

Úvod

Není náhoda, že výrazy „3E“ se citují téměř ve všech dokumentech i médiích. Řada vedoucích zaměstnanců rezortu MO je užívá, avšak některé výstupy jejich běžné činnosti a rozhodování v rámci své působnosti nás často přesvědčují, že jim klíčová podstata „3E“ buď není úplně známa, či ji neumí dostatečně realizovat v praxi. Svědčí o tom příklady z citací v různých koncepčních materiálech, plánovacích dokumentech, článcích vojenských časopisů, příklady nesystémového přístupu při reorganizacích, neuplatňování zásad 3E při procesu plánování a rozpočtování, a zejména při hodnocení jejich výsledků a celé řady dílčích rozhodnutí při řízení a velení na různých stupních.

I když oblast teorie v této problematice je velice pilná, ať již v odborné literatuře či ve vystoupeních účastníků konferencí, přesto chybí, a to si myslím, že je nejzávažnější, **srozumitelná forma aplikace zásad 3E do praxe našeho rezortu**. Příčiny tohoto stavu lze podle mého názoru přičítat nenavozené odpovídající spolupráci v této oblasti mezi teoretickou a praktickou frontou, která je pro realizaci tohoto úkolu nezbytná, a dosavadnímu malému zájmu managementu MO o realizaci tohoto přístupu k finančním prostředkům v rezortu.

Pokusím se tedy, při citované absenci, alespoň částečně vyplnit tuto mezeru článkem, jehož cílem je přesvědčit čtenáře,

- ❑ a především nastolit povědomí vedoucích zaměstnanců, že zásady 3E jsou naprosto nutným předpokladem **trendu vývoje veřejných financí**, a to se plně týká i rezortu MO,
- ❑ že zásady 3E nejsou pouze „nějaké zvyšování administrativního zatížení“, ale že správná interpretace je přínosem a **neoddělitelnou částí managementu finančních zdrojů** na všech stupních,
- ❑ že zásady 3E jsou v rezortu MO **aplikovatelné**,
- ❑ že nejdůležitější je pochopení smyslu zavádění 3E cestou uvedení konkrétních **příkladů z praxe** našeho rezortu,
- ❑ že zavedení zásad 3E se týká **splnění celé řady předpokladů**, které však povedou ke **zvýšení transparentnosti** alokace finančních zdrojů rezortu MO,
- ❑ na základě výsledků vyhodnocení podle zásad 3E lze **odhalit riskové oblasti** celého systému,
- ❑ že zavedením zásad 3E se zvýší **provázanost věcného a finančního plánování**, a tím i úroveň managementu rezortu MO vůbec,
- ❑ že systém managementu finančních zdrojů je třeba **zjednodušit** a plně podřídit hlediskům zvýšení efektivnosti alokace finančních zdrojů,
- ❑ že zásady 3E musí být metodicky zpracovány a **proškoleny** u pracovníků managementu ve všech úrovních (iniciátory a koordinátory však by měli být pracovníci ekonomické odbornosti),
- ❑ že zavádění nových přístupů musí **eliminovat kritizované nedostatky** současné praxe,

- ❑ že zavádění všeho „nového a progresivního“ sice bolí, ale každé další **odsouzení do budoucna bude bolet daleko více** (konzervativce je třeba přesvědčit porovnáním nevýhod starého systému a jejich eliminace či výhod při zavedení nového přístupu),
- ❑ že některé metody v oblasti plánování a rozpočtování jsou již **překonané** a že je nutné je změnit,
- ❑ že některé metodické pokyny v oblasti rozpočtování se jeví sice jako nevyhovující, ale že je to pouze důsledkem **nesprávné** či **nedůsledné jejich interpretace** centrem vůči zpracovatelům,
- ❑ že mnohé chyby jsou výsledkem **nedůsledné kontroly** na všech stupních a nedodržováním nebo neznalostí základních definic zavedeného systému.

Teoretická východiska

V této části se pokusím odpovědět na základní příčiny a problémy nových manažerských přístupů, proč se rozpočtově orientovat na výkony a náklady, proč přejít na poptávkový přístup a o nutnosti přechodu rezortu MO na programové rozpočtování.

a) Proč jsou třeba nové přístupy a metody?

Koncepce výstavby profesionální AČR a mobilizace ozbrojených sil předpokládá zavedení moderních způsobů řízení cestou aplikace moderních manažerských metod řízení do rezortu MO, a tak zajistit jeho stabilní dlouhodobý rozvoj. Ministr obrany k její realizaci stanovuje v cílech pilotních projektů reformy:

- ❑ dosažení definovaných operačních schopností a interoperability
- ❑ zkvalitnění podmínek výcviku a života vojsk
- ❑ zabezpečení **hospodárného a účelného využití vyčleněných finančních prostředků**
- ❑ **zajištění efektivního a účinného řízení** procesů jejich přípravy a realizace.

Podotýkám, že jde o dokumenty z let 2002, 2003 a že podle dále uvedeného rozboru je zřejmé, že proces naplnění cílů je z různých příčin dlouhodobý a tedy dosud trvá.

Ministerstvo financí ČR zveřejnilo v roce 2000 studii prof. Allena Schicka, zpracovanou v rámci grantu Světové banky, kde se autor nezávislým pohledem kriticky zabírá stavem veřejných financí ve vztahu k situaci v České republice. Avšak, jak se ukazuje, tak jeho názory se začínají naplňovat teprve v současnosti. Pro vyjádření souvislostí se současnými tendencemi v České republice, a tudíž i v rezortu MO, musím čtenáře seznámit s jeho některými tezemi.

Za závažný aspekt lze považovat citaci: „Mnoho práce, která je vynaložená na přípravu a plnění rozpočtu, má **charakter cvičení v zatřídování položek podle klasifikace rozpočtové skladby**. Zdá se, že rozpočtová klasifikace sleduje své vlastní cíle, mezi ně však nepatří to, aby zachycovala na co (na jaké potřeby) se vynakládají veřejné prostředky. Příliš mnoho pozornosti se věnuje mechanismu rozpočtování a **příliš málo analýzám výkonnosti** a dosaženým výsledkům. I iniciativní zavedení programového financování klade hlavní **důraz na dokumentaci investičních projektů**, nikoliv na analýzu jejich prospěšnosti.“

Myslím, že v tomto názoru je příliš mnoho pravdy a že se odpovídající nápravy v přístupu MF ČR zatím nepodařilo dosáhnout a tím spíše ani v našem rezortu. Podle mého osobního

názoru je finanční management rezortu MO dlouhodobě příliš spjat s operativou, kterou nastoluje MF a z hlediska využití moderních metod řízení (jak ve státech NATO, tak i v jiných rezortech v ČR), setrvává pouze v jejich verbální a popisné podobě. Např. již zmiňovaný negativní přílišný důraz na rozpočtovou skladbu a ne na nákladovost cílů či úkolů již řadu let kritizují, ale ke změně přístupu v praxi dojde pravděpodobně až po změně struktury požadavků na vykazování Ministerstvem financí. Právě však v souvislosti se zaváděním indikátorů 3E je změna přístupu v této oblasti přímo nutným předpokladem úspěšnosti. V části *Změny v přístupu finančního managementu* uvedu konkrétní návrhy podoby těchto změn.

Na podporu nutnosti reformy veřejných financí ČR, a tím i jejich dopadů v kapitole Ministerstva obrany je možno uvést i některé známé zahraniční zkušenosti, ať již jde o Planning, Programming and Budgeting System (PPBS), či britský Resource Accounting and Budgeting (RAB), avšak i informace ze států, které teprve v nedávné době opustily systém centrálně plánované ekonomiky a snaží se uplatňovat principy New Public Management. Svědčí o tom např. rozhodnutí ministra financí Ruské federace z roku 2004, který vyhláší zavádění výkonově orientovaného rozpočtování, ale i informace z mnoha dalších postkomunistických států.

b) Rozpočtování zaměřené na náklady a výkony

Porozumět způsobu řízení orientovaného na výkon a náklady znamená porozumět jejich podstatám, a zejména vzájemné vazbě. Co je však oběma kategoriím společné, je jejich **měřitelnost**. Máme-li například vyjádřit **relaci mezi vstupy a výstupy (výkony) nebo i cíli**, musíme ji nejprve umět definovat a stanovit jejich měřitelná kritéria. S ohledem na určité obtížnosti vyjádření výkonů u čistě veřejných statků, jako je obrana, je právě tato strana ukazatelů nejobtížnějším místem implementace 3E.

Výkonové rozpočtování vychází z filozofie fiskálního managementu, které se především zajímá o efektivní vynaložení nákladů na jednotlivé cíle a dekomponované úkoly, tedy jaké výkony daná entita plní a co nás to stojí. V této filozofii je druhové složení nákladů (v současnosti čerpání výdajů podle klasifikace rozpočtové skladby) jen formou digitálního vyjádření nákladů (výdajů) na daný úkol/cíl. Při výkonovém rozpočtování není tedy prioritou sledování jaký je objem jednotlivých rozpočtových podpoložek. **Každého manažera musí zajímat náklady na jednoznačně konkretizované úkoly, a to v podobě kalkulací nákladů přímých a režijních či variabilních nebo fixních**. Přesto jsme stále svědky snahy v různých dokumentech upřednostňovat celkové položkové členění rozpočtu výdajů rezortu MO, i když ve vztahu k úkolům nemá žádnou vypovídací schopnost. Toto pojetí můžeme pozorovat jak při zpracování kapitolního sešitu, tak při zpracování státního závěrečného účtu, změnovém řízení, ale i třeba při procesu střednědobého plánování.

Pokusím se stručně nastínit jádro problému, který se řadu let snažím (v rámci mých možností) prezentovat. Vycházím-li z obecné teorie **výkonově orientovaného rozpočtového procesu**, pak na jeho počátku musí věcné plánování stanovit cíle, určit hierarchii jejich priorit, rozpracovat je na úkoly (říkejme jim aktivity) a provést kalkulaci jejich základní alokace zdrojů. Potom následuje dekomponování obou (aktivit i finančních limitů) až k realizátoru. Dekomponování zdrojového rámce rezortu MO je v podstatě připraveno na manažerskou potřebu vydělení přímých nákladů (na výkony – aktivity AČR) a režie (v rozdělení na celorezortní aktivity a náklady spojené se zabezpečením běžného života), rovněž tak pro definování fixních nebo variabilních nákladů. Ovšem, že jsem si vědom rozdílu mezi „výdaji“ a „náklady“

v praxi rezortu MO, pro potřebu této ukázky však od tohoto problému abstrahuji. V další fázi rozpočtového procesu by s celkovým objemem rozpočtových prostředků na každou aktivitu měl velitel – rozpočtový kompetent – zacházet jako s **jediným limitem nákladů** v rámci své rozhodovací pravomoci. Ta by se měla projevovat i v přímé odpovědnosti za financování.

V materiálu vlády ČR k obsahu implementace auditů výdajových programů státního rozpočtu z roku 2003 je zavedení výkonově orientovaných metod rozpočtování konstatováno jako neopominutelná součást reformy veřejných financí. Jde tedy o systémovou změnu, tedy zásadní a komplexní změnu s dalekosáhlými dopady do činnosti rezortu MO. Již zmíněný Allen Schick však připomíná, že „Celé výkonové rozpočtování skončí neúspěchem, snaží-li se jej jeho navrhovatelé naroubovat na existující rozpočtové metody a postupy. Je nezbytné zbavit české rozpočtování požadavků, které by byly v rozporu se zaměřením na výkon“. Dále považují za významné jeho konstatování: „**Nelze provést reformu rozpočtu, aniž by byla provedena také reforma řízení institucí.**“, které je pro rezort MO přímo výzvou. Potvrzuje to však správnost nastoupené cesty provázanosti věcného a finančního plánování např. ve střednědobém plánování a stává se mottem dalšího postupu v managementu vůbec při plnění strategických cílů střednědobé ekonomické strategie rezortu MO.

V analýze SWOT, která je hlavním základem pro formulaci hlavních cílů **střednědobé ekonomické strategie**, je vyjádřena jako jedna ze slabých stránek (weaknesses) **neexistence manažerského informačního systému** propojující plánovací, programovací a rozpočtové procesy a vytvářející základ pro komplexní ekonomické řízení v rámci rezortu MO. Proto je třeba na straně věcného plánování zvýšit úroveň definování cílů, jejich rozpracování do úkolů, které budou naprosto transparentně základem kalkulace odpovídajících finančních zdrojů. Zde se ukazuje jako největší problém správného vydefinování nákladů a znalost kalkulační metody tak, aby úkol byl kvantifikován pouze jednou, aby nositel úkolu byl i nositelem nákladů a jako takový aby byl schopen vyhodnotit alokaci nákladů z hlediska hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.

c) Přejít z nabídkového na poptávkový přístup k rozpočtu

Má-li se úspěšně transformovat veřejný sektor, musí dojít k implementování změn systémového charakteru, nestačí pouhé kosmetické úpravy. Jednou ze základních změn tohoto významu je přechod od nabídkového přístupu k tvorbě rozpočtu ke tvorbě rozpočtu poptávkovým přístupem.

Nabídkový přístup k tvorbě rozpočtu je založen na tom, že jednotliví správci dílčích rozpočtů si nakalkulují vlastní výdaje bez vazby na specifikum úkolů a priority v rozpočtovaném období, protože jejich rozhodovacím kritériem pro financování je **institucionální hledisko**. Metodickým základem pro sestavování rozpočtu je rozpočet předchozího roku, tedy báze, která vznikla v minulosti bez toho, že by její kvantita byla přezkoumávána s ohledem na oprávněnost jejího rozsahu. Ten je pak zpravidla upraven indexovou metodou o prostředky předpokládané inflace. To vede k neefektivní alokaci rozpočtových prostředků, kdy prvotním důvodem financování je důvod ontologický, tedy **fakt samotné existence instituce**, a nikoli důvod teleologický, tedy **vlastní účel dané instituce**. Myslím, že podíváme-li se na způsob reorganizací v rezortu MO (které jsou v podstatě permanentní), pak je tento nabídkový přístup k tvorbě rozpočtu pro něj typický. Vždy se nejprve vytvořila organizační struktura jednotlivých prvků a teprve potom se na ně hledalo odpovídající zabezpečení nákladů. Mohu

dokonce (jako co-chairman česko-amerického týmu v roce 1995) potvrdit, že ani zavedení systému modelování Defence Resource Management Model (DRMM) nevyužilo jeho největší přednosti, tj. ohodnocení bojové síly jednotek variantně ve vztahu k nákladům, k modelování variant transformace organizační struktury AČR. A stejně tak ani (v upravené verzi) v oblasti tvorby organizační struktury velení, řízení a administrativy rezortu MO.

Z uvedeného je zřejmé, že soudobá alokace veřejných výdajů musí být založena na systematické analýze, která bude kvantifikovaně sledovat relace mezi vstupy (náklady na činnosti) a výstupy (efekty, produkty) daných institucí. Základní východiska k překonání současného stavu tedy spočívají v nalezení **kvantifikovaného účelu financované instituce, v identifikaci a kvantifikaci potřeb a cílů**, jež má daná instituce plnit. A to je parketa pro poptávkový systém alokace zdrojů.

Poptávkový přístup k tvorbě rozpočtu vychází z předem definovaných veřejných zájmů, které jsou transformovány do cílů a v okamžiku rozhodnutí o jejich realizaci je zároveň rozhodováno o alokaci zdrojů. V rámci rezortu MO je tento přístup v zásadě obecně přijat od doby zavádění zásad PPBS do podmínek rezortu, avšak ne vždy důsledně a ne vždy úspěšně. Za základní příčinu tohoto stavu, při předpokladu, že již většina účastníků plánovacího a rozpočtového procesu kladně přijímá tezi o alokaci zdrojů z hlediska potřeb ke splnění cílů, považují **malou znalost praktických metod, jak zajistit správnou realizaci**. Tady nepomůže zvládnutí a publikování teoretických poznatků v dané oblasti, ale pouze a jedině vypracování aplikační formy metodiky nového přístupu k tvorbě rozpočtu. Vzhledem k tomu, že podstata poptávkového přístupu je teoreticky jasná, zdálo by se, že by neměl být problém v aplikaci na podmínky rezortu. Avšak je-li opak pravdou, ptám se: Je tomu tak proto, že se management nemůže shodnout na výběru některé z forem v oblasti rozpočtových metod? Nebo je příčinou dosud plně nerealizovaná provázanost v rámci komplexního pojetí plánování? Anebo je klíčem praktické nezvládnutí nových principů managery a nezavedení osobní motivaci pracovníků? A protože nechci spekulovat, zůstávají tyto otázky nezodpovězeny. Jedno je však jisté, vývoj se nedá zastavit a jak dokazují i materiály MF, jsou např. programový přístup a podpora výkonově-orientovaných rozpočtů již akceptovány.

d) Přechod na programové rozpočtování

Jak již bylo řečeno, tak nabídkovému přístupu k tvorbě rozpočtu jsou vlastní rozpočtové metody, které primárně zohledňují historickou bázi s prioritním financováním institucí. V důsledku neprověřování přínosu (užitečnosti či účelnosti) jednotlivých nákladových prvků ve formě měření jejich výstupů zpravidla tím dochází ke konzervaci existujícího stavu.

Poptávkovému přístupu k tvorbě rozpočtu je zcela logicky vlastní eliminace hlavních nedostatků nabídkového přístupu, spočívajícího v přírůstkové metodě s indexováním. **Rozpočtování s nulovou bází** tím, že začíná na „zelené louce“ s definováním cílů (bez ohledu na organizační strukturu institucí předešlého rozpočtového cyklu) a kalkulací zdrojů pro jednotlivé programy podle priorit, je metodou s vyšší kvalitou, která neguje nedostatky přírůstkové metody s indexováním. Teorie však uvádí i její nedostatky v zaměření se na krátkodobé, maximálně střednědobé období a velké časové nároky na kalkulace (právě tím, že začíná od nuly).

V rezortu MO byla snaha tento přístup realizovat v období zavádění PPBS, avšak pro odpor některých „konzervativců“, kteří podporovali institucionálního hlediska, plně neuspěl. Nikdo

se v potřebné míře nezaobíral kalkulacemi nákladů na jednotlivé výkony nebo rozkrytím „režie“ rezortu z hlediska hospodárnosti, efektivnosti nebo účelnosti výdajů. Odpovídalo to tehdejšímu stavu velmi malé provázanosti věcného a finančního plánování a teprve začínající tvorbě programů.

Progresivnější metody poptávkového přístupu k tvorbě rozpočtu jsou **programové rozpočtování a výkonové rozpočtování**, které jsou obvykle v současné praxi kombinovány. Protože není cílem tohoto článku popisovat jejich teoretické principy, které jsou v dané oblasti silně publikovány, dovolím si připomenout pouze některé. Zároveň se chci u každého principu pozastavit s osobním pohledem na situaci v rezortu MO.

Princip sestavení programů s ohledem na cíle je základním krokem a podstatou metody. Stanovit cíle rezortu MO (tedy cíle prvního řádu) samo o sobě není tak složité, protože jsou uváděny ve všech dokumentech koncepční povahy. Problémem je však jejich rozpracování na cíle nižšího řádu až do konkrétních úkolů realizátorů, dále pak jejich kvantifikovatelnost a zajištění prioritního pořadí. Z hlediska zavádění identifikátorů 3E je pak **největším problémem nastavit hierarchii měřitelnosti cílů** při hodnocení ve vztahu k nákladům na ně vynaloženým. Speciálně jde o stanovení **ukazatele účelnosti**, který posuzuje stupeň naplnění cíle (tedy očekávané budoucí stavy, výsledky) daného programu. Vždyť pouze za předpokladu současně kladně hodnocených ukazatelů efektivnosti a účelnosti lze považovat vynaložení zdrojů za ekonomicky racionální.

Za závažné však považuji vysvětlení obsahu cílů (které mnozí mylně chápou ve finančním vyjádření), jejich kvantifikaci, a na druhé straně stanovení nákladů na ně.

Pro objasnění použiji konkrétní návrh jedné sekce MO ke **zřízení výdajového bloku**, který je konstruován jako současný předstupeň budoucího programu. Již však ze zvoleného názvu je patrné jeho nesprávné chápání. Nelze přece navrhovat výdajový blok s názvem „Zabezpečení provozu VVP, výcvikových zařízení a cvičišť“, protože by název měl být odvozen od hlavního cíle tohoto bloku, tedy k čemu byl vytvořen (k jakým výstupům). Takže by mohlo jít např. o bloky „Bojová příprava pozemních vojsk“, „Výcvik pozemního vojska ve VVP a výcvikových zařízeních“, „Dosažení cílových operačních schopností“ apod.

Měřitelná kritéria mají vyjadřovat jednotlivé stupně škály plnění cílů programu či výdajového bloku. Při hodnocení nastavených indikátorů efektivnosti, v našem případě nákladové efektivnosti, musí být výsledkem konstatování např., že nákladovost na jednoho vycvičeného vojáka je tolik a tolik, a že cíl – vycvičenost vojáka v dané odbornosti byl splněn např. na 90 % (což představuje ukazatel účelnosti). V kombinaci ukazatelů jednak efektivnosti (kde jsou porovnány výsledky s minulými obdobími, nebo s nákladovostí stejného druhu jiných armád apod.) a účelnosti je v našem případě možno konstatovat zřejmě rezervy, což by se mělo projevit v plánování dalších období. Byla-li v případě citovaného výdajového bloku provedena dekomponace cílů na cíle typu „opravy a údržba stávajících trenažérů a simulátorů, střelnic a speciálních cvičišť, zabezpečení provozu techniky atd.“, jde o nepochopení podstaty definování programu a zároveň nevytvoření předpokladu pro sledování hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti alokace zdrojů. Z toho vyplývá úkol pro vedoucí pracovníky MO zpracovat metodiku a její proškolení na definování konkrétních cílů, plněných v rezortu MO.

Tím se dostávám k **propojení programového rozpočtování s výkonovým rozpočtováním**. Jde o měření výkonů (aktivit, činností), tedy výstupů sledovaných programů. Uvedu jako příklad cíl nultého řádu (nejvyššího stupně obecnosti) „Obrana území ČR“, rozpracovaný na cíl x-tého řádu: „Střežení muničních skladů“. Máme-li zajistit měřitelnost tohoto cíle,

tedy výkon (aktivitu), hodnotu výstupu, musí být nastaveno určité hledisko výkonu na splnění dané aktivity v souladu s určitou normou, standardem. **Ukazatel účelnosti** tak konstatuje míru splnění cíle z hlediska stupně dodržení dané normy (např. střežení bezchybné, se závadami, podle četnosti narušení bezpečnostního systému, v procentuálním plnění norem atd.). Rozhodně je však vhodné tento ukazatel kombinovat s **ukazatelem nákladové efektivity**, v daném případě porovnání např. finančního standardu (dále jen FS) nákladů na střeženou plochu, na střežícího pracovníka apod., s možným využitím porovnatelnosti mezi jednotlivými agenturami nebo s výsledky předchozího období.

Vyjádření výkonu (potřebného ke splnění cíle) není vždy jednoduchá záležitost, avšak v některých případech lze z čeho dovozovat. Jestliže není např. problém stanovit stupnici úspěšnosti střežení, tak obdobně by měly být nastaveny stupnice hodnocení výkonů dalších disciplín v oblasti výcviku. Chceme-li implementovat indikátory 3E, potom kvantifikace cílů, plněných výkonů (aktivitami), je naprosto nezbytný předpoklad.

Dovolte mi ale také poukázat na problematiku stránku při aplikaci programově-výkonového rozpočtování. Jde o problémy managementu při **současné existenci organizační a programové struktury**. V případech, kdy správce programové struktury není totožný se správcem rozpočtu určité úrovně (tedy velitelem - rozpočtovým kompetentem), nastává střet zájmů, který samozřejmě úrovní řízení nepřidává. Odborná literatura i některé zkušenosti ze zahraničí eliminují tyto negativa **transformací organizační struktury do programové**. V případě našeho rezortu je tento aspekt stále více aktuálnější, protože rozšíření zásad programového financování na celkový rozpočet rezortu MO je ministerstvem financí predikováno na rok 2009.

Výchozí analýza – předpoklad implementace 3E

Pokud se mluví o potřebě zavedení nových, progresivních metod do současného managementu rezortu MO, potom je namísto vždy uvést první krok, který je třeba provést, bez ohledu na zvolenou metodu, tj. **vyhodnocení současného stavu ve všech dílčích částech ekonomiky rezortu**. Jde vlastně o inventarizaci nezkráceného stavu v jednotlivých oblastech managementu rezortu MO a jeho nedílné části, tj. finančního managementu. Po zmapování situace a sběru podkladů musí následovat analýza, která vyvodí návrhy na řešení problémů.

Rozborová činnost – ekonomická analýza – se tak musí stát nezastupitelnou částí ekonomického řízení. Na námitku, že vlastně v rezortu se provádějí různá hodnocení a analýzy, lze souhlasit, avšak z hlediska kvality výstupů máme co dohánět. Vždyť např. z hlediska tématu našeho článku **jde často o pouhý popis**, který je často nesprávně strukturovaný a hlavně nepoužitelný pro vyhodnocení hospodárnosti, efektivity a účelnosti alokace zdrojů. Tak např. vezmeme-li Závěrečný účet státního rozpočtu ČR na rok 2004 – kapitola MO, z vyhodnocení „Výcvik pilotů taktického letectva“ se dovíme, že:

- ❑ skutečné čerpání na zabezpečení výcviku bylo ve výši 1 177 mil. Kč, z toho v oblasti programového financování ve výši 827 mil. Kč a v ostatních běžných výdajích 349 mil. Kč,
- ❑ prostředky byly použity na odbornou literaturu, pořízení kombinéz, výpočetní techniku, opravy leteckých motorů a nákup náhradních dílů, nákup materiálu pro provoz, údržbu a opravy nemovitého majetku, fotografický materiál, PHM, dlouhodobé kurzy v tuzemsku i v zahraničí, školení techniků, čištění letecké a jiné techniky a opravy a udržování movitého majetku.

Z ukázky je zcela zřetelný **přístup z hlediska klasifikace rozpočtových podpoložek**, jehož úloha je, z hlediska programově-výkonového rozpočtování a pro vyhodnocení ukazatelů hospodárnosti, efektivnosti či účelnosti alokace zdrojů, naprosto podružná.

Aby **vyhodnocení v Závěrečném účtu odpovídalo potřebám pro reálné zhodnocení ukazatelů 3E**, mělo by např. uvést:

- ❑ celkový počet odlétaných hodin ve srovnání s plánem a předchozím rokem
- ❑ skutečný počet letových hodin na pilota oproti plánovaným
- ❑ skutečné náklady na letovou hodinu (podle typů letadel) oproti plánovaným
- ❑ skutečné celkové náklady na výcvik pilota (podle typů letadel) oproti plánovaným
- ❑ dosažený stupeň vycvičenosti pilotů (skutečnost vs. plán) jako vyhodnocení cíle úkolu (aktivity) v porovnání s náklady
- ❑ porovnání dosažené úrovně s ostatními státy NATO apod.

Samozřejmě ještě chybí vyhodnocení příčin úpravy prostředků (snížení plánovaného objemu!) během rozpočtového období a důvod převodu nevyčerpaných prostředků do rezervního fondu.

Z uvedeného příkladu lze vidět rozdíl v pojetí popisného hodnocení a rozborového pojetí, které umožňuje vyjádřit ukazatele 3E. Zároveň poukazují na nutnou spolupráci ekonomů, kteří Závěrečný účet završují, s managery-veliteli a dalšími odbornostmi. Za podstatný problém lze považovat malou institucionalizaci analýz, rozborů a základů programování, prostě pracovníci-analytici tohoto typu chybí. I to svědčí o přístupu managementu, který ani po doložení některých zkušeností ze zahraničí (např. na ministerstvu obrany Chorvatska mají pro analýzy a programování celý odbor), nevážil realizaci této instituce, podle mého názoru velmi potřebné. Na některých odborech sekce ekonomické bych např. spíše viděl funkci analytika-rozboráře, který by ovládal základní metody v této oblasti, než např. místa právníka.

Realizace analyticko-rozborářské činnosti je rovněž základním východiskem k odhalení oblastí, které vykazují největší známky neefektivního využití finančních zdrojů. A těmito oblastmi se musí při uplatňování zásad 3E začít.

Změny v přístupu finančního managementu v souvislosti se zaváděním 3E (porovnání současného stavu a možných změn)

Především je třeba **přesvědčit** pracovníky rezortu MO, že zavádění zásad a indikátorů hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti alokace zdrojů v rezortu MO má prioritní význam a že zvládnutí metodiky je velmi důležitý první krok k jejich postupné realizaci.

Pokusím se proto nastínit některé nezbytné další předpoklady, které považuji za zásadní, a které znamenají podstatné změny oproti současnému stavu:

a) Zásada komplexního přístupu je zřejmě nejdůležitější potřebnou změnou. Její důležitost je zřetelná již v etapě dlouhodobého a střednědobého plánování, kde provázanost věcného a finančního plánování nelze uskutečnit bez nejširší koordinace všech subjektů managementu v rezortu MO.

Pokud by byl uplatněn opravdu komplexní přístup na proces **sestavování střednědobého plánu**, tzn. při uvědomění si jeho cílů a úlohy, tak by se neměl realizovat decentralním sběrem dat, ale **centrálním způsobem tvorby**. K tomuto konstatování mě vedou tato fakta:

- ❑ **realizace cílů a úkolů rezortu MO** vyžaduje natolik zásadní rozhodnutí, které **musí být úkolem centra** jak z hlediska stanovení jejich priorit a určení zpracovatelů, tak i z hlediska alokace zdrojů,
- ❑ **o reálnosti dat v kmenových listech na druhý až šestý rok** lze úspěšně pochybovat již z hlediska zvolené indexace,
- ❑ **duálnost** současného zpracování kmenových listů, které jsou základním způsobem sběru dat pro sestavení finanční části střednědobého plánu a na druhé straně zpracování podobného sběru dat (přesto s rozdílnými hodnotami) na kalkulačních listech pro sestavení ročního návrhu rozpočtu,
- ❑ **administrativní náročnost** zpracování obou dokumentů, které s rozdílnou metodikou jsou zatěžováním pracovníků od koncového vojenského útvaru–nákladového střediska až po pracovníky SPS MO,
- ❑ **nejistota v plánování výdajů na aktivity** vzhledem k nedostatku informací k zajištění odpovídajících kvantifikovaných vstupů při zpracování kmenových listů u koncových vojenských útvarů,
- ❑ **zahraniční praxe** nezná systém zpracování střednědobého plánu v podobě sběru dat od koncových realizátorů úkolů. Většinou jde o centrálně nastavené cíle a úkoly a zároveň rámcové stanovení finančních zdrojů. Nejsou zpracovány v takové míře detailnosti (až do konečného uživatele), ale jen do úrovně hlavních správců rozpočtů či programů. Vždyť délka cyklu jeden plus pět let přímo volá stanovení pouze základních dat rozvoje či úkolu. Teprve ve fázi ročního plánování a rozpočtování dochází k decentralizaci a dekomponování úkolů i zdrojů na konečné uživatele,
- ❑ **centrální rámcové stanovení úkolů a zároveň rámcové rozdělení finančních zdrojů (odshora dolů) na určitý stupeň (operačně–taktická velitelství) podporuje zvýšení rozhodovací pravomoci** na dalších stupních velení a řízení. Zároveň vychází ze zkušenosti, že současná specifikace úkolů u koncového vojenského útvaru a jejich postupná agregace vede, při aktuální úrovni znalosti informací velitele koncového vojenského útvaru, k neadekvátnímu „nabalování“ výdajů. Je to logické, protože převládá tendence nejnižších velitelů, raději naplánovat více, protože určitě budou nějaké úkoly navíc, které se do zahájení realizace rozpočtu objeví. Připojíme-li k tomu častou obavu z plošné redukce výdajů, prováděnou nadřízeným velitelem, vzniká sběr dat kmenových listů, které nemají správnou vazbu mezi úkoly a odpovídajícími náklady (výdaji),
- ❑ **nesprávné objemy finančních zdrojů střednědobého plánu**, které vznikají na základě agregace výše popsaných nepřesností v rámci systému „od zdola nahoru“, mají být **základním podkladem pro fázi rozpočtování v kalkulačních listech**. Praxe mě však přesvědčila, že tomu tak není. Proč tedy neustále vysvětlovat rozdíly mezi kmenovými listy a konečným dílčím rozpočtem zpracovaným podle kalkulace v kalkulačních listech?

b) Nutnost změny kvality některých disciplín vidím, z hlediska působnosti sekce ekonomické MO, zejména ve změně účetnictví, jako jednoho ze základních předpokladů pro zvýšení kvality celého systému, na **účetnictví manažerské**, ovšem upravené na specifické potřeby a charakter našeho rezortu. Myslím, že otázka důležitosti účetnictví jako podkladů pro rozhodování a zpětné vazby je již nezpochybnitelná, avšak zůstává otevřena její forma.

c) **Problém podílu centralizace a decentralizace rozhodovací pravomoci** je citlivá záležitost, avšak jeho vyřešení je jedním z předpokladů zavedení nových přístupů do finančního managementu.

Decentralizace rozhodovací pravomoci při řízení ekonomických procesů je pozitivním jevem, který zvyšuje kreativní myšlení, a zároveň i osobní odpovědnost na nižších stupních řízení. Podaří-li se managementu vhodným způsobem při změně svého přístupu zvýšenou měrou uplatnit osobní motivaci za plnění nastavených ukazatelů hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti v rámci jím stanovených působností, věřím i ve zlepšení finančních výsledků plánování a ekonomiky rezortu vůbec.

Filozofii decentralizace rozhodovací pravomoci v rezortu MO vidím v praktickém uplatnění zásady: „kdo rozhoduje, ten financuje (tedy disponuje s finančními prostředky)“, což samozřejmě musí platit i obráceně. Uplatnění této zásady navrhuji, např. u převodu výstrojního zabezpečení AČR do působnosti centrálního rozpočtování sekcí podpory MO (příp. Ředitelství logistické a zdravotnické podpory). Především by se tím:

- ❑ odstranil nesoulad mezi současnou decentrální kalkulací v kalkulačních listech jednotlivých vojenských útvarů a centrálním financováním zabezpečovanou centrální logistikou, tj. bez možnosti rozhodování kalkulujících útvarů o jejich užití,
- ❑ rovněž lépe uplatnil nákladový přístup, protože centrální zpracovatel bude vyzván k rozpočtování výdajů rozpočtu pouze s přihlédnutím ke skladovým zásobám,
- ❑ rozpočet výdajů stal transparentnějším, protože odpadne dosud anonymní užití věcné struktury celkové hodnoty z kalkulace jednotlivých finančních standardů na výstrojní body vojáků z povolání centrální logistikou,
- ❑ dalo předpokládat celkové snížení výdajů na výstrojní zabezpečení, protože bude větší tlak na nákup sortimentu, který se skutečně vydá zabezpečovaným osobám ze skladu. Bude rovněž vyžadováno uplatnit „odpočet“ výdajů za předpokládanou úsporu výstrojních bodů vojáky z povolání, kteří si je „šetří“ pro vyplacení ve formě náhrady za výstrojní body,
- ❑ snížila administrativní náročnost zpracování kalkulačního listu (snížením o cca 50-60 finančních standardů, které vyplňují zpracovatelé, ačkoliv jde o centrální financování).

Centralizace rozpočtového procesu je vhodná v případech, kdy není účelné nebo ani prakticky možné dekomponovat rozhodovací pravomoc na nižší články řízení.

V případě našeho rezortu jde o celorezortní aktivity nebo některé další režijní náklady. Rovněž tak v případě, že jde o rezortní program, projekt nebo akci, který je výhodnější nedekomponovat na nižší úroveň. Vždy by však měla být dodržena zásada souladu věcného a finančního rozhodování (disponování s finančními prostředky). Tím ale neodmítám decentrální pojetí některých tzv. „průřezových programů, projektů“, které jsou dotaženy do nejnižších článků, koncových uživatelů.

Při zhodnocení např. současného financování nemovité infrastruktury rozpočtu rezortu MO si myslím, že došlo k opuštění původně proklamované zásady, tj. „chceme vědět, co nás každý vojenský útvar stojí“, která znamenala, že VUSS oblast výdajů nemovité infrastruktury plánovaly a vykazovaly na nákladová střediska-správce objektu. Vzhledem k tomu, že praktické rozhodovací pravomoci (až na malé výjimky) byly na straně VUSS, které tyto výdaje stejně „polocentrálně“ financovaly, tak navrhuji kompletně převést plánování a financování nemovité infrastruktury do působnosti VUSS, která by pouze ve vnitřní analytice sledovala

nákladovost na jednotlivé objekty rezortu MO. Z hlediska zatřídění jde o součást fixních nákladů, které patří do „Zabezpečení běžného života“.

Obdobné řešení se nabízí u rozpočtování nákladových středisek, zejména logistického zabezpečení, které vykonávají činnost (např. opravy, služby) ve prospěch jiných vojenských útvarů. Mělo by se tak zabránit zbytečným rozpočtovým opatřením a k zajištění transparentnějšího vyjádření vazby nákladů k výkonům těchto nákladových středisek. Je-li systémově nastaven mechanismus „chcete-li, abychom vám něco opravili, či poskytli služby, potom nám rozpočtovým opatřením převedte finance“, nelze tuto metodu zastřené fakturace akceptovat a je tedy třeba přistoupit na podstatně transparentnější a administrativně jednodušší systém.

S tím souvisí i zajištění transparentnějšího financování ve vztahu vůči příspěvkové organizaci VLRZ, která poskytuje služby ve prospěch organizačních celků zřizovatele, tj. MO. Domnívám se, že je daleko transparentnější zajistit předpokládané výdaje za služby přímo do příspěvku příspěvkové organizace již v etapě plánování, než převádět rozpočtovými opatřeními během roku rozpočtové prostředky z přidělených limitů jednotlivých organizačních celků MO (zejména v oblasti pohoštění tak dochází k silnému zkeslení čerpání výdajů vůči původním limitům).

Ke snížení počtu rozpočtovaných aktivit by pomohla realizace dalšího návrhu – převedení jednotlivých cílů výstavby sil – Force Goals (dále jen FG) – do nákladů na ostatní zásadní aktivity (vesměs v oblasti přípravy vojsk a záloh) a tedy je zrušit jako samostatné aktivity. Podstata návrhu je v tom, že každý cíl výstavby všeobecný – EG, vzdušných sil – EA, pozemních sil EL) je zároveň **totožný** s úkoly – činnostmi jednotlivých vojenských útvarů, vyjádřené v ostatních aktivitách a tak samostatné plánování FG často znamená buď vyjádření „vaty“ nebo dochází k nevyužití prostředků, protože není správná komunikace mezi centrálním plánovatelem (sekcemi MO) a koncovým uživatelem. Časté případy v historii též ukazovaly opakované alokování finančních prostředků na FG (např. určeného jako cíl výstavby pozemního vojska) na nákladová střediska některé sekce MO, takže v agregaci pro kapitální sešit působilo velice podivně, že např. výdaj na tanky je alokován na sekci GŠ. Zrušení FG jako samostatné aktivity je rovněž navrhováno ve skupině cílů výstavby, které již nejsou sledovány velením NATO a tak zanikl důvod pro jejich plánování. Navíc z hlediska věcného obsahu (režijního charakteru) a malému objemu výdajů na některé FG byly rozpočtované částky a druhové členění naprosto neadekvátní významu „cíle výstavby sil“. Přijetím tohoto návrhu by se zvýšila transparentnost výdajů (nákladů) a snížila by se administrativní náročnost zpracování kalkulačního listu (v daném případě zmenšením počtu aktivit o cca 120).

Nastavení optimálního poměru centralizace a decentralizace rozpočtového procesu je důležitý úkol managementu rezortu MO, který by měl vzít v úvahu všechny aspekty vedoucí ke zvýšení efektivity alokace zdrojů. Tato problematika úzce souvisí s dalším předpokladem pro změnu přístupu managementu v souvislosti se zaváděním 3E v rezortu MO.

d) Zajištění potřebných informací pro manažerské rozhodování je jedním z hlavních předpokladů pro změnu přístupu managementu rezortu MO. Vzhledem tomu, že tato problematika je spíše vnímaná teoreticky a v praxi rezortu MO nebyla dosud konkretizována a komplexně vydefinována, je tento bod pouhou diskuzí, které informace by současný manager-velitel-vedoucí pracovník na různých úrovních mohl ke svému rozhodování potřebovat a které nemá k dispozici v potřebné míře nebo vůbec.

Začnu z **pohledu velitele-rozpočtového kompetenta, koncového uživatele finančních zdrojů**. Hovoříme-li o nutnosti přiřazování nákladů k plněným úkolům, které dané nákladové středisko plní, potom je třeba změnit současně praktikované předkládání informací-sestav regionálních finančních odborů velitelům nákladových středisek. Mají-li totiž velitelé plnit úlohu manažera, musí mít informace o **nákladech** (tedy podle definice konečnou spotřebu hospodářských prostředků na činnost organizace ve sledovaném období) **ve vztahu k plněným úkolům-činnostem**, kdežto současné sestavy o čerpání výdajů rozpočtových podpoložek podle třídění rozpočtové skladby, tedy neúčelově tříděné, jsou pro něho nerevalentní. Možným řešením (při neexistenci výstupů nákladového účetnictví) je sestava, která by **vykazovala stav čerpání rozpočtových prostředků ve vztahu k celkovým limitům na aktivity – výkony**. To však souvisí se změnou (zjednodušením) metodiky změnového řízení. Velitel-rozpočtový kompetent by neměl být nucen převádět rozpočtovými opatřeními chybějící prostředky na jednotlivých rozpočtových podpoložkách dané aktivity, tzn., že by rozpočtové opatření prováděl pouze v případě nedostatečného celkového přiděleného limitu na aktivitu. Samozřejmě, že tu zůstává problém sledování výdajů verzus nákladů, protože ne vždy jsou náklady kryty výdaji (např. spotřeba materiálu ze skladu) a výdaje nejsou vždy doprovázeny vznikem nákladů (např. nákup materiálu na sklad). Tento problém však souvisí se systémovým řešením centra v oblasti účetnictví a není tedy hlavním předmětem mého příspěvku.

Chceme-li od velitele-manažera, aby narozpočtoval všechny decentralně financované náklady, potom musí mít k dispozici zejména tyto informace:

- znalost rozpočtových počtů osob a provozní techniky,
- znalost kvantifikovatelných věcných úkolů, které jsou pro něj nadřízeným orgánem plánovány a které bude kalkulovat v kalkulačním listu jako náklady na aktivity a po rozpisu decentralně financovat,
- znalost způsobu kalkulace cestou finančních standardů, které se chovají jako náklady variabilní (mění se s počtem měrných jednotek),
- znalost nákladů fixní povahy,
- znalost věcného obsahu (taxativně vyčleněné druhové členění rozpočtové skladby) ke kalkulaci „Zabezpečení běžného života“, rozděleného na limit „Mzdových a souvisejících nákladů“, limit „Ostatní osobní mandatorní náklady“ a „Ostatní nezbytné režijní náklady útvaru“,
- znalost úkolů, které budou plánovány a financovány centrálně a zabezpečení jeho vojenského útvaru bude cestou centrálního naturálního plnění (nákupů a služeb),
- znalost rizik plánování a financování jednotlivých aktivit ke stanovení rezerv (na úrovni operačně-taktického velitelství).

Z pohledu managerů od úrovně brigád až na úroveň ústředního orgánu MO jde zejména o zvýšení úrovně propojenosti věcného a finančního plánování ve střednědobém plánu přechodem na centrální proces v režii SPS MO (jak jsem uvedl již dříve).

Současné pojetí střednědobého plánování v rezortu MO má některé další systémové nedostatky, které by měly být eliminovány. Vycházím z faktu, že **současné členění úkolů střednědobého plánu z hlediska druhů sil** (a tím i rozdělování finančních zdrojů) je nevhodné pro zpracování jednoho ze základních plánovacích a vyhodnocovacích dokumentů NATO, tj. Dotazník obranného plánování – Defence Planning Questionnaire (DPQ). V našem současném pojetí střednědobého plánu je rezort MO rozdělen pouze na tři plánovací celky (velitelství

společných sil, sil podpory a výcviku a centrální „zbytek světa“), což způsobuje zejména v rozdělení finančních zdrojů střednědobého plánu velké problémy. Pro osvětlení uvádím, že současná kategorizace jednotlivých druhů sil rezortu MO pro potřeby všech mezinárodních hlášení (nejen v metodice DPQ, ale i v metodice OSN), ale i pro statistiku ČR i mezinárodní (SIPRI), je následující:

- ❑ **Pozemní síly** – kromě útvarů vzdušných sil sem patří všechny ostatní útvary Velitelství společných sil, dále útvary Vojenského zpravodajství, Vojenské policie,
- ❑ **Vzdušné síly** – útvary vzdušných sil ve Velitelství společných sil,
- ❑ **Správa a velení** – MO ústřední orgán (ve finančních zdrojích jsou pro potřeby DPQ uváděny i výdaje sociálních dávek),
- ❑ **Centrální zabezpečení** – útvary Velitelství sil podpory a výcviku a PPÚZ MO
- ❑ **Ostatní síly** – Hradní stráž a Vojenská kancelář prezidenta republiky.

Je-li tedy střednědobý plán nastaven jen na tři strukturálně zcela odlišné celky a jsou-li např. finanční zdroje predikovány až šest let do budoucna, potom je zcela zřetelná obtížnost při zpracování finančních predikcí jednotlivých druhů sil. Ostatně ani agregace dílčích rozpočtů v kapitolním sešitu a státním závěrečném účtu neodpovídá potřebám mezinárodních hlášení, takže je třeba je získat cestou samostatného filtrování. Přitom **mezinárodní srovnání v oblasti vojenských výdajů je významným hlediskem při posuzování např. nákladové efektivnosti finančních zdrojů.**

e) Zvýšení osobní motivace velitelů-managerů na všech stupních je dalším důležitým předpokladem pro změnu přístupu k rozhodovacímu procesu v rámci finančního managementu. Jsem přesvědčen o pozitivním přínosu osobní finanční motivace vedoucích pracovníků všech stupňů, budou-li **hodnoceni za splnění úkolů i v oblasti rozpočtování a programování**. A právě vyhodnocení plnění indikátorů, při správném nastavení měřitelnosti, může být základním kritériem pro hodnocení osobní odpovědnosti. V zemích, kde je osobní motivace za splnění úkolů v oblasti finančních zdrojů zavedena, dochází někdy i k posílení rozhodovací pravomoci při splnění úkolů úsporným racionálním způsobem tím, že je umožněno dotyčným managerům volně disponovat s těmito finančními prostředky ve prospěch „svého“ útvaru. Podle mého názoru v rezortu MO by se finanční hodnocení managerů mělo zaměřit, kromě plnění indikátorů 3E, zejména na plnění termínů v rámci programového financování, a tak nepřipustit vysokou míru převodu akcí do dalších let. V oblasti běžných výdajů se pak nabízí vyhodnocení sestavení a plnění dílčích rozpočtů jako celku, dodržení limitů a stanovených FS, úspěšnost plánování hodnocená počty rozpočtových opatření apod.

Zavedení indikátorů 3E do praxe rezortu MO

Na základě rozhodnutí výboru pro ekonomické řízení bylo uloženo zpracovat návrh postupu pro realizaci úkolů k zavádění indikátorů 3E v rezortu MO. Vzhledem k tomu, že v době napsání tohoto článku nebylo známo konečné rozhodnutí, prosím, aby čtenáři brali tuto pasáž pouze jako návrh možného zadání úkolů k implementaci indikátorů 3E v rezortu MO.

Navržené indikátory jsem seřadil z hlediska obtížnosti a potřebné časové kapacity k jejich realizaci:

a) **Indikátory hospodárnosti jsou nejjednoduššími přímými ukazateli**, kteří jsou měřeni na vstupu. V případě rezortu MO jde tedy o minimalizaci nákladů, které lze nastavit již na začátku plánovacího, potažmo rozpočtového procesu. Ukazatele hospodárnosti předpokládám nastavovat již v etapě predikování základního rozdělení finančních zdrojů ve střednědobém plánu. Za základní tendenci považují **zvyšování výkonů (aktivit) rezortu MO na úkor snižování režie**. V souvislosti s všeobecným snižováním vojenských rozpočtů jde o celosvětový trend. Právě při hodnocení výsledků nastavených indikátorů hospodárnosti si lze odpovědně položit otázku, zda je dosažená úroveň režijních nákladů opravdu nutná a srovnatelná s adekvátními subjekty (včetně mezinárodních). Kromě toho ukazatele hospodárnosti považují za využitelné v rámci přípravy reorganizací v rezortu MO, která by měla brát v úvahu i hlediska ekonomická.

Navržené ukazatelé hospodárnosti:

- **Výdaje na zabezpečení běžného života rezortu MO**
 - Stanovené jako procentní podíl na celkových výdajích rozpočtu rezortu MO. Při jeho stanovení se budou (alespoň v nejbližších letech) střetávat v podstatě dvě tendence: růst platových a souvisejících výdajů a snižování výdajů v souvislosti se snižováním celkových počtů osob v rezortu MO. Přesto by tento ukazatel (vyjadřující základní nárokové výdaje a nezbytné výdaje, které nejsou určeny na plnění úkolů-aktivit, tedy v podstatě nutné režie rozpočtových subjektů) měl mít, zejména v nejbližším období, tendenci snižování či alespoň nezvyšování. Upozorňuji, že nutnou režíí rozpočtových subjektů není myšlena celorezortní režie (viz výdaje na celorezortní aktivity MO).
 - Předpokladem je správné dodržování definovaných druhů výdajů, které tvoří obsah této kategorie. V praxi to znamená zvýšení kontroly při zatřídění jak již v etapě rozpočtování, tak i v rámci účtování. V obou oblastech je v současnosti velká chybavost, zejména v zahrnování výdajů, které zcela jednoznačně patří do jednotlivých aktivit. To potom podstatným způsobem zkresluje výsledný ukazatel procentního podílu na celkových výdajích rezortu MO. Právě správným zatříděním lze odhadovat podstatné snížení objemu tohoto ukazatele oproti současně uváděnému.
- **Výdaje na aktivity (výkony) AČR** – stanovené jako procentní podíl na celkových výdajích rezortu MO, by měly mít v současnosti jednoznačnou tendenci růstu, protože vyjadřují plnění hlavních cílů a úkolů v působnosti AČR.
 - Z hlediska současného zařazení, některé aktivity neodpovídají původnímu záměru tvorby této kategorie a je proto na místě optimalizace její struktury a věcného obsahu (např. v souvislosti s převedení FG do oblasti přípravy vojsk, možného zařazení výzkumu a vývoje jako dílčího ukazatele oblasti rozvoje, odstranění velké roztržitosti v oblasti výcviku, podstatné zjednodušení dalších aktivit apod.) Zásadním úkolem v oblasti aktivit AČR je realizace rozšíření finanční standardizace k zajištění jednotné kalkulace, zejména pak v oblasti přípravy vojsk.
- **Výdaje na celorezortní aktivity MO** – stanovené jako procentní podíl na celkových výdajích představují, při současném zařazení, střet dvou protichůdných tendencí: na jedné straně nelze tlumit přirozenou valorizaci sociálních dávek a je třeba podporovat výzkum a vývoj, na druhé straně je nežádoucí zvyšovat některé další aktivity např. výdaje na pohoštění a dary, některé náhrady obyvatelstvu apod.

- Rovněž tato oblast aktivit vyžaduje její přehodnocení (sociální dávky, jakožto ryze mandatorní výdaje, inklinují k zařazení jako samostatná část do Zabezpečení běžného života, výdaje na výzkum a vývoj pak do oblasti Výstavba a rozvoj rezortu MO).

□ **Výdaje na pohoštění a věcné dary** – stanovené jako procentní podíly na celkových výdajích rezortu MO. Ukazatele byly již zavedeny vydáním RMO č. 1/2006. Jejich cílem je zastavit stále rostoucí tlaky na zvyšování těchto výdajů, které jsou vysloveně neproduktivního charakteru, a tím umožnit větší podíl produktivních výdajů na aktivity (výkony) AČR. Nastavená metodika rozpočtování těchto výdajů bude nutit jednotlivé držitele limitu **zvažovat priority** při alokaci těchto finančních prostředků a současně dodržet nastavené limity, které celou oblast standardizují.

Před stanovením indikátorů hospodárnosti je třeba zejména **přehodnotit současné chybné zařazování výdajů do jednotlivých aktivit a transparentně vydefinovat „Zabezpečení běžného života“**. Nelze stavět na chybných datech, protože právě měřitelnost indikátorů 3E je založena na přesnosti dodržení definic, a tím i nezkráceného vyhodnocení, včetně osobního podílu na výsledcích.

b) Indikátory efektivity

Chceme-li v rezortu MO zavést indikátory efektivity (nákladové efektivity, náklady na jednotku výstupu), tedy sledování produktivity výstupu z realizovaných vstupů, je nutno splnit některé nezbytné předpoklady.

Optimalizace finančních standardů (dále jen FS) je základním předpokladem, který je možno realizovat bez podstatných systémových změn. Některé FS již neodpovídají aktuální potřebě, jiné již neplní klíčovou úlohu, spočívající u FS typu „všichni“ v shodném zajištění základních mandatorních potřeb jednotlivých kategorií osob. Jinými slovy, FS, které tvoří obsah některých aktivit (výkonů) nemohou být směřovány s FS, které tvoří obsah kalkulace Zabezpečení běžného života. Musíme mít na mysli zcela transparentní, oddělenou regulaci těchto dvou pohledů, tj. výdaje na výkony (aktivity) AČR a výdaje základní existenční povahy.

Zohlednění stavu zásob při rozpočtování je v podstatě zástupné řešení při absenci nákladového účetnictví. Má-li velitel k dispozici nákladovou kalkulaci např. jednotlivých aktivit, potom by měl zohlednit své požadavky z hlediska aktuálního stavu zásob a predikce jejich vývoje.

Vytvoření nových FS na výcvik a provoz techniky je další závažný úkol, který umožní sledování nákladovosti prostřednictvím indikátorů efektivity. K tomu je třeba zredukovat příliš mnoho FS na některé výcvikové specializace, které je velmi těžké kvantifikovat a u kterých je často potřebná informace zjistitelná jiným způsobem. Zásada transparentnosti je narušena zejména u aktivit přípravy pozemních sil, kde je pro zpracovatele velmi obtížné kvantifikovat FS na kalkulaci výdajů výcviku podle programů bojové přípravy a nad normy těchto programů nebo třeba praporek cvičení. Vždyť pro ekonomické zhodnocení je plně postačující informace, kolik nás výcvik daného útvaru stojí celkem a jaká je nákladovost výcviku na účastníka. Rovněž vytvořená aktivita přípravy záchranných praporek nemá smysl, protože jde vlastně o výcvik pouze šesti záchranných praporek, a to je lehce sledovatelné z agregace jejich kalkulačních listů. Z mého pohledu by byl ideální **typový FS na výcvik podle jednotlivých druhů sil** (obdobně jako u některých států NATO), vždy však z hlediska reali-

zátora aktivity. Tzn., že by centrální zabezpečení bylo kalkulováno podle FS pro jednotlivé druhy zabezpečení (logistické, zdravotnické, veterinární apod.) u vojenských útvarů, které je realizují a financují. Čili základní výcvik jednotlivce, výcvik ve VVP, výcvikových zařízeních a cvičištích by podle stanovených FS a podle druhů sil kalkuloval gestor – ŘeVD.

Myslím, že je žádoucí sjednotit názor na nastavení aktivit a FS podle toho, co vlastně chceme sledovat. Vzhledem k tomu, že preferuji výkonové pojetí rozpočtování i vyhodnocení indikátorů 3E, apeluji na podstatné zjednodušení zavedené systému aktivit a FS. Máme-li optimalizované aktivity (výkony) a oblast FS, je možno zavést následující základní identifikátory efektivnosti:

- ❑ **Celková nákladovost vojáka z povolání** je dána vydefinovanými náklady, které připadnou na jednoho VZP (tedy obligátní, „co nás VZP stojí“). Důležité je se sjednotit (i pro mezinárodní srovnání či s jinými subjekty) na vydefinování druhů nákladů, které budou tvořit celkový výstup. Samozřejmě jde vytvořit odvozené ukazatele jako např. nákladovost výcviku VZP, mzdová nákladovost VZP, nákladovost pilotů atd.
- ❑ **Celková nákladovost občanského zaměstnance** – jde o obdobný ukazatel.
- ❑ **Celková nákladovost vojenského studenta** – zde bych podpořil jednoduchou variantu, tzn. celkové výdaje školy (včetně nákladů na stálý stav, provoz) děleno počtem studentů, umožní to jednoduché srovnání s civilními školami obdobného charakteru.
- ❑ **Nákladovost na vybranou techniku** – je možné sledovat především z hlediska provozních nákladů.
- ❑ **Nákladovost organizačních celků MO** – by měl být jeden z aspektů při reorganizacích. Samozřejmě i zde lze použít specifické dílčí ukazatele nákladovosti pro různé typy.

c) Indikátory účelnosti

Jak jsem již několikrát zdůraznil, tak implementace indikátorů účelnosti je z hlediska 3E nejobtížnější, protože základním předpokladem je **vydefinování cílů jednotlivých výkonů rezortu a zajištění jejich měřitelnosti**. Kromě již citovaných předpokladů k implementaci indikátorů hospodárnosti a efektivnosti je třeba připojit:

- ❑ **Optimalizaci integrované programové struktury** rezortu MO (zahrnující programy a výdajové bloky) s navržení postupné redukce počtu programů. V rámci organizačního auditu **verifikovat organizační strukturu** rezortu MO s cílem odstranění duplicitních činností a nepotřebných byrokratických procesních vazeb. Eliminovat možná negativa při současném působení organizační a programové struktury.
- ❑ Připravit **postupné zavedení aplikovaného systému manažerského (nákladového) účetnictví** na podmínky rezortu MO.
- ❑ Vytvořit **systém řízených plánovacích a rozpočtových rezerv** na krytí neplánovaných potřeb zejména v rizikových oblastech. V každém případě zabránit nesystémovému „plošnému krácení výdajů“.
- ❑ **Zvýšit podíl dlouhodobého smluvního zajištění** nákupů materiálu, techniky a služeb ke zvýšení rovnoměrnosti čerpání výdajů v průběhu fiskálního roku.
- ❑ Uzpůsobit **softwarovou podporu** k implementaci indikátorů 3E v rámci plánování a rozpočtování včetně zajištění provázanosti informačních systémů.
- ❑ Zajištění široké **metodické podpory** zpracovatelům při určení priorit a definování jednotlivých cílů se zajištěním jejich měřitelnosti.
- ❑ Realizace **pilotních projektů** k zajištění sledovanosti implementovaných indikátorů.

Po zajištění uvedených předpokladů je sledování účelnosti (tedy stupně naplnění cílů ve vztahu ke zdrojům) možné uskutečnit v těchto kategoriích:

- ❑ **Úroveň vycvičenosti AČR** (podle druhů sil) k dosažení cílových operačních schopností
- ❑ **Úroveň plnění úkolů AČR v oblasti zahraničních misí**
- ❑ **Úroveň modernizace a reprodukce majetku rezortu MO**
- ❑ **Úroveň plnění cílů výzkumu a vývoje**
- ❑ **Úroveň plnění cílů příspěvkových organizací**

Při návrhu těchto indikátorů vycházím, při vědomí si obtížnosti měřitelnosti cílů a jejich dekomponování, z některých zkušeností v zahraničí i v jiných rezortech České republiky. Věřím, že se podaří **presvědčit odpovídající vedoucí pracovníky**, že potřebná měřitelnost cílů k vyhodnocení indikátoru účelnosti má v kombinaci s indikátory efektivnosti a hospodárnosti svůj praktický význam a že přispěje ke zvýšení kvality rozhodování.

Závěr

V článku jsem se pokusil zobecnit některé praktické problémy spojené s připravovanou implementací 3E v rezortu MO. Při tom jsem čerpal z dokumentů v oblasti plánování a rozpočtování a z praktické realizace jednotlivých odborných nařízení managementu MO se snahou aplikovat některé známé teoretické poznatky na podmínky rezortu MO. Znovu musím čtenáře odkázat na úvod, kde jsem naznačil cíle mého příspěvku. V případě, že alespoň u poloviny z nich jsem v jejich pochopení uspěl, potom měl tento článek smysl.

V záležitosti zavádění 3E v rezortu MO jsem přesvědčen, že se prosadí, jen když se začneme na finanční zdroje dívat z hlediska obsahu jejich definic. Věřím, že právě tento úhel pohledu na finanční prostředky v rezortu MO nahradí současně převažující zájem o to, zda rezort MO má finanční prostředky na realizaci svých úkolů, či nemá, bez náležité analýzy jejich možného a efektivního využití. Vždyť dodržení hledisek hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti při vynakládání prostředků daňových poplatníků musí být zájem nás všech.

Literatura:

- SCHICK, A. *Strategie pro zavedení střednědobého a výkonově orientovaného rozpočtování v České republice*, září 2000, překlad MF ČR.
- OCHRANA, F. *Veřejná volba a řízení veřejných výdajů*, 2003.
- Návrhy státního rozpočtu České republiky – kapitola 307 – Ministerstvo obrany.*
- Návrhy závěrečného účtu státního rozpočtu České republiky – kapitola 307 – Ministerstvo obrany.*
- Odborná nařízení pro rozpočtování v rezortu MO.