

Dlouhá cesta k realizaci manažerské ekonomiky v Armádě České republiky

Nevidíme nic zvláštního na tom, že Fakulta ekonomiky a managementu Univerzity obrany vydává bulletin, informující veřejnost o škole a studiu stručnou charakteristikou nosných studijních oborů vojenský management a ekonomika obrany státu. Tzv. profily absolventů jednotlivých studijních modulů a programů pak upřesňují, co absolventi budou znát, umět a s čím budou obeznámeni. Co je však zvláštní a nebylo tomu tak vždy, že některé edukační cíle obou, byť profesně odlišných studijních oborů, jsou shodně formulovány získáváním teoretických znalostí a praktických dovedností v oblasti managementu, ale též osvojováním si ekonomické stránky tvorby, rozdělování či užití zdrojů k zabezpečení potřeb armády v mírových a bojových operacích.

Tento příznivý trend velice správně odráží komplementárnost obou společensko-vědních disciplín, ekonomiky a managementu, současně však vypovídá i o záměrech a realizaci společenské objednávky. V současném světě vypjatého hospodaření s veřejnými zdroji jde o naprosto legitimní požadavek, jehož smysl někdy bývá v Armádě České republiky zpochybňován argumentem, že tato instituce má poskytovat specifický obsah vzdělávání, výhradně zaměřený na různorodou štábní a velitelskou praxi u vojsk.

Zkušenosti vyspělých armád však potvrzují, že oba tyto přístupy se vzájemně nevylučují. Ba právě naopak. Dilema kultivovat manažerské a ekonomické dovednosti, opírající se o rozšiřující se základ obou společensko-vědních disciplín, již mají vyřešené. Rozhodla o ní objektivní nutnost hodnotové procesy a aktivity řídit, a sice za přímé účasti nejen operativního, ale i taktického managementu.

Spor není o tom, zdali má být v edukačních procesech přisouzena větší váha ekonomickým, manažerským nebo ryze odborným disciplínám než dosud. Také ne o tom, zdali jsou do výukových předmětů přiměřeně zahrnovány nové koncepce a trendy v ekonomických a manažerských disciplínách. Dokonce ani ne o tom, jak jsou časově a obsahově vyváženy *curriculární*, oborové a modulární předměty. To vše je Fakulta ekonomiky a managementu schopna prostřednictvím svých vědecko-pedagogických pracovníků zajistit a dá se říci, že i vyváženě zajišťuje.

Spor je však o tom, že praxe AČR v **oblasti ekonomiky a managementu**, byť ji lze ve veřejném sektoru České republiky označit za nejprogresivněji se rozvíjející, vůči tempům rozvoje nových poznatků těchto společensko-vědních disciplín (zejména v posledním desetiletí) stagnuje, transformuje je nedostatečně a vytváří vhodné podmínky pro fixaci beztak již značně rigidního řízení.

V další části budeme o tomto, tentokrát již méně povzbudivém trendu, hovořit podrobněji. Jeho hlavní charakteristikou je **snížená schopnost praxe absorbovat nové poznatky vědy, dokonce i zkušenosti těch úspěšnějších pro to, aby byla trvale schopna zajišťovat cíle na principech ekonomické racionality.**

Neradi bychom, aby příspěvek byl hodnocen jako populistický, za každou cenu kritický, a už vůbec ne, aby někdo dotčený hledal za našimi slovy nemístné mentorství či sarkasmus.

Umění nastavit přiměřené předmětové cíle, které budou zahrnovat nejnovější trendy pomocí taxonomie výukových cílů, bývá spojováno s akceptací požadavku objektivizace. Tím máme na mysli zařazení každého cíle do souboru výukových cílů z hlediska *objektivně možného a objektivně nutného*. Objektivně možné spočívá v souladu cílů s dostupnými výukovými prostředky a reálnými podmínkami výuky (např. časová dotace).

Objektivně nutné (zde klademe důraz) znamená, **že pro zařazení každého cíle musí být konkrétní důvod**. Vycházíme z faktu, že svět ekonomiky a managementu zaznamenal v posledních létech natolik prudký rozvoj, že se nám začal relativně vzdalovat, a tím i prohlubovat propast mezi teorií a praxí. A to i přesto, že existují vyspělé armády (SRN, VB, USA ...), které s úspěchem zavádějí nové poznatky ekonomických teorií do běžné praxe manažerského řízení. Nutno též dodat, že výsledky v úrovni jejich hospodaření (ekonomické racionalitě) předčily všechna očekávání. Tuto skutečnost nelze jinak, nežli pokládat za dostatečný důvod pro to, abychom hledisko objektivně nutného nebrali na lehkou váhu.

Proto katedra ekonomie Univerzity obrany přednedávnem publikovala studijní fond *Manažerská ekonomika v podmínkách AČR* a Fakulta ekonomiky a managementu studentům nabídla rozšířený program výuky předmětů manažerská ekonomika, hodnotové řízení a rozhodování, účetnictví v organizačních složkách státu a manažerské účetnictví.

S naším pohledem na manažerskou ekonomiku v podmínkách ozbrojených sil (AČR) se tak můžete podrobněji obeznámit cestou stejnojmenného fondu, který tímto doporučujeme do vaší pozornosti. Pokud se bude někomu zdát forma skript jako nepostačující, musíme připomenout, že pro vydání učebnice, která by reflektovala a zpětně usměřňovala ekonomické chování managementu v praxi u vojsk, dále pak skýtala managementu dostatek alternativ při výběru nástrojů, metod a technik ekonomického řízení, není prozatím ještě vhodná doba.

Na tahu je praktická realizace navrhovaných změn v podobě značně náročných projektových řešení, která se nevyhnou možným rizikům a nejistotě dílčích neúspěchů. Do té doby bude mít manažerská ekonomika v podmínkách AČR stále jen dočasnou nálepku **normativní vědy**. A to i přesto, že katedra ekonomie a managementu Univerzity obrany, pod vedením prof. Krče, **obsahově a časově** sjednocuje vědeckou činnost pod cílovým heslem „zkvalitnit ekonomické řízení v AČR“. Trajektorie záměrů soustřeďuje úsilí studentů a vědecko-pedagogických pracovníků od bakalářských, diplomových a dizertačních prací, studentské tvůrčí činnosti, přes specifický výzkum, výzkum v rámci Vnitřní grantové agentury a dílčí úkoly výzkumného záměru Fakulty ekonomiky a managementu. Důležité přitom je, aby výstupy za některé vytipované oblasti byly ukončovány postupně, za jiné paralelně.

Navazující výzkum předchozí poznatky a návrhy plně akceptuje a kumuluje je do okruhů vyššího řádu, s ohledem na potřebu ověření v praxi.

Bohužel, cyklus ověřování, po kterém by mohly být nově získané poznatky vyhodnoceny a zevšeobecněny, na předchozí etapy nenavazuje. A to i přesto, že mnohé výsledky výzkumu již byly obhájeny a nic nebránilo jejich praktickému využití. Znovu proto připomínáme nutnost spolupráce a aktivního zapojení vrcholového managementu do procesu ověřování poznatků, které by mělo vyústit do rozsáhlého projektu ekonomizace.

Představu složitosti a náročnosti projektu nám může přiblížit zdánlivě ne příliš optimistická varianta z ozbrojených sil Velké Británie a z Bundeswehru, kde od začátku prací na projektech ekonomizace ozbrojených sil po jeho konečnou fázi, za účasti stovek odborníků, uplynulo v obou případech nejméně 10-15 let. A i přesto je neustále co napravovat, tentokrát však již zpětnou reflexí na chování praxe.

Z hlediska určování priorit a návaznosti našich dalších kroků v prostoru a čase však máme k dispozici jejich zkušenosti a především ochotu se s námi o ně podělit. Při naší nedávné návštěvě Bundesakademie v Mannheimu nám bylo kupříkladu opakovaně doporučováno, aby AČR navrhla projekt v co nejméně složité podobě, oprostili jsme jej od detailů a akceptovali jen nejzákladnější prvky a vazby formujícího se systému, protože jedině realizační fáze odhalí, podobně jako jim, jeho skutečnou složitost a realizační náročnost.

Prezentace

Proto vás ve stručnosti obeznámíme s naším, zpočátku jen normativním přístupem k „manažerské ekonomice“ v podmínkách AČR. Tedy k rodící se vědě, jejíž poslání spočívá v *aplikaci ekonomické teorie a metod do praxe manažerského řízení*. Byli bychom rádi, kdyby jste podle námi předkládaného schématu pochopili nutnost změn, právě ve stínu prohlubujícího se trendu mezi teorií a praxí. Neskrýváme optimismus, že i s vaší podporou můžeme zrealizovat možnosti a způsoby, jak co nejúčinněji negativní důsledky tohoto trendu eliminovat.

Na úvod si můžeme položit několik otázek a jsme přesvědčeni, že odpovědi na ně, byť se zdají být na první pohled zřejmé, mohou u někoho vyvolat rozpaky.

- Myslíte si, že by každá organizace měla vědět s jakým objemem majetku hospodařit?
- Myslíte si, že je potřebné plánovat, měřit a hodnotit účelnou a účelovou spotřebu všech zdrojů?
- Myslíte si, že je v zájmu organizace, aby management uměl a mohl zajišťovat hospodárné a efektivní plnění úkolů?

Neočekáváme jiné než kladné odpovědi, nad kterými se určitě většina z vás shovívavě pousmála. *Rozpaky některých nad jejich jednoduchostí můžeme rozptýlit sdělením, že realita hospodářské praxe AČR (veřejného sektoru) konstituuje taková formální pravidla ekonomického chování, která nejsou ani v jediném případě schopna jistotu vašich odpovědí naplnit.*

Tato hrozivá skutečnost je natolik průkazná, že na podporu tohoto tvrzení není potřebné předkládat složité důkazy, verifikovat hypotézy či používat jiný vědecko-metodologický aparát. Stačí se jen porozhlédnout kolem sebe. Záhy zjistíme to, co pro většinu z vás již dávno není tajemstvím.

Účetnictví nám neposkytuje pravdivý obraz o hodnotě majetku, protože bez odpisů a latentního přeceňování zásob se jeho účetní hodnota zásadně liší od reálné; spotřebu zdrojů (náklady) neplánujeme a ani stávající účetnictví ji není schopno přiřazovat ke konkrétním aktivitám. Dodáme-li, že hodnotit hospodárnost a efektivnost za daných okolností není možné, pak nám zajisté dáte za pravdu, že těchto několik málo vět koncentruje podstatu všech problémů tím, že odporuje základním předpokladům pro efektivní alokaci zdrojů.

Porovnáme-li si tuto skutečnost s obecným ekonomickým principem, charakterizujícím nutný způsob hospodářského jednání každé organizace (formální princip racionality), pak musí být zřejmé, že jakékoliv reformní kroky, směřující k ozdravení veřejných financí, které tento princip nebudou akceptovat, nemohou být úspěšné.

Velice často slycháváme z úst politiků, že omezené zdroje nás nutí k efektivnímu využívání veřejných prostředků. Oč raději bychom však slyšeli, že vdechnout tuto myšlenku lze jedině prohloubením systému ekonomického řízení pomocí **funkčních nástrojů uvnitř jednotlivých organizačních složek státu** (viz např. reforma vládního účetnictví ve Velké Británii – RAB). Vše pak pochopitelně končí u okřídlené věty o omezenosti vládních výdajů a o potřebě jejich

restrukturalizace. Obvykle to značí jejich „zeštíhlování“ ve prospěch jiných priorit. Oprávněně můžeme predikovat, že relativní, oprávněná, nicméně velice významná část meziročního růstu výdajů může být zajišťována úsporou zdrojů, jako důsledek ekonomizace a manažerského pojetí řízení.

Proto vás blíže seznámíme s východisky a dále pak s možným, praktickým pojetím manažerské ekonomiky v podmínkách AČR (s preferencí řídicí úrovně *nákladové středisko*) podle jednotlivých kapitol zmiňovaného studijního fondu. Rozsah v něm nastolených problémů a navrhovaných řešení překračuje možný rámec prezentace. Může být však důvodem k hlubšímu zamyšlení, ale i podrobnějšímu studiu podle tamtéž doporučené literatury. Když už pro nic jiného, tak alespoň s ohledem na závažnost výše formulovaných otázek.

Úvodní část

Autor po úvodní anotaci cílů studijního předmětu „manažerská ekonomika“ vysvětluje postavení manažerů v ozbrojených silách v souvislosti s obecným, stále ještě přežívajícím jevem, který z jejich podvědomí vytěsňuje představu o nutnosti ekonomicky (hodnotově) řídit. Vysvětluje nutnost teoretické přípravy a permanentního zdokonalování managementu v nejnovějších manažerských a ekonomických přístupech, jejichž postupné zavádění je v budoucí praxi zastihne již znalé a připravené na změny, ochotné je akceptovat, a tím i aktivně při jejich realizaci spolupůsobit.

Teoretická východiska

V této kapitole autor hledá pojítka mezi teoretickými východisky ekonomických a manažerských disciplín a možnostmi jejich uplatnění ve zvláštních podmínkách AČR. Zároveň však klade otázku, zda-li jsou tyto podmínky skutečně natolik zvláštní, že armádu opravňují k modifikaci obecně platných principů, platných pro každý subjekt, který nakládá s ekonomickými zdroji. Všímá si *hodnotové stránky procesů a skutečných možností managementu tyto procesy vědomě řídit*. Tímto přístupem se mnohé otázky nabízejí samy.

Při hledání odpovědi na ně používá ne příliš náročné, ale o nic méně přesvědčivé implikace, vycházející z trvale platných teoretických poznatků, vytvářejících pestrou mozaiku nutných předpokladů pro naplňování principů racionality. Děje se tak za pomoci široké škály citovaných pojmů, hierarchicky uspořádaných od významově komplexnějších k oblastem a pojmům nižší úrovně. Tedy od ekonomie, přes veřejný sektor, ekonomii veřejného sektoru, ekonomiku až po manažerskou ekonomiku.

Předmět a úlohy ekonomiky Armády České republiky

Pro snazší pochopení úvodních anotací nelze nezpomenout některé přelomové události, které významně ovlivnily názory na hospodaření rezortu a jejichž dopad, ať již v kladném nebo záporném slova smyslu, rezort pociťuje dodnes. V historické zkratce před rokem 1993, po roce 1993 až do roku 2000 jsou popsány oblasti transformace *ekonomického řízení, plánování a pořizování majetku, oblast rozpočtového procesu a způsobu financování a účetnictví a evidence majetku*.

Transformační, reformistické snahy rezortu jsou zřejmé, nicméně očekávané výsledky se dostávají jen sporadicky. Napravují sice chaos, a přestože vytvářejí slibná východiska pro formalizaci **systemu ekonomického řízení**, zůstávají separovány a jejich možný účinek pohlcuje řešení vlastních disfunkcí.

Proto tato kapitola podrobně vysvětluje i základy systémového myšlení, vysvětluje pojmovou stránku teorie systémů, vymezuje pojmy ekonomický systém a systém ekonomického řízení AČR a jejich cíle. Pro úplnost dále vymezuje společné znaky podnikového hospodaření s hospodařením v AČR. Všímá si též fenoménu byrokracie a jeho základních znaků (neosobních pravidel, hierarchické struktury, centralizace rozhodování, nízké autonomie rozhodování apod.), které dotvářejí celkovou podobu organizace a mohou zásadním způsobem ovlivňovat úroveň hospodaření.

Podstata nákladů a výdajů v Armádě České republiky

V souvislosti s hospodařením AČR jsou tyto pojmy skloňovány velice často. Mnohé diskuze o nich však bývají opředeny záhadou, co ten který autor nebo diskutující má právě na mysli. Proto tato kapitola vysvětluje náklady a výdaje jako *ekonomickou kategorii, účetní položku a ekonomický ukazatel*, vymezuje vzájemný vztah mezi nimi, ale co hlavní, vysvětluje a zdůrazňuje jejich naprosto rozdílnou ekonomickou podstatu.

Nákladový, ale dokonce i výdajový systém hospodaření v AČR má svůj praktický význam. Nelze však očekávat, že výdajový systém hospodaření, v AČR jako preferovaný a jediný, disponující toliko podporou finančního účetnictví, může být postačujícím nástrojem interního managementu pro podporu jeho rozhodování a zajišťování principů ekonomické racionality. Na několika příkladech je uvedeno, jaké informace skýtá a jak je zhora nemožné pomocí nich monitorovat účelnou a účelovou spotřebu všech veřejných prostředků.

Ve správném pojetí ekonomického řízení náklady mají své ničím nezastupitelné místo. Jsou přirozeným těžištěm, východiskem pro rozhodování, ale i neustálým předmětem zkoumání, pramenem nikdy nekončících názorů a doporučení, které se pravidelně objevují vždy v nových koncepcích managementu.

Účetnictví jako základní nástroj řízení

Objasňuje význam a poslání finančního a manažerského účetnictví ve vztahu k externímu a internímu managementu organizace. Klade důraz na nezbytnost a širokou využitelnost manažerského účetnictví v procesech ekonomického řízení. Volí poněkud jiný pohled na náklady než dosud, a sice z hlediska *druhového, kalkulačního, účelového, podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik a podle závislosti na objemu prováděných výkonů*. V krátkosti informuje o formách vnitropodnikového účetnictví. Hlavní pozornost však věnuje kalkulacím nákladů (výpočtům nákladů na kalkulační jednici) a jednoduchým kalkulačním propočtům při rozdělování režijních nákladů na jednotlivé výkony. Kapitulu uzavírá vymezením možných úkolů manažerského účetnictví u nákladového střediska.

Tento závěr předznamenává logickou spirálu návazných opatření, které po prvním kroku, zavedení manažerského účetnictví a kalkulačního systému, nastartují další procesy prohlubování ekonomického řízení rezortu. Nutnost dalších kroků bude „tažena“ objektivní potřebou dále rozvíjet a prohlubovat ekonomické řízení. Na rozdíl od předchozích snah již budou tyto

kroky reálné, budou mít své pevné východisko a dají konečný směr a obsah dosud nesplnitelnému, o to však častěji opakovanému, „**měli bychom, musíme, máme**“.

Budou stále častěji a zřetelněji zasahovat do oblastí např. plánování nákladů, tvorby komplexního systému ukazatelů, analýz a rozborů, prohlubování odpovědnostního řízení, zdokonalování motivačního systému, nových a dokonalejších nástrojů, metod a technik řízení, nových koncepcí managementu, ale též do oblastí dalšího vzdělávání a vědecké činnosti.

Přístupy ke kalkulacím nákladů v AČR

Na případové studii hospodaření hypotetického nákladového střediska Armády České republiky jsou aplikovány ryze manažerské přístupy, které zahrnují oblast *plánování, kontroly, hodnocení a rozborů* nákladů simulovaných činností střediska. Návrhem modifikovaného kalkulačního vzorce pro potřeby armády a vhodnou technikou rozdělování režii pomocí režijních přírážek byla vytvořena předběžná kalkulace (ex ante). Z výstupů manažerského účetnictví pak byla sestavena výsledná kalkulace (ex post) za rozpracované úkoly a ty byly podrobeny důkladné analýze.

Za pozornost stojí návrh ekonomických ukazatelů rozpětí efektivity (RE) a úrovně hospodaření (ÚH), které monitorují hospodaření nákladového střediska z hlediska odpovědnosti za splnění úkolu, přičemž prvky racionality (hospodárnost a efektivnost) můžeme pomocí těchto ukazatelů určovat ve vztahu k úkolu, nákladovému středisku a za jistých podmínek i za celou Armádu České republiky.

Další možnosti rozborové činnosti jsou odvozeny z existence nákladového typu hospodaření, který managementu skýtá rozšířený prostor pro kreativní chování a zároveň mu v reálném čase zajišťuje transparentní informace o výsledcích jeho rozhodnutí.

Nutno zdůraznit, že popisovaný typ hospodaření je pojistkou proti tak často diskutovanému, neefektivnímu využívání rozpočtových výdajů v závěru roku.

Model rozborové činnosti nákladového střediska z výstupů finančního účetnictví

Model nabízí podstatně širší rozsah ukazatelů využitelných managementem nákladového střediska i v současné soustavě finančního účetnictví. Účtování zajišťuje příslušný regionální finanční odbor, přičemž do modelu jsou zahrnuty jen běžné – decentrálně hrazené výdaje. Návrh ukazatelů má poskytnout odpověď na tyto základní otázky:

- jaké máme k dispozici údaje pro konstrukci navrhovaného ukazatele z výstupů plánu a účetnictví,
- jaký má modelový ukazatel ekonomický smysl, resp. jaký odraz skutečnosti zprostředkovává,
- jaký má ukazatel význam ve vztahu k ekonomickému řízení nákladového střediska.

Zdůrazňována je důležitá okolnost, že účetnictví není samo o sobě schopno určit skutečný stav zkoumané jednotky, neboť předkládá sice přesné hodnoty dat k určitému okamžiku, ale tato data představují stavové, velmi proměnlivé veličiny. Vedení účetnictví je tedy nezbytné, ale jeho výsledky je potřebné podrobit analýze, která je podkladem pro ekonomické hodnocení hospodařícího subjektu. Management musí umět využívat výstupy z účetnictví, což nelze docílit bez toho, že by nechápal smysl vybraných ekonomických kategorií, podstatu ekonomických

ukazatelů, hlavních synteticko-analytických účtů a metod finanční analýzy. Musí vědět, jakou ukazatelé odrážejí ekonomickou realitu a jak mohou na ni pozitivně působit.

Hodnotový management v Armádě České republiky

Kapitola řeší vztah mezi managementem nákladového střediska a hodnotovým řízením v aplikačních disciplínách hodnotové analýze a hodnotovém inženýrství. Často je kladena otázka, koho lze v podmínkách armády a na kterých stupních subordinace považovat za ekonoma; jakými normami je formálně stanoven rozsah funkčních povinností managementu ve vztahu k hodnotovému řízení.

Odpovědí by měla být **obecná charakteristika managementu** z pohledu specifických funkcí vykonávaných managementem, směřujících k dosažení soustavy cílů organizace.

Jedním z cílů je i racionální nakládání se zdroji. Tato charakteristika je platná i v podmínkách armády. Poslání a instrumentarium managementu realizují lidé-manažeři. V tržních podmínkách je manažer chápán jako profese, jejíž nositel je odpovědný za dosahování cílů svěřených mu organizačních jednotek, včetně tvůrčí účasti na jejich tvorbě a zajištění. A tím je myšlena i účast na řízení hodnotových procesů na taktickém i operativním stupni.

Právě hodnotové řízení, jehož cílem je *dosahovat optimálního užítku při minimálních nákladech*, vyvolává v armádě mnoho nezodpovězených otázek. Často se také diskutuje o odpovědnosti operativního a taktického managementu k hodnotovému řízení. Přitom odpověď je snadná a již byla několikrát vyřknuta.

Je irelevantní hovořit o hodnotovém řízení, pokud náklady (spotřeba zdrojů) nejsou předmětem našeho zájmu, což znamená, že ani manažerům není cíl, minimalizovat náklady, nikým vymezován. Kupodivu hospodárná a efektivní alokace zdrojů, ano!

Neprokazuje to samo o sobě propastnost rozdílu mezi teorií a praxí, o které jsme hovořili na začátku? Můžeme učinit závěr, že možnosti hodnotového řízení se pro armádu otevrou a budou reálné jen po zavedení *nákladového typu hospodaření* podporovaného manažerským účetnictvím. A zda-li je to skutečně potřebné, na to jste si už odpověděli pomocí výše položené trojice otázek.

Procesní management v Armádě České republiky

Jaké jsou základní příčiny, ekonomická podstata, nástroje a metody procesního řízení? Proč právě procesní řízení? Tento pojem není v Armádě České republiky neznámý. Zavedení modelu procesního řízení do rezortu Ministerstva obrany byl úkol, který vyplynul z *Koncepce výstavby profesionální Armády České republiky a mobilizace ozbrojených sil České republiky přepracované na změněný zdrojový rámec*.

Ať již jsme si to ochotni přiznat či nikoliv, procesní řízení je parametrizováno **kvalitou, časem, a zejména pak náklady**. Nemá-li být pojetí modelu opakováním nebo prohlubováním nedostatků minulosti, musí být tato skutečnost bezesbýtku akceptována. Jen za těchto okolností bývá procesní řízení označováno jako jedna z nových koncepcí managementu.

Vždyť samotná aktivita je považována za elementární prvek procesu, jež lze vymezit minimálně z hlediska nákladů, které je třeba v souvislosti s její realizací vynaložit, a popř. i z hlediska měřitelného výkonu, jenž je výsledkem této aktivity. Činností se rozumí systé-

mové spojení aktivit, proces a procesní přístup pak můžeme charakterizovat jako systémové propojení činností.

U organizací, které již s úspěchem zavedly a uplatňují procesní model řízení, si již nekladou otázku, zdali rozhodnout ve prospěch či neprospěch zavedení manažerského účetnictví, a tím pádem i ve prospěch řízení pomocí nákladů. To byly jedny z prvních otázek, které musely být prioritně a naprosto jednoznačně zodpovězeny.

Prostor nyní dostávají otázky, jak přizpůsobit *vývojové stadium již funkčního manažerského účetnictví*, novým koncepcím managementu. **Procesní řízení** patří mezi ně a je spojováno minimálně s existencí druhého (pro rozhodování), ne-li třetího (strategické řízení nákladů) stadia jeho vývoje.

Závěr

Zpočátku jsme zvažovali vytvořit jakousi rešerši nejzákladnějších, přece však stále ještě přetrvávajících problémů, která by přehledně charakterizovala dosažený stupeň ekonomizace rezortu, a zároveň byla platformou pro možná řešení a návrhy.

Bylo však zhora nemožné postihnout působení množiny všech prvků a vazeb *stávajícího* ekonomického systému rezortu, které určují způsob realizace jeho cílů (chování). Pro přiblížení podstaty manažerské ekonomiky bychom museli k tomu všemu ještě přidružit problematiku funkčnosti relativně samostatného systému ekonomického řízení.

Naše prezentace by pak byla do značné míry zjednodušující a museli bychom abstrahovat od mnoha podstatných skutečností. To je důvod, proč jsme vás obeznámili s obsahem studijního materiálu *Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky*, kde jsou tyto oblasti a vztahy rozpracovány podrobněji, skýtají komplexnější představu o podstatě a rozsahu problémů, jejich vzájemné propojenosti, **ale zároveň i o jednoznačnosti některých východisek a nutných předpokladech úspěšné realizace změn.**

Pokládáme za důležité ještě připomenout, že „manažerská ekonomika“ v podmínkách Armády České republiky nebyla a ani nemohla být napsána vyčerpávajícím způsobem. Je to proto, že se jedná o prvotní publikaci tohoto druhu, která sice komplexněji než dosud monitoruje problémové oblasti a i když vytyčuje přístupy k možným řešením, v návrzích reflektuje především praxi vyspělých armád, zkušenosti tržního sektoru, vědy a výzkumu. I když některé zkušenosti AČR jednoznačně nezavrhuje, modifikaci základních ekonomických a manažerských principů nepřipouští, zdůrazňuje naléhavost jejich řešení, čímž otevírá potřebný prostor pro zahájení procesů realizace systémových změn.

S jistotou můžeme očekávat, že přirozenou finalizací tohoto procesu pak bude hodnocení jeho úspěšnosti, tím i permanentní aktualizace „manažerské ekonomiky“ o nové poznatky a zkušenosti, tentokrát však již jako výsledek sebereflexe. Je zřejmé, že půjde o nikdy nekončící, značně proměnlivý, jistou dávkou neurčitosti, ale i rizika poznamenaný proces zkvalitňování ekonomického řízení. Proto otevíráme prostor pro možnou diskuzi a zároveň budeme vděčni každému, kdo má jiné poznatky a zkušenosti, doplňující nebo podnětné návrhy.

Literatura:

KUNC, Svatopluk. *Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky*. Brno: Univerzita obrany, 2007, 1. vydání, 192 s. ISBN 80-7231-168-9.