

Výdaje a náklady, jejich místo v ekonomickém řízení AČR

Cílem příspěvku je vysvětlit podstatu ekonomických kategorií náklady a výdaje, výdajový a nákladový systém hospodaření a jeho vazbu na účetnictví, charakterizovat náklady a výdaje jako účetní položku a jako ukazatel, objasnit vzájemnou vazbu mezi ekonomickou racionalitou a postavením manažera v ozbrojených silách.

Každý **ekonomický systém** je svým způsobem systémem abstraktním, protože se vymezuje na základě abstrakce (odhlédnutí) od celé řady dalších rozměrů a aspektů. K těmto krokům přistupujeme při relativním uzavírání systému, do kterého nezahrnujeme nevýznamné faktory. Pokud se nám do zkoumaného systému podaří zahrnout všechny relevantní faktory, můžeme říci, že se nám podařilo soustavu „uzavřít“.

Je to úloha nelehká, obzvláště pak v podmínkách AČR. Není snadné najít mezi *různorodými, svým způsobem jedinečnými nákladovými středisky sjednocující hledisko, což v konečném důsledku vyvolává řadu pochybností odrazujících od těchto snah*. Ptejme se však, co je cílem ekonomického systému!

Musíme mít na paměti, že ačkoli AČR hospodářskou činnost, jejímž cílem je hospodářský výsledek neprovádí, obdobně jako podnik tržního sektoru v průběhu transformačních procesů využívá **vzácných-nedostatkových zdrojů**, se kterými právě proto, že jsou vzácné, musí nakládat co nejuvážlivěji. Znamená to, že by měla hospodařit *podle zásad racionálního ekonomického chování*. Co to vlastně znamená, že ekonomický systém musí zajišťovat prvky ekonomické racionality (hospodárnost, efektivnost, účelnost), proč je tento cíl tak důležitý a proč v AČR vyvolává tolik diskuzí? *Je to proto, že specifickým znakem každého ekonomického systému je, že pracuje s omezenými zdroji, které se musí snažit cílevědomě a maximálně (optimálně) využít, resp. sladit s potřebami*. [1, s. 56] Ekonomický systém, jako podsystém řízení rezortu, má za úkol spolupůsobit a vytvářet předpoklady pro splnění hlavního cíle rezortu tak, aby jej bylo dosaženo **s hospodárným a efektivním využíváním vzácných zdrojů**. A tato skutečnost se musí promítnout do všech, byť plněním věcných úloh odlišných nákladových středisek. Platí totiž, že ekonomický systém můžeme vymezit i na úrovni nákladového střediska.

Zajímavé jsou například snahy některých „logistů“ o takové pojetí, při kterém logistické procesy probíhají **uvnitř ekonomického systému**. Všimněme si, že logistika taktéž pracuje s omezenými zdroji, operuje s hospodárností, jíž se též podmiňuje dosažení konečného efektu. **Jde tedy o takové účelové vymezení části reality, ve které probíhají procesy ekonomické povahy**. [1, s.57] Jak do toho všeho zapadá **ekonomického řízení**?

Chování ekonomického systému je nemyslitelné bez chápání tohoto systému jako jednoty prvků uměle vytvořených či přírodních a lidí, kteří tyto prvky ovládají a rozhodují na základě informací podle určitých pravidel vypovídajících o minulých stavech řízeného systému (podsystému), o záměrech řídicího systému (podsystému), resp. o odchylných od cílového stavu. [1, s. 57]

V opačném případě, tedy za předpokladu, že jsou uvnitř organizace tato pravidla chybně nastavena, jsou závažným způsobem narušeny rozhodovací procesy managementu. A nejen

to, kontrolní mechanismus nemůže objektivně určovat řídicí kvalitu velitele a jeho odborných funkcionářů, měřenou dopadem jejich rozhodnutí na paralelních, jmenovitě ekonomických výsledcích plněných úloh. V konečném důsledku také ne na chování ekonomického systému jako celku. A tady se dostáváme k problému ekonomické řízení.

Již bylo řečeno, že úlohou ekonomického systému je zajistit splnění základních cílů rezortu s efektivním a hospodárným využitím věcných, finančních a lidských zdrojů. Tato úloha se však neprosazuje sama o sobě, má svoji dynamiku, realizují a usměrňují ji lidé, řídicí pracovníci, velitelé. Je to proto, že každý pohyb majetku, který je spojován s lidskou činností, má ekonomický dopad. Každý ekonomický dopad je třeba evidovat a vyčíslit. Každé vyčíslení ekonomického dopadu je třeba vyhodnotit. A každé vyhodnocení ekonomického dopadu je podkladem pro řízení budoucí činnosti. Chceme-li tedy dosáhnout konkrétní, účelové změny stavu ekonomického systému ve stanoveném časovém intervalu, musíme ekonomický systém řídit [2, s. 12]. Shrneme-li si to, můžeme říci, že výše zmiňované cíle ekonomického systému jsou dynamicky, účelně uskutečňovány ekonomickým řízením. ***Předmětem ekonomického řízení pak budou aktivity, slabá místa, analytické a rozhodovací procesy z výsledků permanentního porovnávání plánu a skutečnosti.***

Jistě jste se již ve své profesní praxi setkali s rozpornými názory na vztah managementu a ekonomiky. Není divu. Přibližně posledních 15-20 let je poznamenáno novými, někdy i zcela převratnými manažerskými trendy, koncepcemi, metodami a přístupy. Příznějme si, že i mnohé z nás některý ze „staronových“ nebo i celkem nových pojmů znejistil a hledali jsme pro jeho obsah přiměřené vysvětlení. Jen namátkou můžeme vzpomenout pojmy jako *hodnotové řízení, controlling, outsourcing, marketing, procesní řízení, Total Quality Management, reporting, banchmarking, Balanced Scorecard, Value Management, ale i Just in Time, manažerské účetnictví, náklady, výdaje, nákladovost, kalkulační systém ...apod. A rázem tu máme problém!!!*

Zkušenosti ukazují, že nestačí si jen povrchně nebo jen účelově ozřejmit teoretický obsah některých pojmů. Svádí to pak k jejich zkreslenému pochopení jako samostatných problémových oblastí, které obvykle vzbuzují nepřiměřené naděje, čímž iniciují snahy o jejich urychlenou implementaci. Od ní se přirozeně a jaksí samo sebou očekává přínos deklarovaný jejich posláním. ***Bez toho, aby byl jejich budoucí úspěch podmínován přímou vazbou na funkční ekonomický systém a ekonomické řízení.*** Takové pojetí „novátorství“ ve skutečnosti zaměřuje cíl s prostředkem k jeho dosažení. Inhibitorům kritizovaných postojů obvykle bývá nesystémový přístup, generující přílišnou složitost a nevládnutelný rozsah problémů, nejasné vazby na ostatní prvky a nástroje ekonomického řízení, obtížnost stanovování priorit. Rodí pak konformitu, ale i nezastíraný nezáměr jako přirozený ohlas praxe. Jen proto, že již počátek změn byl poznamenán nedostatečnou hloubkou porozumění jejich samotné podstaty. Retardačně působí i jistá nedůvěra k rezortním vědeckým výstupům. K nesystémovému přístupu řešení problematiky ***ekonomického řízení v AČR*** přispívají tím, že autoři některé své návrhy, ačkoliv si zasluhují zvláštní pozornost, ***v kontextu ekonomického řízení*** nepromítají vůbec nebo jen v omezené míře. Tím, že jsou tyto návrhy jakoby vytrženy z celistvosti, jsou mnohdy obtížně pochopitelné právě v širších souvislostech. Musíme se totiž ptát, jaké nutné podmínky musí být splněny pro jejich úspěšnou realizaci. Pokud se přece jen vyskytne jejich brilantní výčet, většinou je odrazem úvah a konstrukcí uskutečnitelných jen v teoretické rovině. Je to proto, že mnohé z primárních předpokladů nebyly v podmínkách AČR dosud řešeny, a proto nemůže být zaručeno ani jejich synergické spolupůsobení. Při praktické realizaci se pak

hledají zástupné a méně efektivní konstrukce a vazby, které v konečném důsledku devalvují možný užitek přijímaných opatření.

Chceme-li v podmínkách AČR trvale zajišťovat ekonomickou racionalitu, nemůžeme přehlížet fakt, že úspornost a výtěžnost v případě hospodárnosti, účinek v případě efektivnosti, ale i účelnost těch nejjednodušších aktivit hodnotově vyjadřujeme spotřebou veřejných prostředků a živé práce. Především, že její výši lze vyjádřit jen a jen pomocí vhodné členěných **nákladů**. Je absurdní se domnívat, že mohou být suplovány **výdaji**, svou podstatou finančními toky s naprosto odlišným ekonomickým obsahem. Přesto se to běžně děje. O obou kategoriích, ale i o jiných skutečnostech, které určují výsadní postavení nákladů při hodnocení racionality, budeme hovořit dále.

Náklady a výdaje, jejich charakteristika

V dalších částech, ve zkráceném rozsahu a proto ani zdaleka nevyčerpávajícím způsobem, si přiblížíme tyto pojmy jako *ekonomickou kategorii, účetní položku nebo ekonomický ukazatel*. Pokládáme to za důležité proto, že mnohé diskuze k těmto pojmům bývají často opředeny záhadou, co ten který diskutující nebo autor má právě na mysli.

a) Náklady jako ekonomická kategorie

Náklady (costs) lze vymezit jako **účelové a účelné vynaložení prostředků a práce, vyjádřené v peněžní formě**. V této definici se ve znaku **účelovosti** zdůrazňuje, že výsledkem vynaložených nákladů musí být vždy nějaký výkon se specifickou užitečností. Ve znaku **účelnosti** se pak zdůrazňuje, že celý proces vynaládání nákladů a zhotovování výkonů musí být uskutečňován s odpovídající ekonomickou racionalitou. [3, s. 39-52]

Náklady se obecně definují i jako v penězích vyjádřené vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů, uskutečněné za určitým, předem vymezeným užitečným účelem [3, s. 39-52]. Náklady mají vždy svůj konkrétní objekt, se kterým se příčinně spojují. Může to být např. vyráběný výrobek, poskytovaná služba, provedená práce, ale i konkrétní aktivita, prováděná v podmínkách nákladového střediska.

Náklady **vždy** účelově souvisí s určitou aktivitou a jejími výsledky. Důležité je určit jejich optimální strukturu a výši již před zahájením činnosti, protože v průběhu její realizace je spotřeba zdrojů již nezvratná.

Neexistují náklady bez aktivity, aktivita je nemyslitelná bez vynaložení nákladů. Činnost organizace je rozložitelná na velké množství rozmanitých aktivit, které je účelné sledovat, posuzovat a vyhodnocovat z různých stránek.

Platí, že pouze náklady mohou charakterizovat skutečné množství a strukturu spotřebovaných prostředků na činnost organizační složky státu (OSS) a pouze náklady lze využít k posouzení vlastního hospodaření OSS jako celku i jejich organizačních útvarů. Náklady považujeme za základní ukazatel provozu OSS. [4, s. 52]

b) Výdaje jako ekonomická kategorie

Výdaje (expenditure) jsou, v nejšířším slova smyslu, jakýmkoliv vynaložením majetku organizace, bez ohledu na účel použití. Podle prof. Schrolla se jedná o tzv. „vyjmutí ze stavu“ a jsou tím myšleny veškeré výdaje k zajištění výrobního procesu (spojují výrobní proces se stavem a pohotovostí jednotlivých druhů prostředků).

Nejčastěji jsou však chápány jako snížení finančních, kapitálových zdrojů.

Výdaji pro účely rozpočtové skladby jsou veškeré nenávratně poskytnuté prostředky, především charakteru plateb za nakoupené zboží a služby, včetně platů a úhrad souvisejících s vykonanou prací zaměstnanců a transferů prostředků.

c) Náklady jako účetní položka ve finančním účetnictví

Zavedením podvojného finančního účetnictví do resortu MO započalo období sledování nákladů (1995). V prvních fázích byly do tohoto systému určité správně, avšak zcela mechanicky implementovány zásady „**Postupů účtování**“, přičemž nákladovým účtům byla přiřknuta role evidence údajů **o druhové spotřebě zdrojů (co, kde a kolik** bylo spotřebováno).

Na otázku, za jakým účelem, tedy na CO (na jakou činnost, aktivitu) byly zdroje spotřebovávány, v současnosti neexistuje v resortu MO žádná odpověď (nejen finanční, ale veškeré veřejné prostředky, které zahrnují věci, majetková práva a jiné majetkové hodnoty). Nemáme-li tuto odpověď, nemůžeme pochopitelně ani říci, zda-li zdroje byly spotřebovávány s odpovídající mírou racionality. A to i přesto, že časové účtování těchto výdajů je obvykle identické s účtováním nákladů. Skutečné poslání finančního účetnictví a jí odpovídající metodika neumožňuje přičleňovat k výkonům ani ostatní, bohatě využívané zdroje (externí náklady, režijní náklady, další nutné náklady...).

Musíme 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 **úctové třídy 4 - Náklady** zaměřeno právě na tuto skutečnost (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).

Má to však zásadní nedostatek, který spatřujeme v rozdílnosti druhového a účelového členění nákladů. Slovy prof. Schrolla, nákladový druh neposkytuje informaci o tom, na jaký účel byl náklad vynaložen. *Pouhé zjištění, o jaký druh nákladu jde a jaká je jeho skutečná výše nedovoluje usuzovat, jak hospodárně nebo nehospodárně byl náklad vynaložen. Teprve při určení účelu, na nějž je náklad vynaložen, je možné měřit hospodárnost, protože i měřítka hospodárnosti lze odpovědně stanovit pouze ve vztahu k účelu vynaložení nákladů [3, s.209].* Tento požadavek umí zajistit manažerské účetnictví, které ve stručnosti přiblížíme v dalším textu.

d) Výdaje jako účetní položka ve finančním účetnictví

Rozpočtová skladba Ministerstva obrany upravuje jednotné třídění příjmů a **výdajů**, které se uplatňuje při plánování a uskutečňování peněžních operací státního rozpočtu kapitoly MO, fondů zřízených MO a fondů jim zřízených organizačních složek státu. Třídí peněžní operace z hlediska odpovědnostního (kapitola 307 – Ministerstvo obrany), **druhového (jednotlivé druhy příjmů a výdajů – nás bude zajímat hlavně třída 5 – Běžné výdaje)**, odvětvového (druh činnosti, na kterou se výdaje vynakládají) a konsolidačního (výdaje a příjmy vznikající uvnitř soustavy veřejných rozpočtů). Pro účely sestavení, odůvodnění, rozpisu a hodnocení plnění rozpočtu MO se položky člení na rozpočtové podpoložky (sedmimístný číselný symbol).

Pokud si v přípustné míře zjednodušíme účtování běžných výdajů v účetnictví RFO, pak skutečnou výši čerpání finančních zdrojů zachycuje účetní věta na straně kreditní (DAL), na jejímž počátku stojí synteticko analytický účet (podle Účtového rozvrhu Ministerstva

obranu ČR). Tímto synteticko analytickým účtem je v případě **běžných výdajů účet Účtové třídy 2 – Vztahy ke státnímu rozpočtu, rozpočtu organizačních složek státu, k rozpočtu územních samosprávních celků a rozpočtové a ostatní finanční účty (223xxxx, Bankovní účty k limitům organizačních složek státu, resp. 26x xxxx, Peníze)**. Skýtá nám informaci, **že byl uskutečněn výdaj finančních prostředků z Bankovních účtů nebo z Pokladny RFO**. Jedině pak ve spojení s druhovým tříděním rozpočtové skladby (odpovídající druh výdaje vyjádřený odpovídající rozpočtovou podpoložkou třídy 5 – Běžné výdaje) je přesně specifikován druh uskutečněného výdaje (platy, služby, potraviny, nákup materiálu apod.).

Shrneme-li si to, pak pomocí zápisu v účetnictví zaznamenáváme údaj o tom, že dochází k pohybu finančních zdrojů (z bankovních účtů nebo pokladny) reprezentovaných **konkrétním druhem výdaje (rozpočtovou podpoložkou)**. Do účetní věty můžeme dokonce vkládat i kódovaný údaj o tom, na jakou aktivitu byl výdaj uskutečněn. To je pro nás zdánlivě dobrá zpráva, která by mohla znamenat, že jsou pro nás transparentní všechny vstupy do té které aktivity. Ve skutečnosti tomu tak ale není a ani být nemůže. Náklady účtované shodně s výdajem mohou být na aktivitu účtovány v časové shodě, ale právě tak nemusí. **Kromě toho aktivita spotřebovává i jiné než-li finanční zdroje, které nijak nesouvisí s plánovanými nebo uskutečňovanými výdaji na ni**. Potřeba aktivity se jimi do jisté míry uspokojí, nicméně účetnictví tuto skutečnost ve vztahu k ní nezaregistruje. Proto si něco řekněme o vzájemném vztahu nákladů a výdajů.

e) Vztah mezi náklady a výdaji

Výdaje a náklady představují dva párové, komplementární pojmy. Výdaje jsou předpokladem nákladů, náklady určují smysl uskutečněných výdajů. Výdaje se orientují na řešení otázek zajištění potřebných druhových, kvantitativních a časových proporcí v průběhu zhotovování konečných výkonů, náklady pak na vlastní racionalitu tohoto procesu [3, s. 20-21]. Jakkoli jde o dvě strany téže mince a účtují se v zásadě souvztažně, je obvykle mezi nimi věcný a časový rozdíl. V případě časového nesouladu se účtují přes meziúčet, jako je účet pořízení, materiál na cestě, závazky za pracovníky, náklady či výdaje příštích období apod. Časový rozdíl, přesahující účetní období, se promítá do výše vykázaného majetku. Časové rozdíly jsou také jedním ze zdrojů rozdílů mezi výsledkem finančního a nákladového okruhu. **Nákladový okruh podle účelově členěných nákladů však bohužel v AČR zaveden není, a to je jeden z hlavních důvodů, proč se vůbec tímto tématem zabýváme**. Navíc ne každý výdaj účtovaný shodně i jako náklad musí být pro organizaci účelně vynaloženým, produktivním (mimořádné výdaje, pokuty, penále, manka, škody...). Je to sice v rozporu s úvodní definicí nákladů o jejich účelnosti a účelovosti, nicméně i tyto náklady musí být do výsledného hospodaření organizace zahrnuty (objektivizují skutečnou nákladovou náročnost výkonů organizace).

Pro ilustraci uvádíme jen některé případy účtování provozních prostředků, které nám mohou ozřejmit vzájemný vztah mezi výdaji a náklady, ale právě tak i disproporcii mezi záměry plnění rozpočtu útvaru a účetnictvím deklarovanou skutečností. *Lépe si to asi představíme, když budeme předpokládat (což se běžně stává), že od rozpočtovaných a účtovaných výdajů na činnost nákladového střediska na příslušný rozpočtový rok se očekává, že se změni ve spotřebu (náklady)*. Předpokládáme, že se vám tato představa záhy rozplyne v realitě běžně účtovaných účetních operací, přičemž dochází k tomu, že:

- **Rychlejší růst výdajů je doprovázen relativním poklesem nákladů**. Tento „pohyb“ může vyvolat celá řada okolností, jako je např. časový nesoulad mezi účtováním výdajů

a nákladů. Může jít o účtování výdajů za pořízení zásob, poskytnutí stálé zálohy nákladovému středisku, úhradu zálohy na neinvestiční výdaje a přeúčtování výdajů do účetnictví nákladového střediska apod., kdy se náklady do účetnictví promítají opožděně nebo v běžném rozpočtovém roce vůbec.

- ❑ **Rychlejší růst nákladů je doprovázen relativním poklesem výdajů.** Vyšší náklady mohou vzniknout např. dočerpáváním zásob z minulých let, které již nemají vazbu na výdaje uskutečněné v běžném účetním období, dále pak spotřebou materiálu získaného převodem od jiných útvarů, zaúčtovaným mankem a škodou, účtováním podílu mzdových nákladů do termínů vyúčtování, termínů odvodů daní, sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnance, účtování předpisu faktury do doby účtování o její úhradě... apod.
- ❑ Z výše uváděných příčin **mohou být výdaje s náklady vyrovnány**, přičemž je tento zdánlivě pozitivní jev vyvolán růstem výdajů bez vzniku nákladů, u jiných účetních případů růstem nákladů neprovázený vznikem výdajů.
- ❑ **Náklady se do hospodaření nákladového střediska účetně nepromítají.** Nákladovému středisku jsou poskytovány služby nebo výkony, které se účtují na tíhu poskytovatele, a tudíž se v účetnictví nákladového střediska vůbec neobjeví. Např. náklady VUSS, účtované na správce vojenského objektu, externí logistické služby, služby RFO, opravy techniky, ale i odpisy (opotřebení) dlouhodobého majetku střediska, což se jako náklad reálně chová i bez ohledu na to, zda-li jsme či nejsme tuto skutečnost ochotni akceptovat.

Je to jen část případů, které jsou předmětem záznamu v účetnictví jako jednoznačně určené hospodářské operace, přesto mohou být interpretovány, zejména ve vztahu k aktivitám, činnostem, ale i úrovni hospodaření nákladového střediska zkresleně. Tím naznačujeme rozmanitost praktické stránky hospodaření a o to více potřebu tyto jevy umět předvídat a řídit. V současném systému hospodaření rezortu může naprosto legitimně dojít k tomu, že náklady, tedy skutečná spotřeba zdrojů, o které víme, že je již nezvratná, může u nákladového střediska nekontrolovatelně růst. Hypoteticky může i několikanásobně překročit objem vyčerpaných finančních prostředků v závěrečném bilancování na konci roku. A to dokonce bez toho, že by tato skutečnost měla vliv na negativní hodnocení hospodárnosti a efektivnosti. Připomínáme, že na straně vstupů *hospodárnost a efektivnost* hodnotíme pomocí nákladů, nikoli výdajů.

Asi jste si někteří z vás již položili otázku, co je pro nás důležitější, zda-li je to řízení pomocí nákladů nebo výdajů. Je skutečně nezbytné náklady neustále zdůrazňovat a zda-li nepostačuje systém hospodaření hodnotit jen pomocí výdajů? Tento názor se totiž vyskytuje velmi často. V této fázi výkladu už asi víte, že je to špatně položená otázka. Obě tyto kategorie mají svůj význam, každá z nich však plní jinou roli.

Odmysleme si pro tuto chvíli pro některé možná příliš akademický přístup k objasňování nákladů a výdajů a ověříme si jejich smysl na jednoduchém příkladu.

Představte si vlastní podnikatelskou činnost, při které by jste svým zaměstnancům ostentativně dávali najevo, že vás podíl skutečné spotřeby výrobních faktorů (materiálu, energie, mezd apod.) na jednotlivých výrobcích nebo službách nezajímá, dokonce by jste se bránili snaze jejich spotřebu měřit, hodnotit, porovnávat, nebo dokonce činit za její výši někoho odpovědným. Absurdní představa. Nebo podobný příklad ze soukromého života, např. ve vztahu k provozu vlastního vozidla. Při nákupu PHM provádíte výdaj finančních prostředků.

V průběhu provozu nebo po dosažení cíle cesty tuto skutečnou a již nezvratnou spotřebu neustále kontrolujete. A určitě ji také s naprostou samozřejmostí poměřujete s normovanou. Spotřebujete-li na dovolené polovinu nádrže, velmi rychle si počítáte, zda tomu odpovídá počet ujetých km a kolik máte k dispozici na zbytek dovolené nebo na bezpečný návrat domů. Pokud by k návratu stačila polovina nádrže a přesto, „pro každý případ“, ji naplníte plnou, určitě po dojezdu nespoteřebované PHM již nebudete spojovat s náklady na dovolenou. Váš poslední **výdaj** měl sice charakter nákupu PHM, budoucí **spotřebu-náklady** si však po určitou dobu můžete zajistit např. denní dojíždění do zaměstnání.

Bez ohledu na naše možnosti a přání, bez ohledu na to, zda-li nákladům a nesčíslněkrát praxí ověřené teorii přisuzujeme správný význam, **náklady při námi prováděných činnostech objektivně vznikají**. Ať se nám to líbí či nikoliv, bez ohledu na to, zda-li umíme stanovit a sledovat jejich objem, hospodářské prostředky (zdroje) se spotřebovávají neustále, a sice vždy ve vztahu k nějaké konkrétní činnosti. Zprostředkujeme-li metodicky odraz této skutečnosti, vytváříme si rozhodně širší prostor pro management a pro plné rozvinutí jeho řídicích a rozhodovacích funkcí. V opačném případě můžeme jen krčit rameny, případně se přít, výsledek je zaručeně tentýž. Propletenec, který nerozuzlí ani celá armáda renomovaných odborníků a který se od pojetí racionálního hospodaření na míle vzdaluje.

f) Náklady a výdaje jako ekonomičtí ukazatelé

Výchozím materiálem každé analytické-rozborové činnosti jsou informace o objektu zkoumání. Tyto informace nám zprostředkovávají ve většině případů ukazatelé. Odborné zdroje se touto problematikou podrobně zabývají, a proto některé z těchto názorů můžeme volně parafrázovat.

Zdůrazňují, že ukazatel není bezprostředním, ale zprostředkovaným odrazem skutečnosti. Mezi objektivním ekonomickým procesem a ukazatelem mohou být **mezistupně**, které určují jejich vzájemný vztah. Vezměme si například **náklady**. Objektivním ekonomickým procesem, který je jejich základem, je *spotřeba národního bohatství*. Dosah tohoto procesu na ukazatele je zprostředkován dalším mezistupněm – *ekonomickou teorií*, pomocí kategorie hodnoty a vlastních nákladů. Zahrnuje však i takové položky, které mají negativní dopad na jejich výši, jako jsou např. penále, škody, úroky, ... apod. *Proto je potřebné zprostředkovávat i tuto skutečnost. Z toho tedy vyplývá nutnost rozlišovat mezi ekonomickým procesem a ukazatelem, který proces odráží.* Mohou totiž nastat případy, kdy se ukazatel vyvíjí jinak, než stejnojmenný objektivní proces. Tento rozpor může vzniknout v důsledku nepřesnosti zjišťování, nedostatku vhodných podkladů, nesprávnou metodikou zjišťování, jejich nesprávným hodnocením v následné analýze apod. Např. pokles nákladů nemusí signalizovat jen pozitivní jev. Platí to např. o snižování nákladů vyjadřovaných ukazatelem spotřeby materiálu v důsledku jeho nižší pořizovací ceny. Bohužel však také v důsledku jeho horší kvality, kterou tato cena objektivně vyjadřuje.

Nebo jiný příklad. Nižší mzdové náklady mohou vzniknout nahrazováním pracovní síly v důsledku zavádění nových, investičně náročných technologií, přičemž jejich návratnost je nízká, mají vysoké odpisové zatížení apod. Proto je k ukazatelům potřebné přistupovat velmi citlivě, **protože i ten relativně nejsyntetičtější odráží pouze určitý aspekt ekonomické reality**. Proto by si každá organizace měla vypracovat *komplexní systém ukazatelů*, odvozený z ekonomické vědy a praxe, vhodně jej doplňovat, kombinovat a hodnotit tak, aby úplně a věrně odrážel ekonomickou realitu organizace.

I v AČR objektivně probíhají reálné ekonomické procesy, jejichž odraz je při **současné kategorizaci ukazatelů** zprostředkováván nedostatečně, a jak již bylo řečeno, s obsahovým pojetím ekonomické racionality, vyjadřované hospodárností, efektivností a účelností, mají málo co společného. Odrážejí jen dílčí pohled, bez vazby na logickou strukturu ostatních ukazatelů, jejich hierarchii a vzájemnou podmíněnost. Nejsou proto ani předmětem kvalifikovaného rozboru-analýzy a pokud přece jen ano, poskytují nedokonalý nebo zkreslený obraz o tom, s jakou racionalitou byly zdroje využity.

Manažerské účetnictví

Dosud jsme se seznamovali jen s problematikou finančního účetnictví. Toto účetnictví je jednotně upravováno pro různé typy organizací (podnikatelské organizace, organizační složky státu, banky atd.).

Zopakujme si, že **finanční účetnictví** eviduje účetní případy, které zachycují stav a změny stavu majetku, závazků a kapitálu **účetní jednotky jako celku**. Taktéž sleduje náklady a výnosy účetní jednotky jako celku a vyjadřuje hospodářský výsledek v předepsaném členění umožňujícím zjištění základu pro výpočet daně.

Zájmem managementu je analyzovat faktory příznivých či nepříznivých důsledků, tedy zejména zjistit, jak k celkové úspěšnosti organizace přispěly (respektive budou přispívat) jednotlivé výkony, útvary či činnosti. Proto je nutno v účetní jednotce organizovat vedle finančního účetnictví ještě další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř podniku. Tento úkol plní manažerské (nákladové, pro rozhodování) účetnictví.

Požadavky na vnitropodnikové řízení se mohou v účetnictví plnit různými metodami a formami. Je několik činitelů, které ovlivňují jejich volbu. Je to především typ a organizace výroby, způsob řízení podniku, úroveň vybavení výpočetní technikou a konečně i úroveň pracovních sil.

Účtová osnova a postupy účtování neřeší nijak podrobně organizaci a obsahovou náplň vnitropodnikového účetnictví. Pouze stanoví jeho zásadní úkoly, které má zabezpečovat pro potřeby finančního účetnictví.

Vlastní organizace a náplň vnitropodnikového účetnictví je tedy plně v pravomoci účetní jednotky.

Co se dá očekávat od zavedení nákladového (manažerského) účetnictví do AČR, **jehož jádrem jsou bezesporu náklady? Ukažme si, jaké základní úkoly by mohlo plnit 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 určován potřebou zajistit předpokládaný objem činností-výkonů. V podnikovém hospodářství plní navíc úlohu globálního zjišťování hospodářského výsledku, kdežto u nákladového střediska (podle výstupů finančního účetnictví) globálního ukazatele (salda) vzešlého z poměřování 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. Tato činnost (aktivita), jako elementární prvek produkčního procesu, lze vymezit minimálně z hlediska nákladů, které je třeba**

v souvislosti s ní vynaložit, a popř. i z hlediska měřitelného výkonu, jenž je výsledkem této aktivity.

Poskytovat informace o výkonech. Je to jeho prvořadá úloha, která má velmi těsné sepětí s kalkulačními potřebami. Výkony nákladového střediska by však musely být předmětem 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, předpokládáme 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 zpřesňovaly, 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.

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.

Rozpočtovat režie. S vazbou 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 chceme 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 různá omezení a zvláštnosti 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 naordínovat 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, naléznout 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 podle jejich příčiny a místa vzniku. Tedy i ty náklady, které vznikají mimo útvar, nicméně v jeho prospěch, tedy s nutností účtovat na jeho tíži.

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 zdánlivě s principy jeho hospodaření **neslučitelný**. Nemáme-li však na mysli výnosy z realizace, jsou účty výnosů velmi dobře využitelné při vzájemné zúčtování předávaných výkonů mezi středisky.

Přestože v AČR prozatím jen zkoumáme možnosti zavedení nákladového (manažerského) účetnictví, chceme upozornit, a to již poněkud předbíháme, že tento nástroj řízení má v podnikovém hospodaření velmi těsný vztah k finančnímu účetnictví, k finanční analýze, k rozpočetnictví, 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“.

Zaměříme-li svůj pohled na kontrolu hospodaření jednotlivých středisek, nabízejí se nám **dvě základní formy** organizace vnitropodnikového účetnictví. **Jednookruhové účetnictví** v analytické evidenci finančního účetnictví (analytické účty k účtovým třídám 5 a 6) a **dvouokruhové účetnictví** (vnitropodnikové účetnictví tvoří samostatný okruh vedle finančního účetnictví) s použitím volných účtových tříd 8 a 9.

Připomeňme si z podnikatelského účetnictví jen formu jednookruhového účetnictví, kterou jsme již několikrát navrhovali jako využitelnou v podmínkách AČR. Při této formě se běžně sledují náklady a výnosy (podnikatelské účetnictví) podle hospodářských středisek na analytických účtech účtové tříd 5 – Náklady a 6 – Výnosy. Tedy jednotlivé syntetické účty pro náklady a výnosy se člení analyticky podle středisek. O tyto účty se musí doplnit účtový rozvrh.

Příklad:

Finanční účetnictví

331 – Zaměstnanci	521 – Mzdové náklady
1. 1 265 500	1. 1 265 500

Vnitropodnikové účetnictví (na analytických účtech)

521 / 10 – Výroba	521 / 20 – Správa
1. 900 500	1. 180 000
521 / 30 – Zásobování	521 / 40 – Odbyt
1. 105 000	1. 80 000

Příklad uvádí vznik mzdových nákladů na konkrétních střediscích. Jde o tzv. **prvotní náklady**. Protože ve střediscích se mimo prvotních nákladů a výnosů vyskytují také **druhotné náklady** a výnosy (přímé převody mezi středisky), je třeba doplnit účtovou třídu 5 a 6 o tyto účty. Podniky zpravidla používají účty 599 pro **vnitropodnikové náklady** a 699 pro **vnitropodnikové výnosy**.

Příklad:

Středisko 20 - Elektrárna - dodalo elektrickou energii středisku 10 - Hlavní výroba - v částce 7 300,- Kč.

699 / 20 – Elektrárna	599 / 10 – Hlavní výroba
1. 7 300	1. 7 300

Způsob vedení účetnictví na analytických účtech účtové třídy 5 a 6 je jednoduchý, může být prováděn různou technikou (místo účtů odpočty středisek). Používá se tam, kde je **malý počet středisek**, při malé vnitropodnikové kooperaci, zpravidla v podnicích služeb a malých výrobních organizacích.

Praktický význam řízení pomocí nákladů

- ❑ Výdajový systém hospodaření rezortu umožňuje hodnotit **úroveň hospodaření jen ve vztahu k rovnoměrnému plnění ukazatelů (limitů rozpočtových výdajů) rozpočtového roku**. Námitce, že i ve vztahu k aktivitám a k prvkům ekonomické racionality dovedeme oponovat již na základě toho, co bylo v předchozích částech vysvětleno.
- ❑ Kdežto řízení pomocí nákladů umožňuje paralelně, v reálném čase hodnotit **úroveň hospodaření ve vztahu k plánovaným, rozpracovaným a ukončeným aktivitám (činnostem)** na bázi ekonomické racionality. Tedy ve vztahu k hospodárnosti a efektivnosti plnění **věcných úloh**, což naplňuje cíle ekonomického řízení.

Pokud by se někomu podařilo stanovit hospodárnost a efektivnost splněných úloh, a sice jen **z objemových-druhových ukazatelů výdajů**, rozpočtovaných a čerpaných za vymezený časový horizont, zasluhoval by mimořádné společenské ocenění. Jak je však zřejmé, že s nezlozmnou vůlí a energií se o to opakovaně pokoušíme každý rozpočtový rok. Vysvětlili jsme si také, že ač bychom se o to snažili sebevíce, relevantní informace nám neposkytne ani druhové členění nákladů, nýbrž jen účelové.

Příliš nás nectí, že se pro tento neuskutečnitelný způsob řešení snažíme získávat funkcionáře nákladových středisek. Vzpomeňme si jen na opakované výzvy v preambulích závazných dokumentů. Pak je jen přirozené, že se jim problémy jeví jako nesmírně složité a v důsledku toho neřešitelné. Příčinou je i skutečnost, že budoucí potřeba zdrojů se primárně neopírá o analýzu a schválenou (objektivní) kalkulaci nutných faktorů spotřeby (nákladů) a až poté se transformuje do rozpočtových výdajů, na které „slyší“ státní rozpočet. Takovýmto modelem stanovený objem nákladů a následně výdajů by tvořil jen parciální část celkových výdajů AČR (týkal by se běžných výdajů a mohl by dokonce uvažovat s dispozicemi skladových zásob, které by snižovaly požadavky na rozpočet, nezahrnoval by však výdaje s odloženou spotřebou, nekalkulovatelné výdaje, úhrady závazků do struktur NATO apod.), čímž zároveň odpovídám na očekávanou námitku, která je stále ještě chybně, bohužel však velmi často fixována představou o shodném obsahu finančních toků a spotřeby (výdajů a nákladů). Tuto skutečnost jsme si již objasnili výše. Všimněme si však, jaký zajímavý efekt by se v případě řízení pomocí nákladů na konkrétní aktivity mohl dostavit.

- ❑ Na konci roku by nebylo běžné **utrácení zbytku finančních prostředků** do výše limitů. Předpokládáme-li totiž, že by v závěru roku mohly být kalkulované úkoly z větší části splněny a dokonce s nižšími než plánovanými náklady, nemůžeme očekávat, že odpovědná osoba za splnění úkolu (a tedy i za náklady) bude ve spotřebě zdrojů pokračovat. Zvyšoval by se totiž objem nákladů (ex post) ve výsledných kalkulacích (úkol je splněn) a tato skutečnost by negativně ovlivňovala výsledky hodnocení ekonomické racionality. Z těchto příčin by nedocházelo ani k **neúčelnému čerpání zásob nebo k externím dodávkám zvyšujících spotřebu**.

- Pokud by odpovědný pracovník hodlal umrtvit zbývající finanční prostředky **samoúčelným nákupem** do skladových zásob (už víme, že by se uskutečnil výdaj neprovázený nákladem), měl by se dostat do kolize s **finančním limitem pojistné zásoby** (není stanovena). S limitem pojistné zásoby by se dostal do „křížku“ i v případě externích dodávek materiálu na sklad nákupem nebo i převodem mezi útvary.

Pokládáme za důležité zdůraznit, že problémy, o kterých jsme tady hovořili, nejsou jen problémy našeho rezortu, ale celé veřejné správy ČR a připomenout, že na rozdíl od ostatních OSS je rezort příznivě nakloněn přijímání nových myšlenek a neustále hledá účinnější formy řízení.

Je mnoho příčin, které účinnost těchto snah příznivě či nepříznivě ovlivňují. Příspěvek měl poukázat na některé z nich. Zejména upozorňuje na nutnost pochopit podstatu některých jevů a umět si je začlenit do širších souvislostí. Problematika řízení pomocí nákladů není v ekonomii ani zdaleka nová, zdomácněla však v podmínkách tržního sektoru a veřejnému sektoru prozatím nastavuje jen zrcadlo. Nikterak složitými implikacemi zákonitostí (notorií) můžeme předvídat nezvratnost budoucího vývoje ekonomického řízení i v podmínkách veřejného sektoru, a tedy i v AČR. Jeden z trvale platných závěrů, který příspěvek podtrhuje, je význam nákladů a jejich místo v ekonomickém řízení. Jsou přirozeným těžištěm, východiskem pro rozhodování, neustálým předmětem zkoumání, pramenem nekonečného množství názorů, doporučení. Jejich ústřední místo je zvýrazňováno právě v pojmech, které jsme si uváděli v úvodní části (*controlling, outsourcing, procesní řízení, Total Quality Management, Balanced Scorecard, Value Management, Just in Time apod.*).

Hodláme-li se zabývat myšlenkou některý z těchto přístupů začlenit do ekonomického řízení AČR, nemůžeme přehlížet jejich společný princip, postavený na racionálním využívání vzácných zdrojů a vyjadřovaný jejich účelnou a účelovou spotřebou ..., a to bychom se už vraceli na začátek.

Literatura:

- [1] PERNICA, P. *Logistický management-teorie a podniková praxe*. Praha: Radix, 1998, s. 56-57.
- [2] MARTÍŠEK, K. *Systém ekonomického řízení vojenské nemocnice Brno v míru*. Závěrečná práce, VA v Brně, 2002, s.12.
- [3] SCHRÖLL, R., BÁČA, J., JANOUT, J. *Kontrola nákladů v průmyslu*. Praha: SNTL, 1990.
- [4] NOVÁKOVÁ, Š. *Účetnictví rozpočtových organizací*. 1. vydání, Praha, VŠE, 1993, s. 52.