

Pro současnou etapu ekonomické transformace rezortu MO ČR je příznačné, že spolu s nutností objektivizovat finanční výdaje, ať již z titulu plnění spojeneckých závazků, finančně náročných veřejných projektů a zakázek, profesionalizace armády, plnění programů, účelů apod., souběžně dochází k významné redukci ministerstva a armády. Nabízí se myšlenka, že se konečně naplní transformací cíle a rezort se začíná ekonomicky chovat. Autor článku vytváří určitou analogii s podnikovým hospodařením v přístupech, o kterých se domnívá, že by je bylo možno implementovat i do AČR. Článek je uváděn ve značně zkráceném rozsahu a vychází ze studie, která je přílohou řešení projektu a tvoří vzhledem k jeho cílovému zaměření nosnou část.

Racionální ekonomické myšlení a chování, deklarováno jako cílové směřování transformačních procesů od jejich samotného počátku, jako by až teprve nyní dostávalo svou reálnou podobu. Zvláštností však je, že vystoupení jeho zdánlivě zřetelnějších obrysů, vnitřní příčinou kterých měly být dokončené systémové změny v oblastech řízení zdrojů, realizace rozpočtu a způsobů financování, účetnictví a evidence majetku a dalšího budování armády, je nyní přičítáno razantním krokům pod vlivem „zostřených“, výše vzpomínaných okolností. Ty velmi výrazně limitují, ale zároveň akcelerují rozhodnutí vrcholového řízení rezortu, kterých dopad by měl účelově optimalizovat lidské, finanční a materiálové zdroje.

V časovém horizontu již dříve realizovaných změn byly anticipovány (předjímány) budoucí události ve vztahu k výraznému zlepšení ekonomických výsledků rezortu. Možno připustit, že v jistém smyslu byl napraven „chaos“ a dočasně eliminovány jeho možné negativní důsledky, nicméně **byly vytvořeny jen základní předpoklady** pro splnění deklarovaného cíle. Do systémových změn totiž nebyly vůbec implementovány ekonomicky měřitelné prvky, události, jevy, **přestože právě ony jsou tím, co můžeme měnit a ovlivňovat**. Absence kontroly ve vztahu k deklarovanému cíli, zpětné vazby pro předpověď a stanovení nových předpokladů je pak toho důsledkem. Absentují i nástroje ekonomického řízení, komplexní systém ukazatelů, není posilována autonomie ekonomického rozhodování na nižších stupních, není formalizován ekonomický systém rezortu, ale ani systém ekonomického řízení apod.

Rozhodnost kroků vrcholového managementu je bezesporu adekvátní vzniklé situaci. Lze však od ní očekávat jednoznačný a hlavně trvalý přínos v oblasti racionálního hospodaření se zdroji?

Podnikové hospodaření

Dílcí část odpovědi můžeme hledat ve vystoupení doc. PhDr. Krče na Mezinárodním semináři ve Špindlerově Mlýně, pořádaném 28. 9. – 1. 10. 2000 k problematice „Pojetí ekonomiky obrany a vojenské ekonomiky“.

Cituji: „Bundeswehr se hlásí k **ekonomickému podnikovému myšlení** tím, že se představuje na veřejnosti jako hospodářský podnik, že je **neustálým snižováním financí nucen**

ekonomicky myslet a že asi **čtvrtina absolventů** vysokých škol Bundeswehru jsou vzděláním podnikoví **ekonomové**. Zdůvodnění nutnosti nauky o provozním hospodářství ozbrojených sil Německa v podmínkách armády vychází z úvah o působení **principu racionálnosti** také v armádě a ve výkonnosti ozbrojených sil. Z toho důvodu se požaduje speciální **ekonomická teorie** pro vojsko. Tyto požadavky se opírají o poznatek, že ozbrojené síly země se musí brát jako **hospodářský podnik**, který musí své úkoly plnit s určitými, předem danými prostředky."

Relativní snižování objemu financí vytváří i v našem rezortu tlaky na racionální ekonomické chování a na hledání vnitřních rezerv, o kterých jsem přesvědčen, že jsou značné. Avšak současně probíhající „druhá transformační vlna“, případně vlny, které budou následovat, zůstanou bezobsažnou změnou formy, pokud nebude překročena hranice již dříve vytvořených předpokladů a plně rozvinuty dosud rezortem modifikované ekonomické zákonitosti a vztahy. Můžeme se shodnout na tom, že současná vlna přinese úsporu zdrojů vyjádřitelnou absolutní veličinou, ale tentýž efekt se projeví i u výrobní organizace, která se rozhodne propustit polovinu režijních pracovníků a čtvrtinu výrobních dělníků. I výrobní organizace tak může učinit pro nedostatek finančních zdrojů např. v důsledku cizí platební neschopnosti nebo v souvislosti s plněním investičně náročných úloh a restrukturalizací (reorganizací) organizace. Důvodem změn mohou být taktéž sice žádané, ale vzhledem ke konkurenci příliš nákladně poskytované výkony. Příčiny mohou být pochopitelně různé, ale ať je to tak či onak, je v jejím životním zájmu, aby byla schopna anticipovat dopad svých rozhodnutí ve formě přesného a neurčitostí nepoznamenaného horizontu očekávání.

Všimněme si zásadních odlišností v chování výrobní organizace. Při omezených možnostech zajistit si cizí finanční zdroje je nucena překlenout jejich nedostatek hledáním vnitřních rezerv, přičemž zcela určitě bude **analyzovat a kvantifikovat neefektivně umrtvované finanční prostředky** (výdajová stránka hospodaření) **ve vztahu k budoucí potřebě zdrojů a úspoře nákladů**. Různé druhy analýz a široká rozborová činnost bude pak postavena i na široké škále manažerských přístupů, kde prioritní úlohu, kromě jiného, sehraje **kalkulace současných nákladů, ale i nákladů budoucích výkonů**; podle příčiny a místa vzniku. **Z ní zajisté bude odvozována výdajová stránka hospodaření**, přípustnost objemu výdajů určeného časovým nesouladem se spotřebou, dlouhodobých výdajů apod.

Abychom tedy neuvízli na otevřené otázce příznačné pro heuristický experiment, kolik že vlastně úspora výdajů přinese skutečných úspor reálné spotřeby (nákladů), adekvátně musíme formulovat další problémy a hypotézy, které bychom, obdobně jako v tržním sektoru, měli umět verifikovat.

Pokud budeme volit ryze ekonomický přístup, respektovat podnikovou praxí ověřené nástroje ekonomického řízení a vytvoříme-li si vhodný systém ukazatelů, nemůžeme se vyhnout již vzpomínané **nákladové stránce hospodaření**. Známými metodami a technikami je vyčíslitelná u všech hospodářských subjektů nebo výkonů. Navíc, její znalost umožňuje konečné rozhodnutí mezi alternativními hypotézami. A právě tato nákladová stránka hospodaření v podmínkách rezortu doposud nehraje, a nutno dodat, že ve všech fázích rozpočtového procesu, ale i u všech subjektů rozpočtového hospodaření, téměř žádnou, případně jen sekundární úlohu.

Úkol objasnit význam nákladů jako východisko ve vztahu k řízení hospodaření AČR má, jak si později ukážeme, značně široký záběr, přestože definice nákladů je sama o sobě velmi strohá a jednoznačná.

Cíl snažení „transformačních vln“ směřuje k určité **racionalitě ekonomického chování a myšlení**. V kontrastu s tím však stojí skutečnost, že **náklady** v rezortu nejsou plně chápány

jako objektivní, komplexní **ekonomická kategorie**, nýbrž jen jako účetní položka spotřeby externích (prvotních, jednoduchých) nákladových druhů.

Zkušenosti podnikového hospodaření není možno do podmínek rezortu implementovat v plném rozsahu. Cílovému zaměření podnikového hospodaření je adekvátním způsobem podřízen ekonomický systém, řízení a nástroje ekonomického řízení, komplexní systém ukazatelů, podniková ekonomika apod. Podnikové hospodaření stojí oproti rezortu jako naprosto odlišně motivovaný celek. Můžeme se sice hlásit k ekonomickému podnikovému myšlení, můžeme přejímat prvky racionálního ekonomického myšlení a jednání, nadále však budeme součástí veřejného sektoru, plnění odlišné společenské a politicky vymezené cíle. Není proto vhodné za každou cenu zdůrazňovat nové trendy ekonomického myšlení v ozbrojených silách příměrem podnikového hospodaření nebo dokonce o ozbrojených silách hovořit jako o hospodářském podniku. Předchozí citaci o tom, že ozbrojené síly země se musí brát jako **hospodářský podnik**, je zavčas nutno korigovat ve smyslu Zákona o rozpočtových pravidlech a formulovat ji jako **s prostředky státního rozpočtu hospodařící organizaci (organizační složku státu)**. Hospodařící dle dikcí zákonných úprav s důrazem na její povinnost dosahovat příjmů stanovených rozpočtem a plnit určené úkoly **nejhospodárnějším způsobem**.

Budeme-li abstrahovat od příspěvkových organizací a státních podniků řízených rezortem MO, nutno zdůraznit, že AČR **hospodářskou činnost** neprovádí. Ta je obecně dávana do souvislosti s organizacemi, kterých motivací je hospodářský výsledek. **Hospodaří** však se zdroji a obdobně jako podnik tržního sektoru poskytuje výkony (služby). Nepodniká však ve smyslu činnosti těchto podniků, není to ani jejím cílem. Měla by však hospodařit podle **zásad racionálního ekonomického chování**, napomáhat a vytvářet předpoklady pro plnění hlavního cíle organizace s hospodárným a efektivním využíváním vzácných zdrojů.

Problematika **ekonomického řízení rezortu**, jako určitá modifikace **podnikového hospodaření**, sice pomalu a nesměle nastavuje zrcadlo tržnímu sektoru, avšak jeho odraz je v podmínkách AČR ještě stále málo zřetelný. Pozitivní změnu možno zaregistrovat zejména v posledních dvou letech, kdy i ti nejzatvrzelejší odpůrci začínají významně měnit úhel jeho nastavení. Na jakém úhlu jej ustálit je v současnosti předmětem intenzivního zkoumání. Zavčas je však nutno říci, že jeho odraz nemůže být nikdy dokonalý a že je nutno v něm spatřovat i odlišnosti rozdílných sektorů ekonomiky.

Náklady a ekonomické řízení v AČR

Pro manažerské účetnictví se někdy používá termín „účetnictví pro řízení“. Tedy řídicí pracovník by měl mít přinejmenším možnost plánovat, dávat úkoly pro budoucí období, kontrolovat, rozhodovat o změnách, permanentně zjišťovat skutečnosti o vzniklém jevu, umět je analyzovat, obstarávat si informace potřebné pro rozhodování.

Současné trendy v řízení podnikového hospodaření směřují k přetváření nákladového účetnictví na manažerské. Přestože jsem se doposud o nákladovém účetnictví nezmiňoval, pro naše potřeby budu i nadále používat termín manažerské účetnictví, který lépe vystihuje současné vývojové tendence v podnikové praxi a možnosti širšího uplatnění účetnictví v řízení organizace jako celku. Z tohoto pohledu by mělo zavádění nákladového účetnictví (v úzkém pojetí) u nákladových středisek AČR předcházet, být východiskem pro paralelní uplatnění současných (vybraných) tendencí manažerského účetnictví.

Co se dá očekávat od zavádění nákladového (manažerského) účetnictví, jehož jádrem jsou bezesporu náklady? Ukažme si, jaké může plnit základní úkoly u nákladového střediska.

Poskytovat informace o druhovém a účelovém členění nákladů

Druhové členění je primární pro kontrolu nákladů vymezených účtovou osnovou a postupy účtování a jedná se o tzv. externí činitele na vstupu do nákladového procesu. Rozsah těchto činitelů je určen potřebou zajistit předpokládaný objem činností-výkonů. V podnikovém hospodářství plní navíc úlohu globálního zjišťování hospodářského výsledku, kdežto u nákladového střediska globálního ukazatele (salda) vzešlého z poměrování rozpočtových výdajů a skutečné spotřeby (vyjádřené v nákladech). Je to však veličina, která nevyjadřuje přesně časovou a místní souvislost s konkrétními ročními výdaji (spotřeba zásob minulého roku, převody zásob...). *Účelové členění* odpovídá na otázku na co byl náklad vynaložen, na jakou činnost, k jakému účelu. Přestože AČR plánuje a hodnotí tzv. účelové výdaje, rozdílná podstata pojmů *náklady - rozpočtové výdaje* nemůže zakládat domněnku, že naše přístupy k účelovým výdajům suplují obsah účelového členění nákladů.

Poskytovat informace o výkonech

Je to jeho prvořadá úloha, která má velmi těsné sepětí s kalkulačními potřebami. Výkony nákladového střediska by však musely být před mětem plánování nákladů před jejich uskutečněním, ve struktuře kalkulačního vzorce, zahrnujícího všechny stálé a proměnlivé náklady.

Poskytovat informace o útvarech

Splněním této úlohy získáme údaje o režijních nákladech středisek, které participují na plnění konkrétních výkonů a které bychom mohli, pomocí vhodných kalkulačních metod (na daný případ) dále přerozdělovat.

Zavést kalkulační systém

Po jeho zavedení, předpokládám v horizontu více let, by se postupně objektivizoval. Kalkulační proces by musel započít předběžnými kalkulacemi (operativní, plánová, rozpočtová), následně s orientací na minulost (informace o výkonech ve výsledné kalkulaci) by se zpřesňoval, a dále by se mohl více orientovat na budoucnost s úzkou vazbou na rozpočetnictví.

Zavést útvarové odpovědnostní řízení

Souvisí se všemi doposud uvedenými úkoly a sehrává zvláště důležitou úlohu při decentralizaci odpovědnosti a pravomoci.

Zajímavá myšlenka, prosazovaná v Bundeswehru, je založena na rozčlenění vojenského útvaru na nákladová střediska, u nichž je měřitelná spotřeba zdrojů vzhledem ke kalkulovaným výkonům (např. skupina 10 osob) a která provádějí tzv. aktivity, jako součást procesů a hlavních procesů. Odpovědnost osob je vyvážená jejich pravomocemi, výsledky jejich činností jsou snadno kontrolovatelné a ani motivační faktor není zanedbatelný.

Umožňuje běžnou kontrolu nákladů

Z krátkodobého hlediska umožňuje kontrolu dodržování norem spotřeby, předběžných kalkulací podle jednotlivých položek kalkulačního vzorce, rozpočtů, limitů a zjišťování odchylek podle příčiny a místa vzniku.

Umožňuje rozpočtovat režie

Je potřebné hledat vazbu jednak na útvarové odpovědnostní řízení, tak i kalkulační systém (předběžné kalkulace). V AČR bude zpočátku velmi problematické rozčlenit režijní náklady ve vazbě na konkrétní výkony. V této souvislosti chci upozornit na velmi významnou skutečnost, která je ověřena podnikovou praxí a kterou potvrzují a zároveň respektují odborné prameny.

Hledání plošného klíče pro jednotný způsob rozpočtování režijních nákladů s ohledem na různé skutečnosti a zvláštnosti organizací není co do odvětví, velikosti ani stejného výrobního zaměření firmy možné. Každá taková organizace, zdánlivě srovnatelná, má svůj specifický charakter. Zvolená metoda rozpočtování musí tento fakt respektovat. Nelze ji naordinovat bez předchozí analýzy a bez těsné spolupráce s jejím managementem. Je pak zřejmé, že se přístupy, metody a techniky rozpočtování budou, někdy i zcela zásadním způsobem lišit. Jejich cílem však bude jediné, nalézt co nejtěsnější vztah mezi nutnými režijními náklady a jejich účelem. Přístupy se však nemohou lišit v tom, že ve vazbě na konkrétní výkon nerespektují a tedy ani nezahrnují všechny související náklady, opět podle jejich příčiny a místa vzniku.

Umožňuje rozpočtovat střediskové náklady a výnosy

Z pohledu nákladového střediska můžeme hovořit o rozpočtu nákladů podle kalkulačního systému a útvarového odpovědnostního řízení. Jak vyplývá ze zvláštností hospodaření organizačních složek státu, resp. nákladových středisek ve struktuře AČR, obsah pojmu výnos je s principy jeho hospodaření **neslučitelný**. Výnos podniku je přírůstkem majetku v peněžním vyjádření nebo snížením závazku za určitou konkrétní práci, službu, výrobek. Rozdílová veličina výnosů a nákladů je z pohledu podniku, ale i jeho hospodářského střediska (výnos je určován vnitropodnikovou cenou na základě kalkulací) **hospodářským výsledkem**. Absolutním ukazatelem efektivnosti s možným využitím v relativních přepočtech škály dalších, svou vypovídací hodnotou velmi významných, ukazatelů.

Jak se vyrovnat s tímto problémem v AČR? Skýtá manažerské účetnictví tak široké možnosti řízení a hodnocení hospodárnosti a efektivnosti (kritérií racionality) jen podnikovému hospodaření? Odpověď na uvedené otázky nastíním v další kapitole.

Přestože v AČR prozatím jen zkoumáme možnosti zavedení nákladového (manažerského) účetnictví, v závěru kapitoly chci upozornit, a to již poněkud předbíhám, že tento nástroj řízení má v podnikovém hospodaření velmi těsný vztah k finančnímu účetnictví, k finanční analýze, k rozpočtovnictví, ke statistice a controllingu. Tyto základní vazby **mimo systém manažerského účetnictví** jsou v odborné literatuře velmi podrobně popisovány. Nejsou již jen výsadou tržního sektoru. O zkušenostech vzájemného propojení s controllingem lze získat podrobné informace z uplatňování metod a nástrojů „Odpovědnosti za náklady a výkony v Bundeswehru“.

V další části si ukážeme na hypotetické (značně zjednodušené) případové studii rozšířené možnosti řízení racionality nákladového střediska. Uvádím ji s cílem poukázat na to, že naznačený přístup může rozvířít širokou paletu možností managementu nákladového střediska zhostit se **aktivní role** při jeho řízení. Zdaleka neočekávám jednoznačný souhlas s objasňovanými přístupy, metodami a některými termíny, s možnostmi jejich plošné aplikovatelnosti. Nicméně postupuji v kontextu předchozích částí, ve kterých předpoklady pro řízení hospodaření s prvky racionality objasňuji a zároveň nastoluji otázky (psané kurzívou),

které si v AČR mnozí vysvětlují po svém. Do jisté míry nebudu ani já výjimkou. Snad s tím rozdílem, že provádím komparaci s podnikovým hospodařením, které jsem si měl možnost po dlouhá léta ověřovat v praxi, a proto se opírám o některé jeho racionální, domnívám se, že realizovatelné prvky.

Případová studie

Vytvořit logický rámec případové studie, která by zjednodušeně simulovala realitu plnění smyšlených úloh v podmínkách smyšleného nákladového střediska, znamená zároveň ujasnit výchozí podmínky, předpoklady, nové pojmy, ale i množství sice souvisejících, avšak pro AČR vesměs nových otázek.

Případová studie by měla ozřejmit, že racionální chování a úspěšné řízení hospodaření se zdroji, po kterém neustále voláme a které nám již ve zcela konkrétní podobě zákon ukládá kontrolovat, závisí na **rozšíření možností managementu** skutečně ekonomicky řídit.

Základní pojmy

Nehodlám prokazovat bezchybnost dále uváděného (obecného) kalkulačního vzorce sestaveného pro podmínky AČR. Jeho návrh a obhajoba není ani mým cílem. Strukturalizace, obsahové vymezení položek kalkulačního vzorce a jeho formalizace v podmínkách AČR je mimořádně závažná okolnost, která musí být předmětem dalšího zkoumání a následně výstupem týmové spolupráce odborníků (z rezortu MO i mimo něj). Pro potřeby studie bude postačovat, vymezím-li jej tak, aby splňoval základní předpoklady, které vesměs obecný kalkulační vzorec charakterizují a o kterých se domnívám, že se nebudou zásadním způsobem lišit ani v podmínkách AČR.

Kalkulační vzorec

Výpočet nákladů na kalkulační jednici (jednotku množství výkonu) nazýváme kalkulací nákladů. Vycházejí ze dvou základních skupin nákladů, zahrnujících přímé (jednicové) a nepřímé (režijní náklady). Tedy náklady lehce či hospodárným způsobem zjistitelné na kalkulační jednici a náklady všechny ostatní, tzn. nezjistitelné na kalkulační jednici nebo identifikovatelné jen velmi těžko a velmi pracně. **Konkrétnímu uspořádání přímých a nepřímých nákladů říkáme kalkulační vzorec.** Kalkulace se provádí před uskutečněním výkonu (*ex ante*) a po jeho uskutečnění (*ex post*). Před uskutečněním výkonu můžeme provádět kalkulaci operativní, plánovou, rozpočtovou. Výsledná kalkulace přejímá údaje z nákladového účetnictví v téže struktuře kalkulačního vzorce a taktéž vyčísluje náklady na jednotku výkonu.

Režijní náklady

U režijních položek kalkulačního vzorce jsem vytvořil paralelu s podnikovou správní režii = **základní režie**, výrobní režii = **produkční režie**. Neuvažoval jsem se zásobovací a odbytovou režii a vytvořil jsem položku **podpůrné režie**, jejímž obsahem jsou veškeré externí služby poskytované jinými subjekty ve prospěch sledovaného výkonu.

Úplné vlastní náklady

Součtem přímých a nepřímých nákladů kvantifikujeme hodnotu tzv. úplných vlastních nákladů (**ÚVN**) výkonu.

V předběžných kalkulacích vyjadřují účelnou míru vynakládaných zdrojů, ve výsledných kalkulacích jejich skutečnou spotřebu.

Rozpětí efektivity

V podnikových cenových kalkulacích je tato položka vyjádřena očekávaným nebo skutečným ziskem. Za jinak nezměněných podmínek nás informuje o tom, jakou reakci trhu předpokládáme nebo jaká ve skutečnosti je, kontrahujeme-li a vzápětí vyrábíme výrobek, zboží, službu – **tedy výkon**, podmíněný určitou výší nutných nákladů a zisku (prodejní cena bez daně z přidané hodnoty).

Všimněme si zajímavého názoru, který publikovala Strecková, Y.: *Teorie veřejného sektoru*. Učební text. ESF-MU, Brno, 1998.

„Vzhledem k tomu, že se ve veřejném sektoru statky neprodávají za tržní cenu, ztrácí na první pohled tato kategorie ve veřejném sektoru význam. Přesto s ní pracujeme a to nejen z důvodů výpočtu hrubého domácího produktu, ale i pro potřeby veřejného sektoru, a to:

- *Pro určitý, byť poněkud spekulativní výpočet efektivity veřejného sektoru, kdy vytváříme tzv. stínové ceny. Všude tam, kde to jde, vypočítáme stínovou cenu a to tak, že „oceníme“ statek, produkováný ve veřejném sektoru:*
 - *bud' cenou, za kterou se stejné statky produkuji v tržním sektoru*
 - *nebo na základě vynaložených nákladů, ke kterým je připočítán průměrný zisk, dosahovaný v produkci stejných statků, produkováných tržním sektorem.“*

Tento moment pokládám, jak si později ukážeme, za klíčový i v hodnocení efektivity různých aktivit, výkonů a procesů v celé AČR, ale i v nákladovém středisku, v organizačních střediscích, jimž přiřítáme výkony a v odpovědnostním řízení pomocí nákladů.

Představme si, že průměrná výše rentability nákladů v tržním sektoru, kterou pro účely studie budeme nazývat **úroveň hospodaření (ÚH)**, byla pro běžný rok odhadnuta ve výši 10 procent. Pokud by AČR tuto skutečnost přijala za své v podobě jednotné normy, pak z ní můžeme absolutní veličinou vyjádřit ukazatel **rozpětí efektivity (RE)** pro každou kalkulovanou činnost. Potom platí, že:

Fáze plánování (kalkulace):	$RE = ÚH \times ÚVN$
Fáze hodnocení:	$ÚH (\%) = (RE / ÚVN) \times 100$
	$RE = \text{Celkový výkon} - ÚVN$

Vycházím z předpokladu, že objektivně existuje určitá-průměrná společenská míra zisku, která v tržním sektoru soustavně zhodnocuje vložený kapitál (výrobní činitele), ale zároveň, neustále odvětvově i meziodvětvově osciluje. Tedy i veřejný sektor, který spotřebovává své zdroje s cílem dosáhnout předem vymezený užitek je oprávněn hodnotit svou činnost podle hodnotových kritérií poskytovaných služeb.

Cílem je postavit hospodaření v AČR na vnitřně jednotnou bázi plánování, hodnocení, porovnávání za pomoci jednotného, ročně stanovovaného procenta ÚH a odvozeného ukazatele „rozpětí efektivity“, u všech kalkulovaných činnostech v AČR, u všech nákladových středisek.

Zdůrazňuji však, že *rozpětí efektivity* není a ani nemůže být ekonomickým ukazatelem v pravém slova smyslu, protože zprostředkovává odraz skutečnosti jen částečně a nedokonale

(průměrná míra zisku), obrací se dovnitř AČR, vystupuje jednostranně, toliko jen ve vztahu k uzavřenému systému jejího hospodaření.

Hospodářské středisko (HS) ve výrobní organizaci však též neprodává své výkony přímo na trhu. Může poskytovat službu jiným HS nebo je jen výrobním uzlem předávajícím své výkony dalším HS za vnitropodnikové ceny, odvozené z rozpočtu nutných nákladů. Přitom jsou u něj měřitelné náklady a rozdílem vnitropodnikové ceny a skutečných nákladů i zisk HS. Silný motivační faktor, který při relativně stálých vnitropodnikových a tržních cenách výkonů (tuto podmínku bychom měli přijmout pro horizont ročního hospodaření v AČR) podmiňuje rozhodování řídicích pracovníků. Zisk střediska pak není určen tržním prostředím, ale snižováním nákladů vůči vnitropodnikové ceně. Plánovaná rentabilita střediska, jako procentuální podíl střediskového zisku a nákladů, bývá obvykle nulová. Skutečná rentabilita je však odrazem vytvořeného střediskového zisku nebo ztráty.

Jaký má tedy smysl ukazatel plánovaného rozpětí efektivity v AČR? Z předešlého vyplývá, že bychom do jisté míry mohli ztotožňovat podnikové hospodářské středisko (s plánovaným nulovým ziskem) s nákladovým střediskem AČR, resp. s jeho výkonově orientovanými středisky, kde úspora oproti kalkulované výši nákladů rovněž přináší pozitivní efekt (v podobě hospodárnosti). V podnikovém hospodaření však tento efekt (**kromě jiného**) není jen hospodárností, ale faktorem zvyšujícím hospodářský výsledek (zisk) organizace. Tedy zisk střediska (výrobku) plus kalkulovaný, tržně určený zisk. Pokud bychom v AČR s rozpětím efektivity neuvažovali (neprodáváme své výkony), úspora nákladů na konkrétní výkon by se pak neměla jak promítnout do reálnější podoby podílových ukazatelů efektivity a zůstala by jen rozdílovým ukazatelem hospodárnosti. V opačném případě však získáme určitou modifikaci plánovaného a skutečného ukazatele rentability, s poměrně dobrou vypovídací schopností, porovnatelný ukazatel úrovně hospodaření. Dovolím si tvrdit, že i přes jeho vzpomínané nedostatky zásadním způsobem a velmi zřetelně převažují jeho klady.

Celkový výkon

Zatímco v podnikové praxi kalkulace nákladů odráží žádoucí či skutečné toky vzniku nákladů, cenová kalkulace naopak zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku skutečně ve formě výnosů. Výsledná hodnota, která je v podnikové hospodářské činnosti výnosem (prodejní cenou bez DPH), má jiný obsah, než celkový výkon v AČR. Je to dáno tím, co již v souvislosti s tržními cenami a rozpětím efektivity ve veřejném sektoru bylo řečeno. Součtem přímých a nepřímých nákladů v AČR (ÚVN) a rozpětím efektivity vypočítáme celkový výkon. Získáme nový ukazatel, stínovou cenu, kterou můžeme poměřovat obdobnou činností v AČR i v tržním sektoru (bohužel, prozatím zkráceně bez odpisů-oprávek dlouhodobého majetku).

Z výkonu odvozeným ukazatelem, který má z hlediska analytické činnosti mimořádně vysokou vypovídací schopnost, je **nákladovost**. Pojem tak častokrát v AČR používáný, je často vzdálen jeho obsahovému vymezení. Nákladovost je poměrový ukazatel souhrnných nebo dílčích nákladů k dosaženým výkonům. Zajisté není bez zajímavosti vědět např. to, jaká je materiálová, mzdová, v budoucnosti snad i odpisová náročnost uskutečňovaných výkonů v určitém časovém horizontu, ve srovnání s jinými subjekty, v porovnání s plánovanými kalkulacemi apod.

Zadání případové studie

Nákladové středisko se podílí (s jinými subjekty AČR) na plnění třech programových úloh. Jedná se o zcela konkrétní činnosti tohoto střediska (A,B,C), které jsou nákladově kalkulovatelné a lze jim přiřadit tzv. kalkulační jednici. Úkoly mají být plněny paralelně, rovnoměrně v průběhu celého rozpočtového roku (12 měsíců). Plánujeme např. třetí rok plnění programové úlohy.

Množství plánovaných výkonů (kalkulačních jednic) na daný rok je:

A = 10, B = 20, C = 5.

Každá kalkulační jednice se skládá z více kvantifikovatelných činností (navazujících operací) a aby mohla být splněna, musí být splněny všechny dílčí činnosti (různé aktivity, operace, procesy). Pro zjednodušení předpokládáme, že ve vztahu ke každé kalkulační jednici můžeme vytvořit a relativně uzavřít samostatné „středisko“, s delegovanou odpovědností konkrétní osoby (velitele, náčelníka) a že činnosti A, B a C na sebe nenavazují, tedy že probíhají relativně odděleně. Zároveň budeme uvažovat s tím, že ty náklady plnění běžných úloh výcvikového roku (úlohy nevyžadující další výrazné zvyšování přímých nákladů), které jsou jakýmsi doplňkem nebo předpokladem plnění všech tří úloh (vyčleněná část velení útvaru, přijímání nováčků, strážní služba, skladové hospodářství, opravy, údržba...), budeme zahrnovat do režijních nákladů (základní nebo produkční režie, viz dále).

Kalkulace ex-ante

	A=10	B=20	C=5	suma
1. Přímé mzdy (osobní výdaje)	100	60	40	200
2. Přímý materiál	10	20	70	100
3. Ostatní přímé náklady	10	10	30	50
Celkové přímé náklady	120	90	140	350
4. Základní režie	[50]	[30]	[20]	100
5. Produkční režie	[110]	[80]	[110]	300
6. Podpůrná režie	[120]	[90]	[140]	350
7. ÚVN	[400]	[290]	[410]	1 100
8. Rozpětí efektivnosti (10 % ÚVN)	40	29	41	110
9. Celkový výkon	440	319	451	1 210

Pro stanovení výše režijních (nepřímých) nákladů u jednotlivých činností (A,B,C) a druhů režijních nákladů (v hranatých závorkách) jsem použil běžně používanou přiřázkovou metodu (pomocí rozpočítávacího koeficientu). Není to pochopitelně dogma a o vhodnosti použité metody (techniky) si musí management rozhodnout sám.

Princip metody spočívá v tom, že rozpočtované (tedy známé) režie uváděné pod sumačním znaménkem (rozvrhované režie) rozvrhujeme vůči *managementem zvolené rozvrhové základně* (některá z položek přímých nákladů).

RK = rozpočítávací koeficient

RR = rozvrhovaná režie

RZ = rozvrhová základna

RP = režijní přiřázka (viz hranatá závorka)

$RK = RR/RZ$

$RP = RK \times \text{přímý náklad příslušné jednice.}$

Např.: základní režie činnosti A=50 byla vypočtena ze vztahu $100/200 \times 100 = 50$

Pro správný výpočet jednotlivých režii je důležitá okolnost, že management nákladového střediska se rozhodl pro tyto rozvrhové základny: RZ pro **základní režii** budou přímé mzdy (osobní výdaje), pro **produkční režii** přímé mzdy + přímý materiál, pro **podpůrnou režii** (pokud se nedá přímo kalkulovat do přímých nákladů) součet všech přímých nákladů.

Ukazatel efektivity:

Výpočet rentability nákladů v podnikovém hospodaření nám udává, kolik procent zisku připadá na 1 Kč vynaložených nákladů. U každého výkonu, v předběžné i výsledné kalkulaci, se liší. Jaká bude rentabilita nákladů svou reakcí určuje trh, racionální chování organizace, vnitřní faktory efektivity...apod. Jednodušeji řečeno, s určitou výší nákladů je nabízena prodejní cena a trh ji buď ve prospěch zisku respektuje, nebo naopak. Tedy zisk organizace koliduje v závislosti na tržních podmínkách. Zároveň tím však vytváří tlak na racionalitu hospodaření organizace.

Za nákladové středisko i za samostatné činnosti v AČR je důležitá veličina rozpětí efektivity (obdobu zisku) stanovit ve stejném poměru k ÚVN. V našem případě jsme si ji stanovili jednotnou sazbou ÚH ve výši 10 % z plánovaných nákladů.

Za nákladové středisko: 10% z 1100 = 110, např. A: 10% ze 400 = 40

Výsledná hodnota (ex post) ÚH změnou RE bude pochopitelně jiná.

Údaje dle kalkulací nám umožňují stanovit období jednoho z hlavních (podílových) ukazatelů efektivity, a sice za nákladové středisko i za jednotlivé činnosti A, B, a C. Podílový vztah mezi rozpětím efektivity a ÚVN, udávaný v procentech, by asi nebylo vhodné nazývat **rentabilitou** nákladů. S ohledem na výše uváděné zvláštnosti pojmu **rozpětí efektivity znovu připomínám**, že nejde o ryzí ukazatel rentability nákladů podnikového hospodaření, je však relativním vyjádřením úrovně rozhodování a zásluhovosti *při neměně stanovených objemech celkových výkonů*, a tedy i hospodaření ve vztahu k vloženým prostředkům. Proto jsem jej nazval úrovní hospodaření.

Řekl bych, že tento ukazatel vytváří spravedlivou (podmínkou je objektivní provedení kalkulací) východiskovou, měřitelnou a porovnatelnou základnu pro všechna (kalkulující) nákladová střediska, která si úkoly nevybírají a která se i při kalkulacích různých ÚVN a celkových výkonů (v plánovací fázi) ocitají na stejné startovací čáře.

Přepočty na jednu kalkulační jednici:

položka kalk.vzorce/počet jednic

	A	B	C
ÚVN na 1 jednici:	40	14,5	82
Rozpětí efektivity na 1 jednici:	4	1,45	8,2
Výkon na 1 jednici:	44	16	90,2

Kalkulace ex-post

Průběžnou kontrolou, např. po třech měsících (k 31.3. 20.), kterou lze provádět měsíčně, případně i v reálném čase (podle úrovně výstupů z účetnictví), byly zjištěny níže uváděné údaje o hospodaření nákladového střediska (zaokrouhleně). Kalkulace přímých nákladů byly zjištěny z nákladového účetnictví; *přesně* podle jejich skutečně vynaloženého objemu (celkově i v členění na úkoly A, B a C). Kdežto režijní náklady souhrnně za jednotlivé položky

kalkulačního vzorce, resp. za vnitroorganizační střediska. Nezbyvá, než shodnou metodou (jak při předběžné kalkulaci) vypočítat režijní přírážky (hranaté závorky).

Všimněme si, že výsledná kalkulace uvádí souhrnné údaje za do té doby uskutečněné výkony (A=3, B=10, C=1). Jejich převod na jednu kalkulační jednotku dělením není problém.

	A=3	B=10	C=1	suma
1. Přímé mzdy (osobní výdaje)	40	20	20	80
2. Přímý materiál	2	10	30	42
3. Ostatní přímé náklady	1	5	10	16
<i>Celkové přímé náklady</i>	43	35	60	138
4. Základní režie	[12,5]	[6,25]	[6,25]	25
5. Produkční režie	[34,42]	[24,6]	[40,98]	100
6. Podpůrná režie	[31,16]	[25,36]	[43,48]	100
7. ÚVN	[121,08]	[91,21]	[150,71]	363
8. Rozpětí efektivity × %	10,92	68,79	-60,55	19,16
9. Celkový výkon	3×44=132	10×16=160	1×90,2=90,2	382,2

Již na první pohled je zřejmé, že v průběhu roku nedochází k očekávanému-rovnomořnému (proporcionálnímu) plnění úloh. Na důsledky této skutečnosti si poukážeme až v kapitole Rozbor hospodaření.

Všimněme si také, že výsledné výkony jsou násobkem plánovaných výkonů na jednu jed-

notku, které se podobně jako prodejní cena nemění. V důsledku toho se však mění rozpětí efektivity, jako rozdíl výkonů a ÚVN a v konečném důsledku i ukazatel ÚH.

Pochopitelně, že může nastat i případ, že u některého z výkonů nebude splněna ani jedna jednotka výkonu nebo bude splněna jen částečně, protože charakter plnění této úlohy předpokládá její dokončení až v závěru roku, po vytvoření nezbytných předpokladů (jakási obdoba rozpracovanosti). Logické je, že musíme provést procentuální ocenění (rozbor) této rozpracovanosti. Např. u činnosti C byla splněna jen jedna jednotka a splnění další je před dokončením asi z 50 % (resp. z 10 % z pěti plněných úloh). Pak celkový výkon úlohy C nebude násobkem 1×90,2, ale 1,5×90,2.

Rozbor hospodaření NS

Poskytnout vyčerpávající analýzu hospodaření, byť jen smyšleného nákladového střediska (NS), je v rozsahu této práce neproveditelné. Problematická je i jedinečná složitost AČR, různorodost činností, relativně pevně zafixovaný systém hospodaření a stávající úroveň ekonomického myšlení. **Racionální prvky předkládaného metodického přístupu** rozborové činnosti odpovědných pracovníků nás však navádějí určitým, a jsem přesvědčen o tom, že správným směrem. Vycházejí vsříčkou velitelům tím, že jim vkládají do rukou nové nástroje ekonomického řízení, vyvažují jejich podíl pravomocí a odpovědností, přičemž respektují některé obecné ekonomické přístupy a naprosto odlišným způsobem hodnotí výsledky jejich rozhodnutí spojovaných s prvky racionálního ekonomického řízení.

□ Již jsme si řekli, že rozpětí efektivity (RE) a úroveň hospodaření (ÚH) jsou v plánovacím procesu různé veličiny. Rozpětí efektivity je absolutní ukazatel, viz kalkulace ex ante (40, 29, 41, 110). ÚH je podílem rozpětí efektivity a ÚVN v procentech (10 %). Ve výsledných ukazatelích byly dosaženy tyto hodnoty:

$$\begin{array}{llll} \text{RE-NS} & = & 19,16 & \text{ÚH } 19,16/363 \times 100 = 5,30\% \\ \text{RE-činnosti A } 10,92/3 & = & 3,64 & \text{ÚH } 10,92/121,8 \times 100 = 9,02\% \end{array}$$

$$\begin{array}{ll} \text{RE-činnosti B } 68,79/10 = 6,88 & \text{ÚH } 68,79/91,21 \times 100 = 75,42\% \\ \text{RE-činnosti C } 60,55/1 = -60,55 & \text{ÚH (záporná hodnota RE) } 0\% \end{array}$$

- Nákladové středisko neplní ukazatel efektivnosti–úrovně hospodaření. Pokles z plánované hodnoty 10 % na 5,3 % za NS, s výjimkou činnosti B i za činnosti A a C. Tuto skutečnost je možno dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým položkám s přepočtem na plánovanou hodnotu jedné kalkulační jednotice. **Ukazatel ÚH za nákladové středisko je nyní vzhledem ke stejným výchozím podmínkám srovnatelný s ostatními nákladovými středisky AČR.**

- Nejeefektivnější je činnost B – PROČ?

- úloha splněna v předstihu, došlo k relativní úspoře fixních (režijních) nákladů
- došlo k úspoře přímých mzdových nákladů (materiálové náklady rostou proporcionálně)
- Pokud by nastal případ, že by činnost A=10 byla plánována na prvních 9 měsících s úměrným snížením osobních výdajů, museli bychom (v kalkulaci *ex ante*) použít u rozvrhování např. základní režie pozměněnou rozvrhovou základnu, což by neměl být problém. Převodli bychom 100 jednotek přímých mezd z 12 měsíců roku na 9 měsíců takto:

9 měs. $\times 100/12 = 75$. Kalkulace s režijní přírážkou by nyní měla tyto hodnoty:

	A	B	C	suma
1. Přímé mzdy	75	60	40	175
4. Základní režie	42,8	34,3	22,8	100

Poznámka: V úvahu přicházejí i případy, které souvisí s možnostmi využití tzv. dynamických kalkulací, s ohledem na plánování využitelných kapacit v závislosti na čase a změnami relativního podílu režijních nákladů na jednu kalkulační jednotici. Musíme mít totiž na paměti, že ve výsledných kalkulacích bude rozvrhovaná režie i rozvrhová základna jiná než v kalkulacích předběžných.

- Protože úkoly činnosti B byly splněny v předstihu a dá se očekávat, že tento trend bude pokračovat i nadále, ostatní činnosti budou nyní na sebe vázat část režijních nákladů vyčleněných v ročních kalkulacích pro činnost B. Tím se skýtají poměrně široké možnosti velitele organizačními zásahy usměrňovat ukazatele hospodárnosti a ÚH při plnění jiných úkolů.
- Na konci roku může nastat situace, že nebudou splněny výkony v plánovaných objemech 10, 20, 5. Tím se pochopitelně zhoršuje hospodárnost v přepočtu na jeden výkon. Zhorší se i ukazatel ÚH, protože v důsledku časového působení režijních nákladů a jejich relativního růstu se bude snižovat rozpětí efektivnosti.
- Při vyšších než plánovaných výkonech budou naopak jednotkové náklady nižší. Přestože bude docházet např. k lineárnímu navyšování přímých nákladů, bude relativně klesat podíl režijních nákladů.
- Analýza nákladovosti podle jednotlivých položek kalkulačního vzorce nám může odhalit příčiny zhoršených-zlepšených ukazatelů hospodárnosti nebo úrovně hospodaření. Důkladně provedená analýza nám může sloužit jako východisko pro budoucí kalkulace. Kalkulační proces v principu tento postup předpokládá.
- Analýza vzájemného poměru režijních a přímých nákladů může vést ke snižování fixních nákladů v budoucích kalkulacích. Jejich účelná výše by měla být silným motivačním prvkem, která se postupně bude upřesňovat a profilovat v opakovaném kalkulačním procesu.

- ❑ Analýza jednotlivých kalkulačních položek režijních nákladů spočívá v nalézání vazby nákladů k výkonům podle příčiny a místa vzniku. Cílem by mělo být odhalit co nejvíce položek nákladových druhů, které přímo souvisí s výkonem. Je to úloha značně obtížná, nicméně tvoří kostru správných kalkulací. Dá se očekávat, že v podmínkách AČR bude poměr režijních nákladů značně vysoký a že se dokonce objeví názory, které budou myšlenku jejich separace a rozvrhování k výkonům zavrhnout.

Některé další možnosti analýzy naznačíme již jen ve stručnosti. Existuje totiž nepřehledné množství dalších přístupů zkoumání racionality, o jejichž aplikovatelnosti lze uvažovat až ve spojitosti s reálnou skutečností. Měli bychom si umět odpovědět na otázky tohoto typu:

- ❑ S jakým objemem nákladů a podle jakých nákladových druhů byl splněn jednotkový výkon A, B, C?
- ❑ Bylo dosaženo vyšších, nižších výkonů (kalkulačních jednic)?
- ❑ Proč nebyly dodrženy některé plánované položky spotřeby, resp. v čem spočívala jejich úspora?
- ❑ Jaký mají náklady vývoj v určitém časovém horizontu (porovnání identických nebo obdobných činností, činností s jinými nákladovými středisky), jak postihuje hospodaření sezónní výkyvy, inflační tendence.
- ❑ Jak se projevuje vzájemný vztah mezi rozpočtovými výdaji a náklady téhož roku, jakou částí participují náklady externích dodávek, kolik nákladů bylo spotřebováno (materiál) z vlastních zdrojů minulých let (bez uskutečněného rozpočtového výdaje).
- ❑ Jaký je podíl hodnoty celkového majetku na výkonech (možno modelovat latentní snižování užitkové hodnoty zásob a oprávek).
- ❑ Budeme vycházet z předběžných kalkulací pro další rok nebo budeme muset korigovat objem některých položek kalkulačního vzorce?
- ❑ Jaký je poměr externích a interních nákladů a zda-li by nebylo vhodné si zajišťovat některé externí služby ve vlastní režii?
- ❑ Nebylo by vhodné rozhodnout se na základě testů nákladovosti pro ekonomicky výhodnější externí dodávky?

Sporná místa

V objektivně provedených kalkulacích by se měly velmi těsně promítat účinky vnitřních faktorů efektivnosti (věda a technika, struktura činností, formy dělby práce, kvalifikace pracovníků, iniciativa, systém řízení...). Pokud však ani v budoucnosti nebudeme uvažovat o odpisech dlouhodobého majetku (jako nákladu), může být zavádění vědy a techniky samoúčelné a majetková náročnost výkonů mimořádně vysoká - *bez toho, že by se nám v kalkulacích tato skutečnost promítla!* Některé armády dokonce zatěžují dlouhodobý majetek, ale i objem vlastních zásob procentuální sazbou, započítatelnou jako náklad do kalkulací, čímž vytvářejí tlak na velitele, aby hospodařil skutečně jen s objemem nutného majetku.

Do hospodaření nákladových středisek nejsou započítávány všechny náklady, byť se toto středisko (úloha) stává konečným spotřebním místem.

- ❑ Rozpočtování běžných výdajů se prioritně odvozuje z centrálně stanovovaných standardů, namísto toho, aby se opíralo o analýzu a schválenou kalkulaci nutných faktorů spotřeby-

-účelně a účelově vynakládaných a až poté se „druhové náklady překlápěly“ do položek rozpočtových výdajů. Vyřešily by se tím dva zásadní problémy. *Nedocházelo by k hromadění nespotřebovaných nákupů z minulých let a na konci rozpočtového roku by nebyl důvod k tomu, aby se do výše standardu (limitu) utrácely zbytky finančních zdrojů.* Tento zásadní nedostatek se již dávno stal „veřejným tajemstvím“ a dokonce i ze strany velitelů je to již léta nejčastěji zdůrazňovaný omyl současného pojetí „hospodárního“ čerpání-dočerpávání zdrojů.

- Pokud je to u některých činností možné, je potřebné plánovat podle časového horizontu jejich očekávaného plnění.
- Nerozlišují se přímé a nepřímé, variabilní a fixní náklady.
- Aby mohla být zavedena forma tzv. dynamických kalkulací, je potřeba uvažovat o plánování (rozpočtování) s ohledem na kapacitní využívání zdrojů.
- Kalkulace výkonů přírážkovou metodou za pomoci rozpočítavacího koeficientu není jediná a dokonce jsou jí přičítány mnohé nedostatky. Nelze ji používat dogmaticky na všechny činnosti, ale pouze po zvážení všech kladů a nedostatků v každém konkrétním případě.
- Jak hodnotit částečné splnění úkolu ve smyslu jeho rozpracovanosti v reálném čase nebo podle jakých kritérií hodnotit jeho splnění, ale i splnění v nižší (vyšší) kvalitě. Nesmí totiž docházet ke kolizi mezi úsporou nákladů za každou cenu a kvalitou plnění úloh.
- V AČR není vytvořena logická a vnitřně propojená soustava ekonomických ukazatelů.
- Není vyřešena motivace ve vztahu k výsledkům hospodaření. Silně motivující může být i výraznější rozšíření pravomocí velitelů dále (operativně) přerozdělovat část ušetřených zdrojů (ve prospěch rozpočtově nezajištěných potřeb).
- Běžně není naplňována nutná podmínka k zodpovědnému provádění kalkulací. Tento zásadní nedostatek spočívá v časové disproporcii mezi zahájením procesu plánování u nákladového střediska a podrobnou znalostí plnění úloh.
- Zavedení nákladového (manažerského účetnictví) je dlouhodobý proces. V počátečních fázích musí být modelován jen u vybraných nákladových středisek. Zpočátku bude postačovat analytický přístup k vedení nákladového účetnictví. I když konečná fáze bude znamenat kvalitativní změnu v pojetí vedení účetnictví a racionálního hospodaření, v průběhu jeho ověřování a zavádění nebude dosavadní systém vedení finančního účetnictví nijak ovlivněn.
- Jako reálný se ukazuje důležitý předpoklad, a tím odpovídám na očekávané a zajištěné oprávněné obavy, zda-li můžeme hospodárnost a efektivnost výkonů hodnotit jak po linii velitelské, tak i po linii programového plnění úloh (např. s jiným operačním stupněm). Odpověď zní **ano**. Je to totiž obdobné jako u výrobní organizace, která bez problémů hodnotí subdodávky jako **samostatně kalkulovatelné výkony** (rozpracovanost, výrobek, zboží, službu), ale nic jí nebrání v tom, aby samostatně hodnotila i **hospodářské středisko, osobní odpovědnost i celou organizaci**.

Závěr

Před dokončením studie se mi dostal do rukou odborný koncept ekonomické sekce MO ČR, který od roku 2006 vymezuje pro řídící úroveň rezortu MO ČR obsah činností při hospodaření s prostředky státního rozpočtu a mimorozpočtovými zdroji. S výjimkou MO ČR, které má **stanovovat zásady** hospodárního, efektivního a účelného hospodaření s rozpočtovými prostředky, u dalších řídicích stupňů až po prapor se shodně opakují tyto úkoly:

- řízení rozpočtového hospodaření,
- analýza rozpočtového hospodaření (skutečnost/plán: hospodárnost, efektivnost, účelnost),
- přijímání opatření při odchylkách skutečnosti od plánovaného stavu,
- zajišťování hospodárného, efektivního a účelného hospodaření s finančními prostředky, hledání možností hospodárnějšího plnění úkolů ... atd.

S jistou dávkou zklamání bych mohl říci, že se zabývám přístupy ke staronovým problémům, jejichž řešení v AČR více méně finalizuje, že se odpovědnost za řízení oficiálně a velmi těsně začíná spojovat s prvky racionality a že se zřetelně a cílevědomě posiluje autonomie rozhodování na nižších úrovních subordínace.

Zklamán rozhodně nejsem, jsem spíše mírně skeptický. Skeptický k tomu, že si dost dobře nedovedu představit, jak může být rezortem MO k 1. 7. 2002 správně realizována finanční kontrola hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti v intencích „Zákona o finanční kontrole ve veřejné správě“. Domnívám se totiž, že jsem dostatečně podrobně objasnil, že **racionální chování s prvky hospodárnosti a efektivnosti může být vrcholem snažení řídicích pracovníků až v určitém systému vztahů a předpokladů.**

Mýlíme se, pokud očekáváme, že ve stávajících podmínkách hospodaření AČR postačuje toliko formulovat obsah činností pro jednotlivé řídicí stupně, případně stanovit zásady pro hospodárné a efektivní hospodaření. Implicitně nemůžeme kalkulovat se základním, akceleračním činitelem změn. Tím je kreativita řídicích a výkonných pracovníků, obvykle vystupující z jasně stanovených podmínek a pravidel chování, opírající se o nástroje ekonomického řízení. Dostatečný prostor pro vlastní, měřitelná rozhodnutí je předpokladem odstranění rigidity řízení a uvolňuje prostor pro účinky samoregulace, prospěšné cílovému zaměření.

Pro podmínky AČR jsem zpracoval poněkud neobvyklou případovou studii s fiktivním kalkulačním vzorcem, nákladovými a výkonovými kalkulacemi, přístupem k objasňování souvisejících pojmů, k analýze hospodaření a s poukazem na některá sporná místa. Jsem si vědom toho, že nemůže obsáhnout, a to jsem již několikrát zdůrazňoval, vícefaktorovost funkčního působení všech činitelů. Přesto jsem přesvědčen o tom, že **ze studie vystupují základní obrysy možného řešení racionality v AČR, jako dlouhodobého procesu změn.**

Procesu, který např. v Bundeswehru započal v r. 1994 a má být dokončen až v horizontu deseti let. Nemělo by zůstat bez povšimnutí, že na počátku byl koncept zavádění „Odpovědnosti za náklady a výkony“ (manažerské účetnictví) a tzv. „Trvalý program zlepšení“ (zapojení tvůrčího potenciálu pracovníků). Vše, co souvisí se zavedením těchto nástrojů, **bylo v konceptu do všech detailů zapracováno.** Oba nástroje si kladou za cíl zakotvit hospodárnost jako základní pravidlo myšlení a jednání všech pracovníků služeben Bundeswehru, aby při stejných výkonech klesaly náklady, nebo při daných nákladech došlo ke zvýšení hospodárnosti. Tento cíl je shodný s naším, na první pohled je však viditelná odlišnost v přístupu. Německý přístup se zpočátku zaměřuje na nástroje ekonomického řízení, tedy primárně je orientován na vytvoření nutných předpokladů k dosažení hlavního cíle. Plně respektuje všeobecně známou skutečnost, že **obecné funkce řízení (tedy i ekonomického) se mohou rozvinout až teprve po vytvoření jeho vhodných nástrojů.**

Jsem oprávněn se domnívat, a přítomnost mi bohužel dává za pravdu, že jakákoliv volba nestandardních postupů bude pro AČR znamenat hazard s časem, s finančními zdroji a tvůrčím potenciálem pracovníků.