nákladové středisko. Musíme hledat osobní a finanční zainteresovanost na ušetřených prostředcích. Zde je jedno velké nebezpečí. Pokud budou nesprávně nastaveny standardy, může dojít k lehkému procesu úspor a nebo naopak. Nadměrné plnění úkolů je třeba hodnotit negativně a musíme se ptát – z jakých důvodů mohlo dojít k nadměrnému plnění?

Účinnost a efektivnost se musí posuzovat na všech úrovních velení. Každá úroveň velení se omezuje přitom na údaje a informace, které jsou nezbytné pro splnění vlastního úkolu a které jí tím přísluší. Navíc k dalším poznatkům dostává odpovědný velitel informace o stavu a vývoji v oblasti, která mu přísluší. Tyto informace by mohl získávat z finančního skladu. To, jak je zhodnotí a zváží, podléhá jeho rozhodnutí. [17]

Uvedená filozofie popisuje možný přístup k odpovědnosti za náklady a výkony. Je zde kardinální otázka, zda má smysl nebo je žádoucí tento proces realizovat. To znamená, že se musíme v první řadě zabývat těmito tématickými komplexy a teprve v druhé řadě jednotlivými nástroji, které se teprve vyvíjejí a musí být podle jejich využití v rámci konkrétních zámyslů přizpůsobeny. Již na této konferenci o jednotlivých nástrojích budeme hovořit. Upozorňuji, že by bylo vhodné rozpracovat takové oblasti jako jsou: **propoččet nákladů a výkonů**, protože to je základní instrument, na němž by měl stavět systém transparentnosti nákladů a výkonů. V akademických diskuzích se soustřeďujeme na nákladovou stránku. Stabilní propoččet nákladů je podkladem pro další rozvahy a opatření. Musí být tudíž vykonán jako první krok. Je nyní ještě náročný, jak časově, tak i vynaložením práce, a nebere doposud v úvahu dostatečně konkrétní potřebu v rozhodování. Zároveň by měla probíhat kontrola. Znalost nákladů by napomohlo finanční kontrole. V metodách finanční analýzy jsou zpracovávány zjištěné údaje a z nich odvozené ukazatele. Obecně lze úlohu managementu, tedy i v AČR, vyjádřit mnohými úkoly, které zahrnují, kromě jiného, i analytickou a kontrolní činnost vztahující se k hospodářské stránce procesů uvnitř řízeného objektu. Za tímto účelem musí umět management využívat výstupy z účetnictví, musí vědět, jakou mají ukazatelé vypovídající schopnost, jak odráží realitu a jak na ní reagovat.

Kontrola by nám podle daných rovin přinášela souhrnné informace v podobě čísel, dat a faktů, které rozšiřují podklad pro rozhodování odpovědného vojenského velitele. Ke kontrole by se používaly jen agregované údaje z podřízeného stupně, které jsou potřebné pro porozumění úkolům. Celý proces ekonomického řízení zdrojů s cílem zvyšování hospodárnosti a efektivnosti můžeme znázornit na schématu 2.

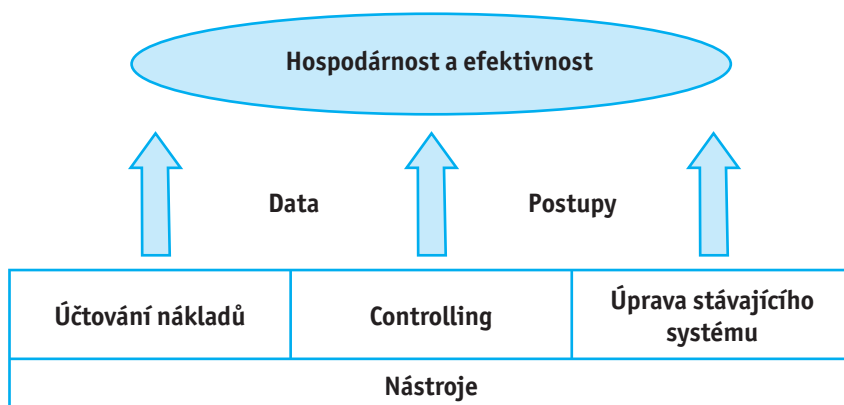
Důležité místo v tomto procesu má controlling. [18]

5. Využití nákladů v obchodních operacích v prostředí obrany

V podmínkách AČR navrhujeme, aby byl zřízen systém, jenž by umožňoval na základě nákladů sledovat jak náklady, tak i výnosy armádních aktivit spojených s nákupem a opravami v soukromém sektoru. To předpokládá, že v podmínkách armády by mohly být účtovány výkony stejnými způsoby, jakými se to běžně děje při podnikání v soukromém sektoru. Mohl by např. vzniknout Fond obranných obchodních operací na sekci ekonomické MO, a prostřednictvím spojením zásob jednotlivých druhů vojsk přes (asi) Ředitelství logistické a zdravotnické pod-

pory. Tento fond by měl zabezpečovat mechanismus financování pro strukturu v rámci MO a absorbovat rizika vyvstávající v souvislosti s plánováním investičních programů pro údržbu a zásobování v soukromém sektoru. To vyžaduje **nové pojetí struktury ministerstva obrany, vertikálně i horizontálně by se mělo jednat o podnikatelskou korporaci**, která uspokojuje potřeby ozbrojených sil. dodávkou různých produktů a služeb. Jako podnikatelský subjekt musí ministerstvo obrany přizpůsobovat své transakce, systém řízení a organizační strukturu měnícímu se bezpečnostnímu a tržnímu prostředí. Jestliže bychom zavedli model měření vstupu a výstupu umožňující měřit efektivnost transakcí, pak bychom přispěli ke zvýšení efektivní alokace zdrojů v prostředí obrany. [19]

Schéma 2: Struktura procesu zvyšování hospodárnosti a efektivnosti ve vojenském prostředí



Byl by to fond, který prodává MO a dalším uživatelům zboží a služby spojené s podporou. Jednotlivé síly by tyto transakce uskutečnily prostřednictvím svých pracovních skupin, přičemž by se měly používat ceny nezbytné na úhradu materiálu a provozních nákladů. V dlouhodobé perspektivě tento fond by představoval fond pro MO s nulovým ziskem – tj. platby za zboží v rámci nákupních aktivit by se přesně měly rovnat odpovídajícím nákladům. Základní rozdíl mez fondem MO a způsobem, jakým fungují služby, údržba a výroba v soukromém sektoru, spočívá v tom, že komerční podniky usilují o zisk. To v případě tohoto „vojenského“ fondu by odpadlo. Mezi uživatele fondu by patřila jakákoliv součást MO či jakákoliv organizace, úřad či jiná složka působnosti AČR.

Cílem fondu by mělo být napomáhat zabezpečení následujících úkolů:

- ❑ poskytnout efektivnější nástroje kontroly nákladů potřebných pro zabezpečení aktivit,
- ❑ nabídnout nástroje, které umožní efektivnější a pružnější financování, rozpočtování a účtování nákladů v prostředí MO,
- ❑ napomáhat zakládání a identifikaci kontraktačních vztahů mezi aktivitami MO a těmi aktivitami, které rozpočtují cílové produkty a služby v soukromém sektoru,
- ❑ projektovým manažerům aktivit poskytovat finanční pravomoci a pružnost v rozhodování, které jsou potřebné při efektivním zabezpečování živé síly, materiálu a dalších zdrojů,
- ❑ podporovat větší míru spolupráce přes vzájemné poskytování služeb mezi jednotlivými složkami a agenturami MO,

- ❑ usnadnit rozpočtování a vykazování nákladů finálních produktů,
- ❑ posuzovat jaké důsledky z hlediska nákladů mají alternativní řešení.

Prostřednictvím pracovních skupin by fond prodával produkty a služby MO, ozbrojeným silám a dalším uživatelům. Měl by také umožnit subjektům aktivit (zákazníkům), aby nakupovaly podporu od pracovních skupin za ceny, které pokrývají materiál a provozní náklady. Tím by došlo k poskytování větší transparentnosti a zúčtovatelnosti a zvýšila by se kontrolovatelnost účtů. To by také mohlo znamenat, že se vytváří tlak na pracovní skupiny, aby poskytovaly kvalitní produkty a služby za nejnižší ceny, a zároveň se poskytují rozhodovacím orgánům MO informace, které potřebují pro efektivní management zdrojů.

Vzhledem k tomu by bylo vhodné zavést kontrakt typu „zodpovědnost za výkon celého systému“ Je to kontrakt, v němž je dodavateli ze soukromého sektoru dána zodpovědnost za zabezpečení údržby a za management zásobovacího řetězce. Při využití vlastního logistického systému. Tato praxe by měla být podporována rozmanitými iniciativami směřovanými na reformu akvizičního systému a rozmanitými směrnici na úrovni MO. Kontrakty typu „zodpovědnost za výkon celého systému“ mohou být za jistých podmínek velmi užitečné. Rozdíl mezi způsobem, jakým vykazují finance dodavatelé, a jakým je vykazuje Ředitelství logistické a zdravotnické podpory, vyplývá z jednoho základního faktu, dodavatel je schopen účtovat své náklady resp. vykazovat své náklady na úrovni každého systému. [20]

Bylo by vhodné vypracovat řešení založená na informačních technologiích pro účtování vládních nákladů spojených s činností AČR. Jeví se to jako nejrozumnější způsob identifikace nákladů na úrovni zbraňových systémů, který umožňuje využívání dat pro potřeby rozhodovacího procesu v reálném čase. I když se jedná o řešení, jehož implementace je velmi náročná, pokud se začne s budováním interaktivního „datového skladu“ od samého počátku, umožní to, aby daný systém automaticky využíval data v reálném čase tak, aby se rozhodování mohlo opírat o zcela aktuální informace. Snadný a pohotový přístup k údajům o vládních nákladech by měl představovat značné zlepšení, ať již by se jinak jako nejefektivnější (z hlediska daňového poplatníka či zbraňového systému) nejevil. Snadný a pohotový přístup k datům potřebným pro rozhodování v prostředí armády zároveň umožní přiblížit se ve větší míře k osvědčeným způsobům fungování firem soukromého sektoru.

Závěr

Ozbrojené síly mají za úkol řešit aktuální a potenciální vojensko-ekonomické problémy pomocí nauky o provozním hospodářství. Není přitom žádná okolnost, která by bránila ozbrojeným silám dosažení nejvyššího stupně účelnosti a efektivnosti nasazených prostředků, to se shoduje také s cíli podniků v soukromém sektoru.

Vojensko-ekonomické problémy, které mají být řešeny pomocí nových metod, vystupují především při optimalizaci zbraňových systémů, při problematice vlastní výstavby ozbrojených sil, při optimalizaci vytváření jednotek a při provozu vojenských činností. Mělo by se to týkat se organizačních opatření k podpoře vojenské výkonnosti, logistických problémů, ekonomických otázek obrany, personálních problémů (optimální doba služby, optimální personální struktury, využívání potenciálu záloh), optimalizace kombinace personálu a prostředků v jednotkách, jakož i osobní výstroje, problémy měření výkonů a mnohé jiné. Jako východisko vidíme podnik, který má pět subsystémů:

- ❑ **Cílový systém:** slouží jako orientační přístup, musí být definovány zvláštní cíle pro výkony a hierarchie jejich cílů.
- ❑ **Systém faktorů nasazení:** musí být brány do úvahy zvláštnosti jejich opatřování.
- ❑ **Systém prováděcích funkcí:** musí pojednávat o základních funkcích, tzn. musí být stanoven výkon, rozsahu zhodnocení výkonů.
- ❑ **Systém provozních cyklů životnost.**
- ❑ **Systém funkcí řízení:** zde se jedná o oblasti plánování, organizace a managementu.

Vcelku zjišťujeme, že racionální myšlení a některé provozně ekonomické postupy a metody již pronikly do vnějších oblastí a vedlejších funkcí vojenských výkonů, avšak neposunuly se ještě k funkci jádra, tzn. že nedošlo ke koncipování postupů, metod a procesů v celoar-mádním rozsahu. S obavami sledujeme, že žádoucí diskuze o provozní ekonomice by mohla být potlačena strukturálními inovacemi armády.

Pokus o efektivní alokaci zdrojů v prostředí ozbrojených sil podle nákladů a výkonů je nutno chápat jako šanci. Je to paradigma nové doby, nové situace. Zavedením tohoto postupu by armáda vstoupila do nové oblasti. Není tedy žádným hotovým produktem, který může být zaveden do jednotky v jediném dni. Základní myšlenky jsou známy, musí však být nyní naplněny životem. Účtování nákladů v podmínkách ozbrojených sil, přes mnoho kladů, nelze plně použít ve všech situacích. Ale na druhé straně je nutno poukázat na to, že účetnictví musí sloužit k tomu, aby mohly být získány správné poznatky a provedena správná rozhodnutí. Zlepšení hospodárnosti v AČR patří k centrálním úkolům.

Moderní teorie nákladů zdůrazňuje, že mezi celkovými a jednotlivými náklady nemůže být žádný exaktní propočet podle příčinného principu. Připočtení se může provádět pouze podle principu identity, to znamená, že mohou být srovnávány jen tytéž náklady, které je třeba přičíst stejným rozhodnutím. Z toho plyne podpora rozhodnutím, která vzniknou na základě metody počítání dílčích nákladů. Nedbání tohoto poznání vede často k tomu, že potenciál ekonomických úspor je porovnáván s celkovými náklady, což nutně vede k chybným výsledkům. Efektivní alokace vyžaduje zpřesnění dílčích nákladů, aby se vyloučila chybná manipulace.

Kalkulace nákladů by mohla také probíhat v prostředí posuzování efektivní spolupráce např. v oblasti programů bezpečnostních investic. Může jít o použití analýzy metod rozpočtování založené na výkonnosti a kalkulaci nákladů, založených na výkonnosti. Jde o to, abychom zvládli analýzu tří prvků podnikatelské činnosti organizace - zdrojů, činností a výstupů. [21]

Rozhodujícím krokem ke zvýšení efektivnosti a hospodárnosti je znalost vlastních nákladů. Plánování v rezortu obrany není orientováno na plánování výstupů (výkonů; činností realizovaných k plnění cílů) a jejich nákladů. To vede k tomu, že není možno stanovit, jak hospodárně a efektivně mají být zdroje užity a zda stanovené cíle bude či nebude možno realizovat, jakým konkrétním způsobem (co, kdy, kde, jak, s jakými prostředky, s jakou prioritou a proč má být realizováno a kdo to bude realizovat ke splnění stanovených cílů). Následně nelze analyzovat ani hospodárnost a efektivnost užitých zdrojů. Zkušenosti velkých organizací se zaváděním rozsáhlých racionalizačních programů ukazují, že je nezbytné centrální řízení tohoto procesu. Znalost kalkulace nákladů na základě výkonnosti by přispělo k efektivní alokaci zdrojů v obraně.

Poznámky:

- [1] Touto otázkou v případě outsourcingu se zabývá článek: KRČ, M., PICKA, J. Přístup k outsourcingu v ozbrojených silách USA a některá doporučení pro AČR. In *Vojenské rozhledy*, 2006, č. 1.
- [2] Postupy hodnocení veřejných zakázek jsou uvedeny: Sborník materiálů z teoreticko-praktického semináře *Hodnocení dodavatelů v rámci akvizičního procesu AČR*. Brno 2005. ISBN 80-7231-122-0. Je také všeobecně známo, že v akvizičních programech existuje přímá vazba mezi růstem nákladů a neefektivním uplatněním metod systémového inženýrství. Jestliže bychom dovedli tento nedostatek odstranit, získali bychom nemalé finanční prostředky. Měli bychom používat moderní manažerské metody. Z toho vyplývá požadavek, aby každý akviziční program měl plán systémového inženýrství pro každý kritický bod, ve kterém se rozhoduje o dalším pokračování programu. Podle: WYNNE, M, SCHAEFFER, M. Revitalization of systems engineering in DoD. In *Defense AT&L*, 2005, č. 2, s.14, 16.
- [3] Pojem je tvořen slovy, reprezentuje určité významy, je součástí vět. Pojmy mají složku denotační a konotační. Denotace vypovídá o tom, na co referujeme (označované), má vztah k observačním větám. Konotace jsou přidáné další významy, které nejsou bezprostředně s pojmem spojené. Pojmy individuální jsou jednoduché, spojené s denotacemi, používané v přirozeném jazyce. Pojmy obecné jsou spojeny s konotacemi, patří k vědě, vytvářejí vědecký jazyk. Pojmy odpovídají na otázku „co“? V metodologii vědy vyjadřujeme objekt poznání v přesně vymezených pojmech. Tomu říkáme první transformace. Následně můžeme formulovat soudy a výroky.
- [4] Kategorie jsou vyjádření podstatné vlastnosti objektu v nejobecnějším pojmu. Je to základní a nejobecnější pojem vědy. Pojem se stává kategorií, když pro tento pojem nemůžeme nalézt obecnější, nadřazený pojem.
- [5] Definice je slovní vymezení (obsahu) pojmu, výklad významu slova (termínu, výrazu) uvedením jeho podstatných znaků a rozšiřujících vlastností, nesmí obsahovat záporny, musí být jednoznačná a přehledná.
- [6] Zákon je tvořen větami. Jsou to tvrzení, u kterých můžeme určit jejich pravdivostní hodnotu nebo argumenty. Zákony odpovídají na otázku „jak“?. U zákona tedy platí, že se jeho platnost vztahuje ke všem zahrnutým jevům, procesům, stavům či vztahům, a to vždy a všude.
- [7] GAUSE, C. Die Ökonomisierung der Bundeswehr. *Strategische Neuausricht und organisationskulturelle Rahmenbedingungngem*. Wiesbaden 2004, s. 23.
- [8] RUSSELL, S. Logistics investment opportunities. In *Air Force Journal of Logistics*, 2003, č.3, s. 23, 43.
- [9] Jak postupovat při sledování nákladů navrhol již v roce 2003 HOLCNER, V. Sledování nákladů výcviku pomocí nákladově-procesní metody. In *Vojenské rozhledy*, 2003, č. 4, s. 141-145.
- [10] Metodologie je vyjádřením základního přístupu ke zkoumaným jevům, také se týká algoritmu badatelských postupů a metod používaných (způsob použití) v rámci procesu poznání.
- [11] Pojmům metodologie a metoda jsou blízké pojmy „metodika“ a „technika“. Jejich blízkost vede často k nepřesnostem při jejich používání. Metodikou vědeckého poznání rozumíme algoritmus poznávacích operací, uplatnění výzkumných metod a způsobů jejich použití. Je-li obsah metodologie a metody determinován především objektem poznání, pak obsah metodiky je determinovaný i cíli, potřebami a možnostmi subjektu. Je to konkrétní návod, jak v daných specifických podmínkách při studiu konkrétního výzkumného problému realizovat požadavky vědecké metody použitím dostupných výzkumných metod.
- [12] O těchto otázkách bylo poprvé veřejně diskutováno na semináři *Datový sklad a jeho místo v řídicích procesech MO*. Praha 5. prosince 2002.
- [13] GAUSE, C. Die Ökonomisierung der Bundeswehr. *Strategische Neuausricht und organisationskulturelle Rahmenbedingungngem*. Wiesbaden 2004, s. 21.
- [14] GAUSE, C. Die Ökonomisierung der Bundeswehr. *Strategische Neuausricht und organisationskulturelle Rahmenbedingungngem*. Wiesbaden 2004, s. 24.
- [15] V americkém vojensko-ekonomickém časopise *Air Space Power Journal* je široce popisována otázka hodnocení nákladů a přínosů vojenských operací také z ekonomického hlediska. Je zde zdůrazněna analýza a význam definování požadovaných přínosů vojenských operací a ocenění přímých a nepřímých nákladů, na jejich dosažení pro procesy strategického rozhodování. Zdůrazňuje se význam vlivu nových technologií na snižování přímých nákladů na vedení boje. Podle: WEEKS, M. Cost-Benefit Economics. In *Air Space Power Journal*, 17, 2003, č. 3, s. 27-37.
- [16] O těchto otázkách pojednává studie, která vznikla pod vedením plk. Ing. Zdeňka Zbořila, Ph.D. náčelníka ekonomického odboru Velitelství společných sil v Olomouci. Studie ukazuje jak získanými podklady může velitel rozhodovat podle ekonomických kritérií.
- [17] Vyšší motivace k efektivnímu chování nižších stupňů by měla být výhodou decentralizovaného systému, který bývá doplněn i tzv. zákaznickým financováním (Customer Funding), kdy útvar majetek a služby od logistických složek nezískává naturalně, ale nakupuje je od nich jako zákazník, což přispívá k větší transparentnosti a efektivnosti logistického zabezpečení. Na tomto principu je postaven například i Defense Business Operations Fund (DBOF) v resortu obrany USA.

- [18] Ve stati autorů THEISEN, E.-LINDEN, M. van der, Controlling in der Bundeswehr, která byla uveřejněna v časopise *Soldat und Technik* v čísle 7 v roce 2001, se píše, že tento prvek slouží k porovnání nákladů a výkonnosti v prostředí ozbrojených sil, a také je to pomocný prostředek velitele pro ekonomické plnění úkolů.
- [19] Podle: McDONOUGH, L. The industrial structure of national defence and transaction costs. In *Defence and Peace Economics*, 2005, č. 3, s. 249, 256.
- [20] Sborník materiálů ze semináře *Řízení pomoci ekonomických nástrojů v AČR*. Vyškov, 15. 6. 2004, s. 8-9. ISBN 80-85960-93-1.
- [21] DAVIS, B. Performance based costing. *The DISAM Journal*, 2003, XII, č. 1, s. 119, 122.

Literatura:

- Air Space Power Journal*, 2003, IX, č. 3.
- Bundeswehr – Kostenrechnung*. Bonn 1985.
- Defence and Peace Economics*, 2005, č. 3.
- Defense AT L*, 2005, č. 2, s. 14, 16.
- DUŠEK, Jiří. Nové finanční řízení MO ČR. In Horák, Roman (ed). *Ekonomika armády (teoretická východiska)*. 3. mezinárodní seminář, Měříň, březen 2004. s. 7-20. In <http://uzivatel.unob.cz/schwarz/texty/ekonacr2.pdf>.
- Ekonomické a finanční aspekty transformace veřejných financí*. Sborník materiálů ze semináře. 26. dubna 2004 Vyškov: Univerzita obrany, Brno 2004.
- Ekonomika, logistika a ekologie v armádě - II*. konference IDET 2001. Brno.
- Ekonomika, logistika a ekologie v ozbrojených silách*. Sborník z vědecké konference. Vojenská akademie v Brně, 2003.
- GAUSE, C. *Die Ökonomisierung der Bundeswehr. Strategische Neuausricht und organisationskulturelle Rahmenbedingungem*. Wiesbaden 2004.
- HOLCNER, Vladan. Sledování nákladů výcviku pomocí nákladově-procesní metody. In *Vojenské rozhledy*, 2003, č. 4. s. 141-145. ISSN 1210-3299.
- HORÁK, R. a kol. *Východiska pro konstituování ekonomiky armády*. Brno 2002. ISBN 80-85960-36-2.
- HORÁK, R. *Ekonomika armády (teoretická východiska)*. 3. mezinárodní seminář, Měříň, březen 2004. In. <http://uzivatel.unob.cz/schwarz/texty/ekonacr2.pdf>.
- KRČ, Miroslav a kol. *Metodologie vědy a vědeckého poznání*. Brno 2005. ISBN 80-7231-004-6.
- KRČ, Miroslav a kol. *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno 2003. ISBN 80-85960-55-9.
- KRČ, Miroslav. Co nás co stojí. In *Vojenské rozhledy*, 2005, č. 2, S.27-39. ISSN 1210-3299.
- KRČ, Miroslav. Efektivnost a náklady v prostředí MO. Konference *Datový sklad a jeho místo v řídicích procesech MO*. Praha 5. prosince 2002.
- KRČ, Miroslav. Moderní účtování nákladů v AČR. In *Vojenské rozhledy*, 2001, č. 4, s. 58-66. ISSN 1210-3299.
- KUNC, Svatopluk. Ekonomický management a hodnotové řízení. In Sborník materiálů z mezinárodní vědecké konference *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno, 9. prosince 2004, s. 80-96. ISBN 80-85960-94-X.
- Office of Management and Budget, *Circular No. A-76 - Revised*. Washington, D.C., May 29, 2003, cit. 11. listopadu 2005. Dostupné na World Wide Web <<http://www.whitehouse.gov/omb/circulars/>>.
- Office of Management and Budget, *Circular No. A-76*. Washington, D.C., March, 1996, cit. 6. října 2005. Dostupné na World Wide Web: <<http://www.whitehouse.gov/omb/circulars/>>.
- 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.
- Sborník materiálů ze semináře *Řízení pomoci ekonomických nástrojů v AČR*. Vyškov 2004, ISBN 80-85960-93-1.
- Soldat und Technik*, č. 7, 2001.
- ŠEŤČÍK, V. Efektivnost využívání ekonomických zdrojů při zabezpečování obrany státu. In KRČ, Miroslav, ODEHNAL, Lubomír a kol. *Ekonomika obrany státu*. Brno 1998.
- The DISAM Journal*, 2003, XII, č. 1.
- Truppenpraxis/Werhausbildung* č. 12, 1998.
- Vojenské rozhledy*, 2003, č. 4.