NÁZORY
POLEMIKA

Ing. Svatopluk Kunc

Náklady v AČR

Náklady tvoří základní stavební prvek všech přístupů k hodnocení racionálního ekonomického chování. V rezortu MO tomu tak není. Chápání jejich významu jen ve smyslu druhového členění je hlavní příčinou nedostatků v hospodaření rezortu. Jen manažerské účetnictví může poskytnout dostatek informací interním uživatelům o jejich struktuře, výši, příčině a místě vzniku. Ve spojení s ostatními nástroji ekonomického řízení umožňují skutečné manažerské řízení. Autor se proto ve svém příspěvku zamýšlí nad náklady v AČR a přisuzuje jim význam základního stavebního prvku při další transformaci systému ekonomického řízení rezortu. Z tohoto poznatku odvozuje řešení různorodých, nejčastěji vytýkaných nedostatků funkčnosti systému. Vysvětluje a sjednocuje přístup ke konkrétním, nejčastěji prezentovaným, zdánlivě odvislým problémům.

Před třemi léty jsem vystoupil v cyklu doprovodných programů Mezinárodního veletrhu IDET na 1. mezinárodní konferenci k ekonomice, logistice a ekologii v armádě. Své vystoupení jsem tehdy orientoval na problematiku ekonomické racionality v AČR. Přiznám se, že mé tehdejší vystoupení značně ovlivnila probíhající transformace ekonomického chování v oblasti zajišťování obrany státu a má optimistická očekávání, vnitřně ztotožněná s cílem (nutností) vybudovat moderní a vycvičenou armádu. Armádu, která efektivně hospodaří a nakládá se vzácnými zdroji.

V důsledku mého předchozího působení ve výrobních organizacích jsem měl jedinečnou možnost komparace mezi tržním a veřejným sektorem a zamýšlené transformační kroky se mi zdály být naprosto přirozené. Z tohoto důvodu jsem se tehdy ve svém vystoupení zaměřil na některé méně zdůrazňované, nicméně základní postuláty, bez nichž je každé ekonomické řízení nemožné. Zejména jsem zdůrazňoval nutnost paralelní transformace ekonomického myšlení všech úrovní subordinace s těžištěm na taktický stupeň, opírající se o kalkulační procesy výkonů odvozených z **členění nákladů podle jejich příčiny a místa**. Viděl jsem v tom hlavní myšlenku nového, formujícího se přístupu k ekonomickému řízení. Byla tím zároveň naznačena nutnost urychleně a neodkladně implementovat další, resp. dopracovat a rozvinout stávající **nástroje ekonomického řízení**. Ještě v průběhu konference však bylo mé vystoupení hodnoceno některými jejími účastníky z MO jako přístup *příliš poznamenán podnikovou ekonomikou*, u některých zůstal naprosto bez odezvy.

Na 2. mezinárodní konferenci v r. 2001 jsem se k těmto myšlenkám opět vrátil a učinil jsem tak za poněkud změněných podmínek. Přílišné otálení a příliš zakonzervovaný přístup saturoval do podoby oprávněných a stále častěji se opakujících kritických připomínek k špatnému hospodaření rezortu, ale i hledání pozitivnějších ekonomických přístupů.

Jako příklad měnícího se nazírání na ekonomickou problematiku jsou nesporně materiály vydané v r. 2000 tehdejší finanční sekcí MO jako *Analytické podklady pro strategickou revizi obrany ČR za oblast finanční zdroje* a *Analýza ekonomiky rezortu obrany*, zpracovaná Úřadem ekonomické kontroly MO. Zvláště první z uvedených materiálů již plně respektuje teoretickou bázi poznatků k obsahu ekonomických pojmů a zákonitostí. Dalším potěšitelným pozitivem bylo, že ve vztahu k VA v Brně byla finanční sekcí MO iniciována a při vzájemném respektování rozvinuta velmi dobrá spolupráce na úseku racionalizace ekonomického chování. Pozorný čtenář zajisté nemůže přehlédnout, že v *Analytických podkladech pro strategickou revizi obrany ČR* jsou pojmy hospodárnost, efektivnost a především náklady skloňovány ve všech pádech, že asistují u většiny problémů a co je důležité, nazírání na ně již není zatíženo, jak tomu bylo před třemi léty, příliš úzkou bariérou rezortního, rádoby ekonomického myšlení.

Píše se rok 2002 a ač nerad, i přes některá příznivá fakta, musím konstatovat, že jsme stále jen na počátku!

O jedinečnosti, specifikách a složitosti rezortu MO nemůže být pochyb. O to je nesnadnější tento rezort řídit a úspěšně plnit všechny jeho cíle. Samotná obtížnost realizace úloh pak vybízí k hledání efektivnějších, optimálnějších, racionálnějších, systémově propracovanějších cest řešení, které se v daném čase a za daných podmínek jeví jako zaručeně správné.

Příliš často jsme však svědky toho, že účinek snažení se rozplývá na protikladné snaze úlohy a předsevzetí vtěsnat do stávajících podmínek rezortu, přizpůsobit se nebo vyhovět navyknutému, odzkoušenému. Tedy jakési přednostní hledání možného. Pak je již jen krůček k tomu, že se začíná přemýšlet, navrhovat a dokonce i pracovat s **modifikovanými,** jinak obecně platnými, teorií a praxí ověřenými, zákonitostmi (zkušenostmi). Můžeme pak zcela jistě předpovědět, že výsledek bude jakýmsi dočasným kompromisem, případně se dostaví pravý opak našeho očekávání.

Abychom se vyhnuli tomuto, jak se zdá, v rezortu MO vůbec ne neobvyklému přístupu, musíme začít stavět na nestranném, jednoznačném a „modifikacemi" nepoznamenaném objasňování klíčových problémů, tedy spíše hledání **nutného.** Vůbec to však neznamená, že otázky řešení spojené s možnostmi jejich realizace zůstanou stranou. Jejich vymezení a konečné řešení (rozhodnutí) však může být přijato až na základě komplexně zpracované ekonomické analýzy, se všemi jejími klíčovými prvky. Od stanovení cílů, nalezení možných alternativ a jejich setřídění podle definovaných kritérií, formulace předpokladů, stanovení nákladů, užitku a jejich porovnání.

Jednou z nepochybně základních determinant, která svým působením výrazně ovlivňuje ekonomiku každého hospodařícího subjektu a kterou se budu dále podrobněji zabývat, jsou **náklady v AČR.** Zamýšlím se nad jejich současným pojetím, přičemž zdůrazňuji jejich význam jako základního stavebního prvku úspěšného řešení transformace ekonomického chování.

Podle opatření FMF č. j. V-20 530/92 (v dalších změnách a doplňcích), kterým byla stanovena účtová osnova a postupy účtování pro rozpočtové organizace a obce (v současnosti nahrazeno Opatřením MF č. j. 283/76 104/2000), náklady v ROPO (nyní OSS) vyjadřují konečnou **spotřebu hospodářských prostředků vynaložených na činnost organizace** ve sledovaném období. Tuto spotřebu představuje vynaložení hospodářských prostředků **v různých formách,** například ve formě spotřeby materiálu, vynaložení prostředků za práce a služby provedené jinými organizacemi, cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám a ostatní náklady, vyplacené sociální dávky a finanční náklady.

Zavedením podvojného účetnictví do rezortu MO započalo období účetního sledování nákladů (1995). V prvních fázích byly do tohoto systému určitě správně, avšak zcela mechanicky implementovány zásady zmiňovaných postupů účtování. Nákladovým účtům byla přiřknuta role evidence údajů o druhové spotřebě zdrojů (**co, kde a kolik** bylo spotřebováno).

Při uzavírání účetních knih, **v saldovém účtu nákladů a výdajů** rozpočtového hospodaření (účet 964), se sice položky nákladů staly významnými, nicméně pro účely podrobnějšího ekonomického zkoumání málo relevantními údaji (vypovídají jen o jmenovité spotřebě zdrojů s vazbou na výdaje čerpacích výdajových účtů). Tento systém se zafixoval a přetrvává i v současnosti.

Na otázku, za jakým účelem, tedy na co byly zdroje spotřebovány, v současnosti v rezortu MO neexistuje žádná odpověď. Nemáme-li tuto odpověď, nemůžeme pochopitelně ani říci, zda-li zdroje byly spotřebovány s odpovídající mírou racionality. Dokonce ani ne, jak se mnozí mylně domnívají, při odděleném plánování a sledování (např. MO, vládou) zvlášť vymezené kategorie položek Účelových výdajů. A to i přesto, že časové a objemové účtování těchto výdajů je obvykle identické s účtováním nákladů. Účtování však prokazatelně nezahrnuje i ostatní nutné zdroje (externí náklady, režijní náklady, další nutné náklady...).

Můžeme vyslovit hypotézu, že náklady, jako kriteriální objemový ukazatel účelného a účelového vynakládání zdrojů, jsou zprostředkovaným odrazem hospodaření a tedy i úrovně racionálního ekonomického chování každého hospodařícího subjektu. Tato základní premisa platí nejen pro tržní, ale i pro veřejný sektor, tedy i pro AČR.

Náklady nejsou jen účetní, ale především **ekonomickou kategorií**, která má teoreticky i prakticky ničím nezastupitelný, přesně definovaný význam. Stávají se sice pevnou součástí **účetnictví**, plnícího funkci základního zdroje informací pro externí uživatele, ale, a to především, měly by plnit funkci velmi účinného nástroje ekonomického řízení pro interní uživatele.

Bez ohledu na naše možnosti a přání, bez ohledu na to, zda-li nákladům a nesčíslněkrát praxí ověřené teorii přisuzujeme správný význam, **náklady při hospodaření se zdroji objektivně vznikají.** Ať se nám to líbí či nikoliv, bez ohledu na to, zda-li umíme stanovovat a sledovat jejich objem, hospodářské prostředky (zdroje) se spotřebovávají neustále, a sice vždy ve vztahu k nějaké konkrétní činnosti. Ukazatel nákladů, jako zprostředkovaný odraz této skutečnosti, nám pak zaručuje možnost předvídání, kontroly a poznání jejich výše, ale i stanovení jejich optima. Ovšem, jen za předpokladu, že je jejich význam správně pochopen a jsou splněny veškeré předpoklady pro široké využití informací o nich. V opačném případě můžeme jen krčit rameny, případně se přít, výsledek je zaručeně tentýž. Propletenec, který nerozuzlí ani celá armáda renomovaných odborníků. Jisté však je, že úplné nepochopení jejich významu nutně vede k improvizovaným řešením, která se od pojetí racionálního hospodaření na míle vzdalují.

Z toho, co bylo doposud řečeno, se poněkud vymyká zvláštní skupina nákladů (daně, úroky, manka, škody, odpisy nepotřebných zásob... apod.), které jsou označovány jako nekalkulatorní náklady a matoucí na nich je to, že nemají věcnou souvislost s prováděnými výkony. **Do nákladů výkonů** však musí být zahrnuty (rozvrženy) jako položky mající přímý dopad na ekonomické hodnocení výkonů.

Jak ukazuje historický vývoj účetnictví, od kamerálního systému přes postupně zdokonalované systémy a měnící se účtové osnovy, je kladen stále větší důraz na zohledňování zvláštností jednotlivých typů organizací. S požadavkem zvýšit transparentnost hospodaření rozpočtových organizací bylo do rezortu MO zavedeno podvojné-rozpočtové účetnictví. Vyme-

zení nákladů v rozpočtových organizacích jsem již charakterizoval v problémové části. Nutno však doplnit, že **Účtová osnova a postupy účtování** plní funkci nástroje účetní standardizace, s jednotně stanovenou ekonomickou náplní jednotlivých účtů. Všimněme si, že vymezení nákladů je svou interpretací *účtové třídy - náklady* zaměřeno právě na tuto skutečnost. Není totiž cílem účetnictví, aby blíže, než-li druhově, evidovalo náklady. Tento druh informací však může být podkladem jednotného hodnocení a rozboru i zdánlivě odlišných subjektů, procesů, výkonů..., můžeme jim dávat různý smysl k naplňování celé škály řídících funkcí. Z toho vyplývá, že účetnictví plní svou funkci pouze tehdy, **je-li skutečným nástrojem řízení.**

Budeme-li tento fakt zkoumat historicky, nemůžeme přehlédnout okolnost, že pro účely našeho hodnocení máme značně ulehčenou výchozí pozici. Nemůže být totiž sporu o tom, že do doby zavedení podvojného účetnictví do rozpočtových organizací (1995) **náklady** ani nemohly být sledovány (v jakékoliv jejich podobě) a rozhodující objem rozpočtových **výdajů** tím splýval s pojmem spotřeba zdrojů. Rozdílný obsah těchto kategorií však není odlišen ani v počátečních fázích zavádění nových nástrojů řízení, tedy i podvojného účetnictví, přičemž jim je podsouván pouze omezený význam, podmiňovaný již vzpomínaným účetním přístupem. Tento stav přetrvává již bezmála sedm let. Relativně krátká doba pro stabilizaci ekonomického systému rezortu MO jako celku, avšak dostatečně dlouhá na to, aby mohly být využity nové výchozí podmínky transformace pro navazující kroky v **hledání společných vlastností a prvků**, bez kterých je exaktnost ekonomického řízení jakéhokoliv stupně a jakékoliv činnosti řízení rezortu nemyslitelná.

Znovu opakuji, že tímto prvkem, prostupujícím celým systémem ekonomického řízení rezortu MO a AČR zvlášť, jsou náklady. Má-li být úspěšně završen soubor cílů směřujících k racionálnímu ekonomickému chování, je nutná, prvořadá a neodkladná úloha začít u nákladů, z jejich základní charakteristiky.

Ta vymezuje náklady jako **účelové a účelné** vynaložení prostředků a práce, vyjádřené v peněžní formě. V této definici se ve znaku účelovosti zdůrazňuje, že výsledkem vynaložení nákladů musí být vždy nějaký výkon se specifickou užitečností. Ve znaku účelnosti se pak zdůrazňuje, že celý proces vynakládání zdrojů a zhotovování výkonů musí být uskutečněn s odpovídající mírou ekonomické racionality.

Z hlediska sekvenčních funkcí řízení a tedy i **ekonomického řízení** (plánování, organizování-koordinace, personální práce, vedení lidí, kontroly) a souběžně probíhajících paralelních funkcí (analýza, rozhodování, realizace) v jiných hospodářských subjektech (na rozdíl od rezortu MO) náklady vystupují a zcela nezpochybnitelně jako primární prvek u všech zmiňovaných funkcí řízení, na všech úrovních subordinace. V rezortu MO nikoliv.

To, co zajisté všichni chceme, je plánování (rozpočtování) **účelně a účelově vynakládaných zdrojů, nástroje a metody** pro jejich operativní hodnocení a možné zásahy v průběhu spotřeby, hodnocení po skončení úkolu, určování osobní zodpovědnosti a motivace, zjišťování časového průběhu, druhové specifikace, určování příčin a místa vzniku, srovnávací základnu s jinými subjekty, úkoly, ukazateli... atd., v konečném důsledku také prostor pro racionální ekonomické myšlení s prvky hospodárnosti a efektivity, které jsou bez kategorie nákladů prázdným pojmem.

Výmluvným dokladem naprostého nepochopení významu nákladů v rezortu MO jsou níže uvedené postřehy, náměty a připomínky, se kterými se ve své vědecko-pedagogické praxi střetávám téměř denně. Často a velmi důrazně zaznívají z vnitřního prostředí AČR, a jsou to ohlasy velitelů, odborných funkcionářů, ale i pracovníků vrcholového managementu MO ČR.

Uvedu (odcituji) jen vybraných deset, často opakovaně zdůrazňovaných nedostatků a námětů. Jak již bylo řečeno, citace vycházejí **z mnoha různých pramenů a obvykle z oblastí působení jejich autorů v odlišné odbornosti a na různém stupni řízení.** Tento přístup jsem zvolil záměrně proto, že průsečíkem jejich možného řešení, hlavním těžištěm problémů, jejich společnou vlastností, jsou **náklady.** Autoři (až na některé výjimky) této skutečnosti, snad i proto, že se nabízí nečekaně prosté řešení, nepřisuzují téměř žádný význam. Je to obvykle proto, že jejich postoj je odrazem funkčního postavení a parciálních úloh, které v daném systému plní a je poznamenán snahou vidět prioritu právě v jimi hodnocené oblasti, snahou řešit následek, nikoliv příčinu.

V dalším, **na pozadí kategorie náklady sjednocuji,** ke každé připomínce označené ❑ možný přístup či řešení s označením ❑.

- ❑ Rozpočet (rozpočtování) má být chápán jako vztah mezi odborným (věcným) a finančním řízením.
  - ❑ Rozpočtování (podobně jako v Bundeswehru) prolíná věcným a finančním řízením v podobě **kalkulací nákladů** konkrétních aktivit, procesů a hlavních procesů s určením prvků ovlivňujících náklady, ale i ostatních, např. externích nákladů ... jako relevantní podklad pro uskutečnění budoucích finančních výdajů.

- ❑ Řídící prvky z úrovně centra (sekce MO a sekce GŠ AČR) musí zodpovídat za odborné, věcné a finanční řízení (bezprostředně řídit ekonomiku podřízených útvarů-součástí).
  - ❑ Ekonomika útvarů je v Bundeswehru řízena cestou plánování a průběžné kontroly plnění procesů (controlling) podle (v reálném čase) zjišťovaných (porovnávaných) účetních údajů o **nákladech a výkonech,** s možností okamžitě analyzovat průběh procesů a provádět operativní zásahy.

- ❑ Tíha plnění rozpočtu nemůže spočívat na finančních orgánech (HFÚ MO) a správcích rozpočtových položek, ale na orgánech velení a řízení.
  - ❑ Pokud ovšem orgány velení a řízení skutečně vědí, kolik na tu kterou konkrétní činnost mají vynaložit a ve skutečnosti **vynakládají zdrojů.** Tíhu odpovědnosti za ekonomické dopady rozhodnutí však nelze snímat z žádného řídícího stupně.

- ❑ Velitel (náčelník) musí být chápán jako základní a rozhodující článek odborného a ekonomického řízení (se zodpovědností za řízení disponibilních zdrojů a ekonomičnost při jejich vynakládání v souvislosti se zabezpečováním stanovených výcvikových úkolů), tzn. měl by řídit i rozpočtové a finanční procesy u jemu svěřené součásti (oblasti).
  - ❑ S tím se nedá nic jiného než souhlasit. Předpokladem však je, aby výcvikové úkoly, budoucí výkony, byly zkalkulovány (ex ante) nikoliv podle druhových výdajů, ale podle **všech účelově a účelně vynakládaných zdrojů - nákladů.**

- ❑ 1. Velitel (náčelník) by měl nést komplexní odpovědnost za finanční a ekonomickou službu součásti (ekonomický-zdrojový popis výcvikových úkolů a ostatních činností útvaru), tzn. za provázanost (sladění) odborných, věcných a finančních aspektů v jednotlivých fázích rozpočtového procesu.

2. Velitel musí zodpovídat za pravidelnou rozborovou činnost (ekonomickou analýzu) plnění úkolů výcvikového roku z hlediska zásad PPR.
3. Velitel je vybaven ekonomickým orgánem řídícím bezprostředně ekonomiku útvaru.
   - K těmto připomínkám není co dodávat. Snad jen to, že jen ztěží si je možno představit provádění ekonomické analýzy podle zásad PPR. Podle stanovených ukazatelů se stavebním prvkem **náklady** by to neměl být problém. V poslední připomínce je nutno upřesnit, že „orgán" nemůže řídit, ale vypracovávat odborná stanoviska a doporučení (viz BW controller) z hlediska **nákladového** průběhu plnění úloh, potřebná k adekvátním řídícím zásahům velitele.

- Kvalita plánování a programování ovlivňuje rozpočtování a naopak, poznatky z fáze užití rozpočtu ovlivňují plánování, programování i rozpočtování (možnosti úspor nákladů či naopak nutnost jejich navýšení ke splnění daných úkolů).
  - Tato myšlenka je podstatou všech **nákladových** kalkulačních procesů (pokud je správně chápeme ve své dynamice). Zejména možnost porovnávání plánovaných a dosažených hodnot, pochopitelně ve stejné struktuře kalkulačního vzorce, zahrnujícího **všechny druhy nákladů, skýtá další možnosti analyzovat** účelovost spotřeby zdrojů.
    Možnostmi hledání úspor nákladů či naopak jejich navyšováním ke splnění daných úkolů velmi podrobně popisuje odborná literatura, která však jednoznačně odmítá hovořit o pojmu hospodárnost, pokud jsou **náklady** sledovány pouze druhově. Bohužel, v rezortu MO je v současnosti druhové členění nákladů jediné. Tedy víme kolik a čeho, ale nevíme za co, za jakou činnost.

- Je potřebné vycházet z ekonomické reality (zdrojových omezení) a to již od počátku fáze plánování-od stanovení cílů (přístup k efektivnosti-při daných nákladech, možnostech finančních zdrojů do dalších let, maximalizaci užitku). K tomu je třeba zpracovat metodiku stanovování a porovnávání užitku (bojové síly) bojových prvků zbraní a popsat náklady na zvažované bojové prvky.
  - Je to spíše přístup propracovaný pro vrcholový management rezortu, přičemž se dá říci, že pojem **náklady** zde opět hrají důležitou roli. R. A. Musgrave člení náklady a užitky u veřejných projektů (mají charakter především investičních akcí) na reálné nebo peněžní (přímé-nepřímé, hmotné-nehmotné, konečné nebo meziprodukt, vnitřní nebo vnější). Kvalita tohoto hodnocení je pak pochopitelně závislá od technik a metod používaných při hodnocení veřejných projektů. Jiní autoři tvrdí, že stanovování cílů v oblasti strategického, dlouhodobého plánování je z hlediska kvantifikace nákladů obtížně vyčíslitelné a splývá s pojmem výdaje.

- V rozhodování o zdrojích a v jejich využívání přecházet i na civilní, komerční metody, pokud vedou k vyšší efektivitě. Rozhodování je potřebné decentralizovat... velitelé, náčelníci, ředitelé jsou ve fungujícím ekonomickém systému nikoliv prosebníci, ale zákazníci. Dostávají zdroje na plnění svých úkolů a s těmi hospodaří a nesou za to odpovědnost.
  - Je nesporné, že hospodárnost a efektivnost výkonných prvků systému nelze naordinovat direktivně, centrálně. Musí však být zajištěny základní předpoklady pro jejich hodnocení. Vstupními prvky zůstávají pochopitelně **náklady**, výstupem skutečný **výkon**

(splněný úkol, činnost, proces) **oceněný úplnými vlastními náklady.** Přitom opět odkazuji na literaturu k problematice stínových cen, resp. hodnocení výkonů v BW.

V tomto případě lze souhlasit s potřebou přecházet na nové metody, které vedou k vyšší efektivitě. Nenazýval bych je však civilními jen proto, že je tržní sektor tak bohatě využívá. Některé ekonomické zákonitosti a poznatky mají vyhraněnou použitelnost pouze v tržním sektoru (a naopak), některé však mají obecný charakter a mohou se shodně prosadit i ve veřejném sektoru. Pouze však ty zákonitosti, zkušenosti, postupy, nástroje a metody, které jsou teoreticky, prakticky, ale i historicky prověřené a mají obecnou působnost.

Je potřeba připomenout, že jednoduchá definice a samotná teorie nákladů není oklešťována dalšími podmínkami, které by určovaly sektor jejich výhradního působení. Přesto se jimi veřejný sektor zabývá jen okrajově.

- Cílem SPPR je dosažení transparentnosti rozpočtového a účetního procesu. V této souvislosti bylo stanoveno... vytvořit komplexní a vnitřně propojený účetní systém s průhledným uspořádáním majetku, sledováním jeho stavu a pohybu a sledováním nákladovosti jednotlivých útvarů a zařízení.
  - Není naším cílem dosáhnout transparentnosti rozpočtového a účetního procesu (je normativně zakotven), ale transparentnosti hospodaření se vzácnými zdroji.
    Podařilo se sice vytvořit komplexní a vnitřně propojený účetní systém, který z pohledu finančního účetnictví sleduje stav a pohyb majetku a **náklady** útvarů a zařízení.
    Ale právě proto, že sledujeme **souhrnně druhové náklady** jednotlivých útvarů a zařízení (mimochodem, aniž bychom je plánovali), bez vazby na konkrétně plněné úkoly, na subjekty plnění, na odpovědnost za plnění úkolů, k transparentnosti hospodaření přispíváme jen cestou hodnocení rozpočtových omezení (limitů). Přičteme-li k tomu, že účetnictví nám nezajišťuje ani dostatečné sledování stavu a pohybu majetku (což je jeho hlavní úloha), ať již z hlediska odepisování jeho pořizovací hodnoty (dlouhodobý majetek) a latentního snižování hodnoty zásob v důsledku snižování jeho užitné hodnoty, nebudeme daleko od pravdy, řekneme-li, že nevíme, s jakým skutečným objemem majetku rezort své úkoly plní.

- Jednotlivé činnosti musí být vzájemně propojené a vyvážené. Jinak se může stát, že budeme mít „skvělé" plánování, které nepůjde převést do programového plánu, „skvělý" programový plán bez převodu na rozpočet, či „skvělý" rozpočet, který bude stejně nakonec využit jinak, než bylo plánováno.
  - Zajímavá myšlenka, která je v této souvislosti uplatňována v BW. Vychází z primárního **rozpočtování nákladů** ve vztahu k aktivitám, procesům a hlavním procesům s převodem na výdajové položky rozpočtové skladby. Pochopitelně nemůže být uplatněna u celého objemu výdajů rezortu, které zahrnují i další druhy výdajů bez přímého vztahu k plnění úkolů (např. centrální obstarávání).

Jak uvádí prof. Schroll k pojetí a vývoji manažerského účetnictví v publikaci Nákladové a manažerské účetnictví (Prospektrum, Praha 1997, str. 23): „Zcela zásadní význam má požadavek, že se náklady musí kontrolovat a zejména usměrňovat **při jejich vzniku** nebo pochopitelně - pokud možno - dokonce **před jejich vznikem.** Nejde pouze o běžnou kontrolu

a usměrňování vzniklých nákladů, ale naopak se stále více prosazuje potřeba důsledně hodnotit náklady před vlastním rozhodnutím o změně, protože po realizaci rozhodnutí je vznik nákladů již nezvratný."

Úvodem vyslovená hypotéza dává do přímé souvislosti výsledky hospodaření s **racionálním ekonomickým chováním.** Aby se řídící subjekt mohl ekonomicky racionálně chovat, musí mít vytvořeny nejen adekvátní podmínky, ale především musí vědět, co se po pojmem racionalita skrývá a co pro to musí udělat, aby se jeho chování dalo s tímto pojmem spojovat.

Ministr obrany (Právo 17. 4. 2001) klade důraz na nutnost zvyšování ekonomických a právních znalostí velitelů posilováním výuky na vojenských vysokých školách. Souběžně s tím se začínají velmi reálně prosazovat tendence k další decentralizaci v ekonomickém rozhodování velitelů. Mám však jisté obavy, aby opět nebyla narušena jistá posloupnost těchto kroků, právě ve vztahu k nutnosti **prioritního zvyšování ekonomických znalostí.** Domnívám se, že můj příspěvek jasně prokazuje, že i přes značnou pozornost a mimořádně velké úsilí, očekávané výsledky transformačních procesů nejsou adekvátní. Proč tomu tak je? David Gruber v jedné ze svých publikací uvádí příhodný příklad dřevorubce, který s tupou pilou a pochopitelně s obrovským vypětím kácí stromy. Na otázku, proč si ji nenabrousí má lakonickou odpověď, že na podobné hlouposti nemá čas... Není tímto ostřím právě nedostatek ekonomických znalostí řídících pracovníků jako důsledek absentující ekonomické teorie, která by jim (managementu) vložila do rukou vhodné nástroje a metody ekonomického řízení rezortu?

Prof. Bělohradský (Právo 1997) podobně hovoří o **krizi relevance,** jako prudkém oslabení schopností jednotlivců a skupin rozlišit mezi důležitou a nedůležitou otázkou, mezi podstatnou a nepodstatnou informací. Dále uvádí, že je bohužel plozena tzv. akademická škvára, kterou nikdo nečte a ani není důvod ji číst. V malém nákladu jsou produkovány velice „autoreferenční" texty a formuje se tak podivná hluchota vůči vnějšímu světu, zahalená do neproniknutelné terminologie.

Moje pedagogické zkušenosti se studenty ekonomických oborů, ale i veliteli a odbornými funkcionáři v různých typech specializovaných kurzů stavějí tyto otázky do příznivé polohy, mnohdy až udivujícího, živého zájmu o ekonomickou problematiku rezortu. Pro jeden ze specializovaných kurzů finančních odborníků z vojenských finančních úřadů jsem proto ve dvou variantách (povinná 20 hod.) a rozšířené (nepovinně 90 hod.) pokusně vymezil předmět a výchovně vzdělávací cíle předmětu „Ekonomika AČR". Výsledky v afektivní oblasti, tedy v postojové, názorové a hodnotové orientaci se dostavily téměř okamžitě. Potěšující bylo, že se studenti zajímali i problematiku rozšířené - nepovinné varianty. Závěrečné práce, v důsledku jejich soustavného, přímého kontaktu s ekonomickou realitou, jsou protkány myšlenkami, kritickými postoji a návrhy na řešení, které jsou odvozeny z transferu nových poznatků, mají racionální jádro a doporučoval bych je každému, kdo se zajímá o problematiku ekonomiky v AČR.

Na začátku jsem hovořil o nové platformě spolupráce s finanční sekcí MO, ale i o tom, že jsme teprve na začátku. Mnohým se to zřejmě nebude zamlouvat, ale ozdravný proces k racionálnímu ekonomickému chování např. v Bundeswehru probíhá již od r. 1994 a ukončen má být až v roce 2004. Ani v rezortu MO ČR se výsledky nedostaví ihned, nemůžeme je očekávat jen od chystaných změn v decentralizaci a na ně navazujících interních aktů, spásou nebude ani zvažované zřízení Úřadu pro kontrolu decentralizace. Neočekávejme ani, že naše problémy

mohou vyřešit jen lépe zaplacení odborníci z vně rezortu. Tento názor se totiž, zejména v poslední době, objevuje i v mnohých oficiálních prohlášeních.

Vymezení nové společensko-vědní disciplíny, ekonomického systému, systému ekonomického řízení, nových nástrojů ekonomického řízení, metod, ukazatelů..., se musí stát společnou prioritou všech zainteresovaných složek řízení rezortu MO, akademické obce a výkonných složek řízení na platformě exaktních poznatků, zkušeností jiných armád a jak se nově ukazuje i využitelných zkušeností tržního sektoru.

Použité zkratky:

AČR - Armáda České republiky
BW - Bundeswehr
GŠ - Generální štáb
FMF - Federální ministerstvo financí
HFÚ - Hlavní finanční úřad
IDET - International Defense Technology
MF - Ministerstvo financí
MO - Ministerstvo obrany
OSS - Organizační složka státu
PPR - Plánování, programování, rozpočtování
ROPO - Rozpočtové a příspěvkové organizace a obce
SPPR - Systém plánování, programování, rozpočtování
VA - Vojenská akademie

Co taková transformace konkrétně znamená? Nepochybně menší, ale zato velmi pohyblivé, zdatné a technologicky vyspělé armády či armádní součásti, jejich poměrně vysokou specializaci, jejich velikou schopnost okamžité kooperace při nejrůznějších misích a v neposlední řadě vysoce koordinovaný rozvoj zpravodajství, výzkumu a různých systémů ochrany obyvatelstva i majetku.

A poslední věc, jíž by se mělo NATO dnes s největší vážností zabývat, je fakt, že má dvě nohy, nohu evropskou a nohu americkou, a že si s pokračující evropskou integrací musí nově a jasně říct, kdy kráčí jednou z nich, kdy druhou a kdy běhá či skáče po obou.

Zdá se, že všemi těmito tématy se bude Aliance zabývat na svém listopadovém summitu v Praze. Je velkou ctí a velkým závazkem pro Českou republiku, že o věcech tak velkého historického významu se bude jednat v jejím hlavním městě, shodou okolností ve městě, kde jsem měl před jedenácti lety tu radost vyhlašovat rozpuštění Varšavské smlouvy.

Václav Havel: Kam kráčíš, NATO?
Washington Post, 19. května 2002 (ČTK)