

Nové myšlenky se prosazují pozvolna a nemusí zanechat vždy bezprostřední, vynaloženému úsilí adekvátní odraz v praktické stránce hospodaření. O veřejném sektoru to platí obzvlášť. V důsledku toho je pak většina velitelů (odborných funkcionářů AČR) přesvědčena o postačujících, dají-li se tak nazvat, nástrojích, metodách a technikách ekonomického řízení, se kterými se v současné praxi nejčastěji setkávají. Ustálil se i značně rozšířený názor, že věcné plnění úkolů výcvikového roku, jako prioritní úloha velitelů, přirozeně a jaksí sama o sobě zastihuje jiné, méně důležité stránky řízení. Tou méně důležitou stránkou řízení je v jejich povědomí ekonomické řízení procesů výcviku, podpůrných a jiných činností vojsk v míru.

Věda a praxe jsou komplementární pojmy a není snadné mezi nimi najít vyváženou rovinu vzájemného působení. Ne jinak je tomu v teorii a praxi ekonomiky a managementu, jejichž účelnou koexistenci v AČR se zabývá následující článek.

Knižní trh v posledních letech nabízí bohatý výběr ekonomické a manažerské literatury, jejíž rozsah, zaměření, ale i odlišná úroveň, určovaná odbornou způsobilostí autorů, hloubkou a kvalitou zpracování, ale též přechodnými módními trendy, novinkami i komerčními cíli, nás nutí k selektivnímu přístupu při jejím výběru. Samozřejmě, za předpokladu, že jsme trvale ochotni získávat nejnovější poznatky v oblastech pro nás potřebných nebo užitečných. Bohužel, kromě několika málo šťastlivců, jen málokdo z nás disponuje takovými časovými možnostmi, které by skýtaly prostor pro neomezené, ničím nerušené a podrobné studium nových myšlenek, podnětů a přístupů.

O manažerech obecně platí, že mnoho nechtou. Pokud by se cítil někdo dotčený, je potřebné dodat, že určitě nechtou tolik, kolik by většinou chtěli. Problém je v tom, že na to prostě nemají čas. Mimořádně velké úsilí, mnoho namáhavé a stresující práce jim ukraduje z času, který by jinak s jistou sebereflexí mohli věnovat studiu odborných příruček, návodů, případových studií ... apod., paradoxně proto, aby pak s menším úsilím dosahovali lepších výsledků. Převaha jejich praktických zkušeností vytváří jakousi vlastní iluzi o správném rozhodování; v nezbytné nutné konfrontaci s literaturou se pak obvykle mění na deziluzi a zklamání, naleznou-li odborný, nicméně odlišný výklad svých „zaručeně správných“ manažerských přístupů. Z této životní zkušenosti se mohou poučit a přemýšlet o možných způsobech jak nových myšlenek co nejlépe využít, anebo jim i nadále, pokud možno co nejdéle vzdorovat; což není vůbec neobvyklé. Pokud totiž manažer disponuje příliš malým rozsahem pravomocí na to, aby docílil žádoucího stavu nebo změny, přirozeně hledá a často i nachází způsoby, jak se co nejlépe přizpůsobit, dokonce jak této dichotomie využít co nejlépe ve svůj prospěch.

Manažeři jsou velice pragmatičtí lidé. Mnohem více než teorie je zajímaví zkušenosti („skutečný“ svět). Tak či onak, dříve či později, bez ohledu na to, jak hluboce a zatvrzele strkají hlavu do písku, nemohou ignorovat množství odborných pojmů, metod, nástrojů a technik, které by mohli prakticky využít. Bez jejich znalosti se stávají zajatci vlastní praxe a zkušenosti a ztrácejí schopnost se na ně podívat z odstupu času, poučit se z nich.

Úvod do problematiky

Tvrzení, že praxe je jiná a sama o sobě značně složitá (různé druhy vojsk, odlišné aktivity) nebývá kupodivu tou hlavní příčinou, ale bývají jí často vyslovované otázky typu **kdy, kdo, kde a jak, méně již proč**. Je to proto, že nabízíme pohled na hospodářské jevy z pozic ucelené ekonomické teorie (paradigma). Zabýváme se otázkami, které propojují **racionální ekonomické myšlení (chování) se základními poznatky teorie managementu, majících trvalou platnost v každé hospodářící organizaci, a tedy i v AČR** [1]. To vše studenti záhy pochopí. Poměří-li však své nové poznatky se značně odlišnými zkušenostmi v praxi, jsou jejich otázky naprosto legitimní. Jsou to otázky budoucích protagonistů v řídicích a rozhodovacích procesech.

Analyzujeme-li ve vědecké činnosti a odvozeně v edukačních procesech analyzujeme vybrané, ekonomické, svým charakterem objektivní, zákonité, praxí některých armád již ověřené a rozvinuté kategorie, nebývá vždy (zejména u studentů v některých typech kurzů) zaručen zamýšlený a očekávaný výsledek, k němuž učitel v součinnosti se studenty hodlá dospět.

Některé poznatky výzkumu se v praxi zdají být „příliš vědecké“, nadmíru složité, a tím i málo využitelné. A kupodivu je to i přesto, že srozumitelným způsobem prokazují a vědecky zdůvodňují potřebu změny. Samotná realizační fáze však bývá svěřena do vínku manažerům organizace a není tajemstvím, že patří k jejich nejobtížnějším zkouškám. Zvyšuje nároky na tvůrčí schopnosti, skýtá a zároveň skrývá nepředstavitelné množství problémů, předznamenává vysokou míru nejistoty průběhu, ale i samotného výsledku, bývá předpokladem pro vznik možných, ale i obtížně předvídatelných rizikových situací.

Akademici tvrdí, že lidé z praxe jsou příliš povrchní, zatímco praktiky prostě zajímá výsledek. Praktici si dnes nestěžují na novost všech konceptů, ale na skutečnost, že nové koncepty se vůbec nezabývají fází realizace [2].

Na druhé straně se můžeme ptát, zda-li jsou praktické poznatky a zkušenosti, kterými se vyzbrojuje, ale i obhájuje praxe, *dostatečně vědecké*. S jistotou můžeme tvrdit, že hodnocení (optikou vědy) nebude příliš nakloněno představám o objektivní míře vědeckosti. Nabízí se vysvětlení, že praxe je velmi různorodá, komplikovaná, jedinečná, což zároveň potvrzuje i známý fakt, že neexistuje univerzální recept na úspěch pro všechny firmy. Praxe však tyto důvody přijímá s podezřelou ochotou a často dodává, že výstupy vědy nemohou být přijímány dogmaticky. Mnohé okolnosti bývají těmto názorům nakloněny. Jednak odborná veřejnost k vybraným problémům nesdílí vždy stejný názor, jednak se množí pochybnosti, zda-li pokládat verifikaci v poněkud odlišných podmínkách za přiměřeně reprezentativní a průkaznou. Stranou nezůstávají ani otázky vyvolané obavami ze vzniku konfliktních situací, které v průběhu realizace mohou nastat a které ji tak věrně a neodmyslitelně provázejí.

Mohou být tyto argumenty, byť jen dočasně, ale i s jistou dávkou tolerance, akceptovány? Domníváme se, že ano.

Za nepřijatelné však pokládáme dovolávat se určité tolerance, současně však nerespektovat vědecky již prokázané a praxí verifikované poznatky, zkušenosti, východiska a předpoklady, obecně respektované principy a souvislosti společensko vědních disciplín ekonomiky a managementu, majících zásadní vliv na úspěšné plnění cílů k a z d é organizace.

Osvětleme si množinu těchto problémů blíže, a sice ve vztahu k AČR, potažmo k nákladovému středisku, které pro naše účely můžeme pokládat za relativně uzavřený celek. Můžeme

na něj nahlížet jako na metasystém, který se svými prvky (systémy-subsystémy), tedy i ekonomickým systémem, zajišťuje splnění konkrétních úkolů, cílů.

Ekonomický systém, management, ekonomické a hodnotové řízení

Co ve vztahu k nákladovému středisku rozumět pod pojmy ekonomický systém, ekonomický management, ekonomické a hodnotové řízení? Jak spolu tyto kategorie souvisí, jak na ně nahlíží věda a jaký prostor dostávají v AČR?

Každá z těchto otázek je sama o sobě značně složitá a my jen dodáváme, že vědecko-výzkumná činnost *katedry ekonomie* (K-102) se jimi intenzivně zabývá. Pro vysvětlení na pohled nepřehledných a komplikovaných souvislostí jsou často využívány tradiční přístupy, které zkoumaný problém do jisté míry zjednodušují tím, že akceptují jen relevantní faktory. Ve snaze uzavřít systém pak méně významné (signifikační) faktory nebývají do zkoumaného systému vůbec začleněny. Tento postup jsme uplatnili kupříkladu v projektu specifického výzkumu s názvem „*Modelové přístupy k ekonomické analýze hospodaření AČR*“, kde hledáme možnosti využití současného finančního účetnictví pro rozborovou činnost nákladového střediska.

Modelováním výstupů z finančního účetnictví nabízíme soustavu ukazatelů, které mohou na přechodnou dobu významnou měrou ztransparentnit hospodaření nákladového střediska.

Tyto přístupy samozřejmě nemohou plně nahradit základní nástroj ekonomického řízení vesměs využívaný interními uživateli, manažerské účetnictví, nicméně mohly by prohloubit a rozšířit kvalitu řízení a rozhodování a tedy i odpovědnost širšího okruhu funkcionářů útvaru. Ve studii „*Modelování výstupů z finančního účetnictví pro rozborovou činnost NS AČR*“, která byla prezentována na odborném semináři VVŠ PV ve Vyškově (15.6.2004), podáváme k této problematice podrobný výklad [3].

Naším cílem je hledat odpověď na naprosto legitimní a zdaleka ne ojedinělou otázku: „Kdo a jak, pomocí jakých nástrojů, by měl v podmínkách nákladového střediska zajišťovat procesy ekonomického řízení? Je to otázka exkluzivity jediné funkce nebo by měla být parciálně začleněna do procesů řízení a rozhodování na všech úrovních subordinace?

Jsou to tedy velitelé, odborní funkcionáři logistiky, náčelníci ekonomické služby daného stupně? Odpověď můžeme již nyní antcipovat a dlužno říci, že i praxe nám to potvrzuje; každý z těchto funkcionářů se sice cítí být ekonomem, ale jen v rozsahu reglementy vymezených nástrojů a pravomocí. Řídící funkce vnímají jen jako realizaci systémově nastavených pravidel, nabízejících selektivní výběr nástrojů a metod ekonomického řízení, postačujících právě jen pro uspokojení formální odpovědnosti. A to je zoufale málo. Nelze totiž přehlédnout nevyužitý potenciál ryze ekonomických přístupů nabízených zkušenostmi jiných armád, vědou, ale i obrovskou rezervu v možných přínosech v důsledku rozšířeného prostoru pro kreativní jednání.

Podobnými otázkami se zabýváme v řešení **díličního úkolu výzkumného záměru Fakulty ekonomiky a managementu pod názvem „Základní předpoklady a prvky ekonomického řízení nákladového střediska“ (na léta 2004-2007)**, kde jsme si zformulovali pracovní hypotézu, která je dedukována jednak z teorie, ale i z jiných hypotéz a jejíž pravděpodobnou správnost se snažíme prokázat množstvím faktů, které se sní shodují a obsahují jasné implikace pro oprávněné závěry. Formulovali jsme ji takto:

„*Aby bylo možné ekonomicky řídit, trvale zajišťovat racionální úroveň hospodaření nákladového střediska, hodnotit výsledky určené podílem osobní odpovědnosti a schopnostmi mana-*

žerů (velitelů, odborných funkcionářů), musí být pro to vytvořeny nevyhnutelné předpoklady (teoretické, normativní, metodické, organizační, personální, technické, informační, ekonomické). Jen tak může být plně rozvinuto hodnotové řízení procesů (aktivit) podle platných zásad, nástrojů, metod a technik, odvozených z teorie managementu a manažerské ekonomiky.“

Za tím účelem, kromě jiného, je naším cílem objasnit podstatu pojmů **ekonomický systém, ekonomický management a hodnotové řízení** ve vztahu k plnění úloh nákladového střediska AČR. Jak k řešení těchto problémů přistupujeme, naznačíme v dalších částech. Obeznamíme vás však jen se základními úhly pohledu, protože výzkum se nachází ve fázi rozpracování, je plánován na více let a participuje na něm více subjektů.

Pro větší srozumitelnost jsme si pro tento výklad zvolili určitou modifikaci *analyticko-syntetického postupu*. Syntéza tedy nebude následovat až poté, co uskutečníme všechny analytické postupy. Již v průběhu provádění dílčích analýz bychom se měli neustále vracet k výchozímu celku (hypotéze) a zkoumat působení jednotlivých částí a faktorů na celek, neustále ověřovat svá východiska a prohlubovat je.

Ekonomický systém a ekonomické řízení nákladového střediska

V rezortu obrany zatím není ekonomický systém jednoznačně definován, a proto není ani jasně definováno postavení jednotlivých složek rezortu obrany v něm [4].

Úřad ekonomické kontroly MO ČR (v Analýze ekonomiky obrany MO ČR Praha, 2000) jej „definuje“ jako ... soustavu prvků, metod, způsobů práce a opatření politicko ekonomického charakteru, spojených s plánováním, programováním, rozpočtováním, akvizicí, alokací, užitím, controllingem a zúčtováním finančních a jiných zdrojů (např. potřebných právních a finančních, majetku, personálu).

Za prvky ekonomického systému (tamtéž) označuje sekci správy majetku, finanční sekci (nyní ekonomická sekce), sekci obranného plánování, Národní úřad pro vyzbrojování, Akviziční úřad a sekci logistiky Generálního štábu.

Dnes je to již s ohledem na změněné organizační uspořádání rezortu materiál historický, nicméně jsme z něj citovali proto, abychom dále poukázali na přetrvávající nepřesnosti ve výkladu tohoto problému.

V jiných, taktéž historických materiálech bývalé finanční sekce se můžeme dočíst, že ekonomický systém rezortu MO je souhrnem pravidel a zásad hospodářské a finanční (rozpočtové) činnosti, které jsou uplatňovány v závislosti na existujících vnějších a vnitřních ekonomických vztazích a ekonomické struktuře subjektu. Přitom, jak se dále uvádí, by ekonomický systém měl mít tyto moduly:

- ❑ finanční účetnictví,
- ❑ investiční majetek,
- ❑ nákladové účetnictví,
- ❑ mzdy,
- ❑ plánování údržby a oprav,
- ❑ řízení projektů (především investiční výstavba).

Analytické podklady pro strategickou revizi obrany ČR za oblast finanční zdroje [4] v části A2 otevírají kapitolu s názvem „*Současný ekonomický systém rezortu obrany z hlediska efek-*

tivního využívání finančních zdrojů“. Zdůrazňují, že *ekonomický systém je nedílnou součástí systému řízení rezortu obrany, v jehož rámci hraje významnou roli zejména procesy plánování*. Zároveň však ale konstatují, že je nutno jej teprve definovat právě ve vazbě na metodické řešení systému řízení a plánování. Vymezují hlavní požadavky na ekonomický systém:

- ❑ řešit otázky spojené s plánováním zdrojů (SPPR), logistikou (včetně akvizičního systému), finančním systémem, systémem ekonomické kontroly atd.,
- ❑ adekvátně reagovat na současné výzvy, které před rezortem obrany stojí, tj. vzrůstající nutnost efektivního řízení zdrojů ve vazbě na rozpočtová omezení, rychle rostoucí pořizovací náklady (profesionalizace, reprodukce, modernizace, postupné vyrovnávání úrovně se státy EU),
- ❑ adekvátně reagovat na povinnosti, vyplývající z nových rozpočtových pravidel, připravovaného zákona o finanční kontrole, z členství v NATO, reagovat na výzvy plynoucí z připravovaného zavedení systému strategického plánování v ČR, z připravovaného vstupu ČR do EU apod.

Již samotná snaha definovat (charakterizovat) ekonomický systém rezortu MO ČR musí být chápána jako pozitivní akt. Je dnes již historickým pohledem na tento problém očima tehdejšího vrcholového řízení rezortu, který můžeme dále korigovat, upravovat, anebo rozvíjet. Nicméně, jak z předchozího vyplývá, nelze přijmout ani jednu z uvedených charakteristik.

Od systémového myšlení jsou na míle vzdáleny. Není přesně formulováno postavení a cíl ekonomického systému v systému řízení rezortu obrany, jeho samotný cíl, organizační struktura, prvky, vztahy, vstupy, výstupy, okolí ... apod. **Nástroje ekonomického řízení nemohou tvořit stěžejní prvky ekonomického systému a mzdy už vůbec ne.** To bychom se zrovna tak mohli ptát, proč mzdy a ne spotřeba PHM, energie, cestovné ... ap.

Náklad je sice velice důležitá ekonomická kategorie, přísluší jí však jen postavení zprostředkovaného *údaje* (v lepším případě komplexnější *informace*) pro potřeby ekonomického řízení. V charakteristikách nebyl vůbec zohledněn např. Sadovského [5] systémově-metodologický přístup, dále pak paradox celistvosti, hierarchičnosti apod., které popisuje tento autor v logicko-metodologické analýze teorie systémů. Tohoto renomovaného odborníka zmiňujeme proto, že čerpá a zevšeobecňuje poznatky 606 autorů.

Očekávání pozitivních výsledků při řešení složitých problémů, bez metodologicky správného vymezení systému, již předem odsuzuje k nezdaru. Tím chceme poukázat na to, že pokud bude řešení tohoto problému v rezortu MO ČR přikládána jen sekundární role, jen jakoby kondicionály vymezovaný doplněk jiných, zdánlivě prioritních úloh, pak se skutečně budeme utápět ve složitých a s obtížemi řešitelných situacích a donekonečna plýtvat energií na řešení stále nově vznikajících disfunkcí.

Ekonomické procesy mají svoji dynamiku, přičemž v objektivním hodnocení jejich výsledků je zakódováno působení proměnlivých veličin, působení množiny prvků navzájem mezi sebou spojených a vytvářejících určitou ucelenou jednotu.

Smyslem formalizace ekonomického systému s jeho vnitřní stavbou, specifickými vlastnostmi a jeho chováním je podhalit „roušku tajemství“ příčin a důsledků v jeho výsledných projevech, tj. souladu reálného s cílovým očekáváním. Bude-li však tato prvořadá, dalo by se říci východisková oblast, jakou formalizace ekonomického systému bezesporu je, řešena jen parciálně zaměřenou skupinou pracovníků rezortu, opakovaně se budeme setkávat s pseudo-názory.

S ohledem na závažnost problému by měla být konstituována účelně zaměřenou, expertní spoluprací akademické obce, rezortních, jakož i externích odborníků. Například zavádění RAB-u (Ressource Accouting and Budgeting) v armádě Velké Británie předcházela expertní analýza a vydání Bílé knihy (1995), kde byly zmiňované problémové okruhy, i za spoluúčasti přizvaných odborníků, podrobně popsány. Podobné kroky v našem rezortu byly učiněny již v r. 1999 (Strategická revize za oblast finančních zdrojů), přičemž směřovaly též k vydání Bílé knihy rezortu. Bohužel, nikdy se tak nestalo.

Pro naše zkoumání se nabízí jasná implikace, která je platná pro každý samostatně hospodařící subjekt:

„Ekonomický systém musí mít za úlohu zajistit splnění základních cílů rezortu (tuto úlohu plní i celá řada jiných systémů) s efektivním, hospodárným a účelným využitím věcných, finančních a lidských zdrojů (a to umí zajišťovat jen ekonomický systém).“

V tomto pojetí vystupuje ekonomický systém jako jeden z mnoha podsystémů rezortu MO, ale lze jej vymezit i na úrovni nákladového střediska, přičemž jeho cílové poslání nemůže být v rozporu s cílovým chováním celistvého systému rezortu (nákladového střediska). Ve vztahu k vlastnímu cíli, zajišťovat plnění konkrétních úloh s co nejvyšší mírou hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti (prvkům ekonomické racionality) pro změnu vystupuje ve své celistvosti.

Chceme-li ekonomický systém vymezit ve své celistvosti, musíme docílit takového rozložení tohoto systému na části, *kdy rozložené části zachovávají ve specifické formě vlastnosti celistvého systému* a obráceně, *takovéto rozložení daného systému na části je možné jen popisem systému jako určité celistvosti*. Nejedná se tedy opět o nic jiného, než-li o přístup deklarovaný jako další „Sadovského paradox“ [6].

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 (jak již bylo zmíněno) nezahrnujeme nevýznamné faktory. Pokud se nám do zkoumaného systému podaří zahrnout všechny relevantní faktory, můžeme říci, že se nám podařilo soustavu „uzavřít“.

Úloha nelehká, obzvlášť pak v AČR. Je to proto, že navenek není snadné najít mezi různorodými, svým způsobem jedinečnými nákladovými středisky sjednocující hledisko, což v konečném důsledku vyvolává řadu pochybností odrazujících od těchto snah. Musíme mít však na paměti, že ačkoliv AČR hospodářskou činnost neprovádí (ta je obecně dávána do souvislosti s organizacemi, kterých motivací je hospodářský výsledek), *hospodaří* se vzácnými zdroji a obdobně jako podnik tržního sektoru poskytuje výkony (služby). Měla by tedy hospodařit podle zásad racionálního ekonomického chování, napomáhat a vytvářet předpoklady pro plnění jejího hlavního cíle s hospodárným a efektivním využíváním vzácných zdrojů. A tato skutečnost se musí promítnout do všech, byť plněním věcných úloh odlišných nákladových středisek.

Co to vlastně znamená, že ekonomický systém musí zajišťovat prvky ekonomické racionality (hospodárnost, efektivnost, účelnost), proč je tento cíl tak důležitý a proč vyvolává tolik diskusí?

Je to proto, že specifickým znakem každého ekonomického systému je, že pracuje s omezenými zdroji, které se snaží cílevědomě a maximálně (optimálně) využít, resp. sladit s potřebami, k čemuž využívá optimalizačních procedur nebo práce s variantami (alternativami). A to mají všechny hospodářské subjekty společné.

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, již se též podmiňuje dosažení konečného efektu. Jde tedy o takové účelové vymezení části reality, ve které probíhají procesy ekonomické povahy [7].

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 (podsystemu), o záměrech řídicího systému (podsystemu), resp. o odchylkách od cílového stavu.

V opačném případě, tedy za předpokladu, že jsou tato pravidla chybně nastavena, kontrolní mechanismus jen velice těžko rozliší řídicí kvalitu velitele a jeho odborných funkcionářů, podíl jejich vlastních rozhodnutí na ekonomickém plnění úloh a v konečném důsledku také 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 svou dynamiku, realizují 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 [8].

Ekonomické řízení

Shrňme-li si to, můžeme říci, že ekonomické řízení znamená takové usměrňování činnosti organizace, které je zaměřeno na podporu, dodržování a dosažení cílů organizace, s efektivním a hospodárným využitím věcných, finančních a lidských zdrojů. Je to hlavní cíl ekonomického systému, dynamicky, účelně uskutečňovaný ekonomickým řízením. Předmětem ekonomického řízení pak budou aktivity, slabá místa, analytické a rozhodovací procesy z výsledků permanentního porovnávání plánu a skutečnosti.

Možno namítnout, že v obecných charakteristikách managementu obvykle není snadné postřehnout vzájemný **vztah mezi řízením a ekonomickým řízením**. Tento problém byl již zmiňován ve vztahu k AČR na počátku našich úvah otevřenou otázkou, kdo je vlastně v liniové štábní struktuře AČR odpovědný za řízení ekonomických procesů, činností? Jak navzájem propojit obecné funkce řízení právě s ekonomickým řízením? Za povšimnutí stojí, že teorie managementu obvykle tuto otázku tak jednoznačně nestaví.

Odpověď na ni je totiž implicitně zabudována v cílovém chování tržních subjektů! Tyto subjekty tedy naprosto cíleně, sebezáchovně podřizují své konání ekonomické prosperitě. Na oltář splnění tohoto cíle jsou obětovávány energie, schopnosti a znalosti všech řídicích pracovníků. Budeme-li hledat obrácené spojení mezi *ekonomickými vědami a managementem*, musíme dospět k závěru, že management nemá ani v nejmenším naději na únik před všudypřítomným působením praktické stránky ekonomických disciplín. Poznatky ekonomické vědy jsou naprosto jednoznačně propojeny s managementem.

Například „manažerská ekonomika“ je ekonomická vědní disciplína, **která je aplikací ekonomických teorií a metod do praxe manažerského řízení...**, je integrujícím předmětem

oborů, jako je účetnictví, finance, marketing, personalistika a výroba, ale i předmětů, které lze považovat za „nástroje“, jako je kvantitativní analýza, operační výzkum, management, teorie her, metody optimalizace. Vychází z čistě teoretických věd, jako je ekonomie (především mikroekonomie) a teorie firmy a exaktních (matematizujících) věd a nástrojů...

Je to vědní disciplína vysoce praktická, která poskytuje manažerům důležité nástroje pro jejich každodenní práci, především pro optimální řešení různých rozhodovacích problémů; těmi hlavními jsou stanovení cen výrobků, volba výrobní technologie, určení optimální výše zásob, rozhodování o investicích, způsoby financování podniku. Z tohoto hlediska je manažerská ekonomika „nástrojem“ k řešení manažerských problémů. Principy manažerské ekonomiky mohou být aplikovány i na nepodnikatelské a neziskové organizace [9].

Veřejnému sektoru a potažmo i ČR jsou hlavní úkoly a cíle určovány veřejnou volbou, přičemž její vlastní reprodukce není podmiňována výsledky hospodaření. Výsledky jsou poměřovány kategorií užitku, což nemáme v úmyslu zpochybňovat. Operovat však výsledným efektem jen pomocí této kategorie, zastírá skutečnou podstatu ekonomických jevů, které v průběhu plnění úkolů nastaly.

Dokladem této skutečnosti je například **teorie vojenského managementu**, kde bychom marně hledali spojení mezi vojenským *managementem a ekonomickým řízením*. Ve zmínce o tržním sektoru jsme postulovali, že je toto spojení nezbytně nutné a je vnímáno implicitně, naopak ve vztahu *ekonomické vědy a managementu* je toto spojení nutným předpokladem naplnění praktické stránky vědy. Kdežto v ČR, z vazby *management-řešení ekonomických problémů*, je ekonomické povědomí vytěšňováno představami o plnění užitků, „*kteřé beztak nejsou hodnotově měřitelné*“? (!)

Mnozí se s touto oficiální, a řekněme si to otevřeně, zejména pro praktické řízení nanejvýš pohodlnou představou sžili natolik, že jiný výklad a tím méně i potřebu zásadních změn vůbec nehodlají připustit. Nicméně velikost armády, její technické vybavení, rozsah a kvalita plnění úloh a především pak dostatečnost zajištění obrany je ekonomickými zdroji limitována. Je limitována neustále se ztenčujícím rozpočtem na obranu a zároveň úpornou snahou managementu minimalizovat vliv tohoto snížení na obranyschopnost a závazky vyplývající z členství v aliančním uskupení.

Permanentní zajišťování úloh vyvolává potřebu probíhající procesy usměrňovat tak, aby byla jejich ekonomická stránka (měřena spotřebou) nejen adekvátně zajištěna, ale aby byla zároveň transparentní, současně však také aby tyto procesy probíhaly s přiměřenou racionalitou. Znamená to, že **musí být řízeny**, a to nejen po jejich „*technické nebo technologické stránce*“, ale i po stránce *ekonomické*. Je to dáno kontinuitou přijímaných rozhodnutí a to na všech úrovních řízení, která v průběhu plnění úloh uvádí do pohybu majetek značného rozsahu. Tato rozhodnutí jsou tedy přímo propojena, a jinak to ani vysvětlit nelze, se spotřebou zdrojů.

O ekonomických zdrojích obecně platí, že jsou vzácné, nedostatkové a proto se s nimi musí nakládat nanejvýš uvážlivě, jinými slovy – *hospodařit*. Jakmile je totiž přijato rozhodnutí, *je jejich úbytek (obětování zdrojů) již nezvratný*. Z těchto důvodů musí být každý rozhodovací proces řešen podle ustálených pravidel, která eliminují možné nepříznivé důsledky volby alternativy i s *ohledem na jejich účelnou výši*.

Proběhne-li implementační fáze rozhodovacího procesu, musí následovat sekvenční krok podrobující očekávané výsledky kontrole a vyhodnocení. Setkáváme se s naléhavou potřebou měřitelnosti výsledků pomocí ukazatelů, které indikují úroveň dosažení cílů, odchylky od nich, signalizují

příčiny, v konečném důsledku také ukazují prstem na odpovědné manažery. Jak bychom jinak mohli, v případě, že nevíme jakých bylo dosaženo ekonomických parametrů, rozhodovat o potlačování negativních příčin tohoto stavu, provádět řídicí zásahy, usměrňovat řízený objekt.

Jestliže cíle nejsou měřitelné, pak míru jejich dosažení nelze hodnotit. Hospodárnost a efektivnost musí být měřitelná. Pokud by měřitelná nebyla, tak v podmínkách AČR, ale i kdekoli jinde, tyto pojmy ztrácejí svůj smysl.

Dříve se akcentovala zásada, že za řízení hospodárnosti a efektivnosti odpovídají pracovníci vrcholového řízení, nyní se stále více prosazuje zásada, že do tohoto řízení musí být vtaženi i řídicí pracovníci na středních a nižších úrovních řízení a do jisté míry i výkonní pracovníci [10].

Velmi podrobně se touto otázkou zabýváme v obhájeném **projektu obranného výzkumu MO 11711199104-Cesty racionalizace ekonomického zabezpečení součástí rozpočtového úseku MO ČR (2002)**, kde v příloze č. 4 (KUNC S.: Náklady a ekonomické řízení AČR) navrhujeme kalkulační vzorec ex ante a ex post pro plánování a skutečné hodnocení nákladů konkrétních výkonů. Součástí návrhu jsou ukazatelé, pomocí kterých lze i v podmínkách AČR měřit nejen hospodárnost, ale hlavně podílové ukazatele efektivnosti (ukazatel tzv. rozpětí efektivity jako modifikace zisku a ukazatel úrovně hospodaření jako modifikace rentability nákladů). Tak můžeme provádět i analytickou-rozborovou činnost za nákladové středisko, vyšší stupně velení až po AČR (po velitelské linii), právě tak podle plněných úloh zasahujících i do více druhů vojsk. Výstupy projektu byly vydány knižně [11].

Hledá-li někdo ve veřejném sektoru (AČR), obdobně jako v úvahách o tržním sektoru, vzájemnou vazbu mezi *teoreticko-ekonomickými zdroji a managementem*, pak jeho závěry nebývají příliš optimistické. Obvykle končí poznatkem, že manažeri nemají pro oblast ekonomického řízení dostatek teoretických zdrojů a námětů, zejména pro běžná, tzv. strukturovaná rozhodnutí. A zde je nutno vyslovit zásadní nesouhlas.

Ekonomika se ve svých obecných principech, a již jsme to zmiňovali, obrací k managementu s jasným posláním, které jsme si vyjádřili pomocí cílů ekonomického řízení. Tyto cíle v linii ekonomika-management-ekonomické řízení **nejdou** podmiňovány hranicemi veřejného nebo tržního sektoru, což implikuje náš závěr, že musí být funkční i v podmínkách AČR.

Připomeňme si ještě jednou alespoň druhou část z charakteristik manažerské ekonomiky. ... Je to vědní disciplína vysoce praktická, která poskytuje manažerům důležité nástroje pro jejich každodenní práci, především pro optimální řešení různých rozhodovacích problémů; těmi hlavními jsou stanovení cen výrobků, volba výrobní technologie, určení optimální výše zásob, rozhodování o investicích, způsoby financování podniku. Z tohoto hlediska je manažerská ekonomika „nástrojem“ k řešení manažerských problémů. Principy manažerské ekonomiky mohou být aplikovány i na nepodnikatelské a neziskové organizace [9].

V této fázi našeho šetření je naléhavost a oprávněnost naší otázky (kdo, jak, pomocí jakých nástrojů vystupuje u nákladového střediska v roli ekonoma) o poznání srozumitelnější. Není-li totiž naprosto jednoznačně popsán a formalizován ekonomický systém, nejsou-li v plné míře využívány poznatky ekonomických teorií ve spojení s managementem, jakou skutečnou podobu může mít ekonomické řízení?

Za této situace mohou nastávat excesy, o kterých jsme již psali v roce 2002 a pojmenovali jsme je podle profesora Bělohradského krizí relevance ve smyslu snížené schopnosti odlišit podstatné od méně podstatného, prioritního od sekundárního, příčiny od následku. Protože velmi těsně souvisí s ekonomickým řízením a jeho nástroji, tady zkráceně jsou:

- ❑ ještě jsme nezačali plánovat náklady a již je chceme hodnotit a analyzovat nákladovou stránku hospodaření,
- ❑ ještě jsme nezačali evidovat účelovou výši nákladů (vstupy) a již chceme hodnotit hospodárnost a efektivnost,
- ❑ chceme být hospodární a efektivní, ale nedovedeme spojovat příčinu a místo vzniku nákladů,
- ❑ chceme hodnotit hospodárnost a efektivnost, ale nemáme k dispozici jediný ukazatel, který by ji vyjadřoval,
- ❑ chceme být hospodární a efektivní, ale tyto kategorie nedovedeme určovat ve vztahu ke konkrétním úkolům a stupňům řízení,
- ❑ ještě nemáme zavedeno nákladové-manažerské účetnictví a již chceme provádět controlling, dokonce určovat stínovou cenu pro účely outsourcingu,
- ❑ chceme mít pracovníky ekonomicky vzdělané, ale vzdělání s důrazem na jeho tvořivé uplatnění v praxi, u všech oborů budoucího managementu, neprohlubujeme,
- ❑ ještě jsme nezačali školit personál, a již chceme, aby se racionálně choval,
- ❑ chceme, aby se racionálně ekonomicky choval, ale neumíme jej vhodně motivovat,
- ❑ ještě nemáme relevantní účetní informace o stavu a pohybu majetku a již chceme dokládat, s jakým objemem majetku hospodaříme (odpisy, latentní oceňování zásob),
- ❑ ještě jsme nezačali rozlišovat variabilní a fixní (přímé, nepřímé) náklady a již chceme vědět, jaké jsou skutečné náklady konkrétních činností,
- ❑ chceme hodnotit ekonomický systém, ale nedovedeme jej ani přesně definovat,
- ❑ chceme ekonomicky řídit, ale nemáme funkční nástroje ekonomického řízení,
- ❑ chceme, aby velitelé a funkcionáři byli odpovědní za ekonomické řízení, ale pro tento účel nedisponují rozšířeným rozsahem pravomocí,
- ❑ chceme prosazovat exaktnost řízení ekonomických procesů, ale nemáme doposud rozpracovanou společensko vědní disciplínu – Ekonomika AČR ... apod. [12]

Management a hodnotové řízení

A. Management

Světová literatura uvádí desítky, možná i stovky definic pojmu „management“. Značná nejednotnost, různá interpretovatelnost a pestrost výkladu tohoto pojmu je často korigována přiřazováním shodných názorů do třech základních skupin, které zdůrazňují:

- ❑ vedení lidí,
- ❑ specifické funkce vykonávané managementem
- ❑ předmět studia a jeho účel.

Doporučením koordinačního výboru skupiny pro komparativní rozbory způsobů řízení v kapitalistických, socialistických a rozvojových zemích, tzv. „Workshop on Capitalist and Socialist Organizations“ při European Institute for Advanced Studies in Management v Bruselu (1980-1990), byla prezentována tato definice:

„Management je soubor přístupů, názorů, doporučení a metod, které vedoucí pracovníci (manažeři) užívají ke zvládnutí specifických činností (manažerských funkcí), směřujících k dosažení soustavy cílů organizace“ [13].

Pohled na teorii a praxi managementu se dynamicky mění, zvláště pak v posledních 20 letech. Současná doba, označovaná též jako turbulentní, obtížně předvídatelná, chaotičtější, konkurenčnější, s nově vystupujícími rizikovými faktory, se odráží v nových, mnohdy až diametrálně odlišných přístupech, metodách, nástrojích. Objevují se nové teorie, které respektují měnící se praxi; zobecňují a hledají cesty, které se mnohdy zdají být jediné správné, často i příliš revoluční. Navenek, ale i ve své podstatě devalvují zažitě stereotypy, boří manažerské mýty. Objevují se, aby po čase uvolnily místo pro jiné, přesvědčivější, o nic méně objevnější jako ty předchozí.

Seriózní osvojování poznatků teorie managementu proto vyžaduje samostatný a kritický proces myšlení, vlastní názor si vytvářet s rizikem omylu, s určitou skepsí jako ochranou před chybami, před názory jiných, které mohou být aplikovatelné na naprosto odlišné podmínky. Jen začátečník nebo ignorant uvěří první knížce, která mu padne do rukou, a bude přísahat na pravdy v ní sdělené [6, str. 9].

Není pravděpodobné, aby jediný konkrétní přístup vyřešil všechny problémy, před kterými manažeři stojí. Již dávno neplatí, že k tomu, aby se někdo mohl prohlásit za profesionálního manažera, je třeba osvojit si jen určité znalosti a dovednosti. Manažerské dovednosti byly považovány tak trochu za sadu golfových holí. Podle potřeby situace prostě vytáhnete a použijete tu správnou. Management je odjakživa doprovázen módními trendy a horkými novinkami, skutečnými odborníky a demagogy. Ale nikdy dříve nebylo k dispozici takové množství nových přístupů [2].

Namátkou můžeme vzpomenout na jiskření nových názorů v oblastech řízení změn, v prokazování předností nových organizačních modelů, v tvorbě a realizaci strategie, v posilování individuálních pravomocí a v nových způsobech řízení lidí, v názorech na nový fenomén doby - globální management, ale i v nových názorech na procesní řízení, řízení jakosti, marketingu, učící se organizace a další vzdělávání, posílání a využití informačních technologií apod.

P. F. Drucker ve své publikaci „Management – Tasks, Responsibilities, Practices“ uvádí, že výklad pojmu management je zvláště nesnadný. Označuje nejen funkci, ale také lidi, kteří ji vykonávají. V dalším výkladu P. F. Drucker dodává:

„... management je funkcí, je disciplínou, návodem, který je potřeba zvládnout a manažeři jsou profesionálové, kteří tuto disciplínu realizují, vykonávají funkce a z nich vyplývající povinnosti“.

Pro naše potřeby je možno též vycházet z definice L. a O. Vodáčkových: Management lze chápat jako „... ucelený soubor přístupů, názorů, zkušeností, doporučení a metod, které vedoucí pracovníci (manažeři) užívají ke zvládnutí specifických činností (manažerských funkcí), jež jsou nezbytné k dosažení soustavy cílů organizace“ [13].

Pro nás je velmi důležitá okolnost, že management bývá doplněn o následující aspekty:

- ❑ vykonavatelé managementu jsou lidé, tj. vedoucí pracovníci (jinak řečeno manažeři),
- ❑ management je obsahovou náplní značně obecnou disciplínou se širokým aplikačním záběrem. Může být uplatněn ve velmi rozmanitých druzích organizačních jednotek,
- ❑ management lze aplikovat na různých organizačních úrovních, tj. na různých stupních hierarchie organizačního uspořádání zkoumané jednotky,
- ❑ obecným posláním manažerské činnosti je dosažení **úspěšnosti uvažované organizační jednotky nebo procesu**. Může být vyjádřena kvantitativními či kvalitativními charakteristikami cílů, **různými měřítky efektivnosti, hospodárnosti, nákladovosti apod.**

Poslání a instrumentárium managementu (techniky, metody, přístupy apod.) realizují lidé-manažeři. Tradičně byli pod tímto pojmem chápáni pracovníci, kteří byli odpovědní za práci ostatních a měli k tomu odpovídající pravomoci i zodpovědnost. Dnes se preference světové literatury kloní spíše k zpřesněnému pojetí P. F. Druckera. Zdůrazňuje, že *manažer je především profese a její nositel je zodpovědný za dosahování cílů svěřených mu organizačních jednotek (útvárů a kolektivů), včetně tvůrčí účasti na jejich tvorbě a zajištění. Využívá přitom kolektiv pracovníků [14].*

Řízení by mělo pokrývat všechny činnosti organizace. Samozřejmě to v praxi platí málokdy. Vždy existují určité fáze řízení, za které nikdo nenese odpovědnost. V praxi to znamená to, že procesy procházejí mezi funkcemi a nikdo je neřídí. Vznikají tzv. bermudské trojúhelníky a třetí osoba musí odpovědnost určovat dodatečně, resp. rozhodovat, do čí oblasti patří. Ironie spočívá v tom, že např. v liniově štábní struktuře to vypadá, jako by rozdělení odpovědností bylo jasné. Přesto vznikají šedé zóny mezi rozdílnými funkcemi. Pak vzniká otázka: Je to ještě moje nebo už ne...?

A opět jsme u naší otázky, kdo a jak by podle výše zmiňovaných kritérií ekonomického řízení měl tyto procesy u nákladového střediska zajišťovat. Vskutku se jedná o jakousi šedou zónu? Mnohé tomu nasvědčuje. Bohužel, u tak závažné oblasti, jako je ekonomické řízení, to bychom snad ani neměli připustit. Nemyslíme si, že s naším názorem bude vyjádřen naprostý souhlas, ale připomínáme, že se zabýváme otázkami řízení ekonomických procesů na stupni útvar. Nemusíme studovat ekonomické folianty. Úplně postačuje, abychom si udělali závěry již z toho, co bylo tady řečeno.

Pravda je taková, že bez ohledu na to, zda-li to mají ve své funkční náplni nebo v tabulkovém názvu funkce, skutečnými ekonomy *nejsou dokonce ani bývalé finanční orgány útvarů*. Administrativním aktem se nedávno sice stali *náčelníky ekonomické služby*, de facto jimi nejsou a co horšího, ani jimi být nemohou. De iure byl název jejich funkce posílen adjektivem „ekonomické“, což samo o sobě implikuje představu o zásadní změně v původním obsahu jejich funkční náplně.

S adjektivem *ekonomický* se dá totiž konstruovat široká škála našich představ (ekonomický cíl, ekonomický systém, ekonomické chování, ekonomické řízení, ekonomická analýza, ekonomický ukazatel, ekonomický efekt, ale i ekonomická služba ... apod.). Bez něj mají uvedené pojmy obecnější charakter a jsou bezesporu obsažnější (jako např. ukazatel, který může být ekonomický, technický, společenský, časový aj.). Naopak jejich bližším vymezením *ekonomický* jsou tyto pojmy daleko srozumitelnější, významově se méně rozplývají a předznamenávají nebo alespoň naznačují hlubší souvislosti tohoto spojení. Obzvláště ve spojení s tak běžným a frekventovaným pojmem *ekonomický*.

Dala by se tedy očekávat jejich rozšířená pravomoc a odpovědnost nejen za spotřebu veřejných financí, na kterou je tato funkce tak často zužována, ale i za **hospodárné a efektivní vynakládání věcí a jiných majetkových hodnot** (tzv. veřejné prostředky podle zákona 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů).

Bez plánování očekávané a následného hodnocení skutečné spotřeby zdrojů však pozbývá smyslu i reglementovaná předběžná a následná kontrola operací podle RMO 42/2002. A hovoříme-li o spotřebě, nemáme na mysli nic jiného, než-li její možné hodnocení podle účelového (nejen druhového), odpovědnostního a na výkon zaměřeného členění nákladů.

Říká se, že zdaleka nejhorší situace může nastat, stane-li se lékař hypochondrem. Lidé z praxe to tak mnohdy vidí a léčebné metody ekonomů pokládají za zbytečně komplikované, samoúčelné a doporučované léčebné postupy berou jen jako nic neříkající texty akademických pisálků. Na druhé straně však platí, že *těžko se uzdravujeme, když ani nevíme, že stůněme* (Seneca).

V průběhu konference již několikrát byly zmíněny nástroje řízení, dokonce i samotný název konference má ekonomické nástroje ve svém názvu. Je nad veškerou pochybnost, že *každé řízení, a tedy i ekonomické řízení začíná až teprve tehdy, má-li je management k dispozici*. Samozřejmě, že pomocí nástrojů musí být zprostředkováváno spojení a report mezi řídicím subjektem a řízeným objektem za účelem dosažení cílového stavu. Cíl však musí mít v sobě zabudován prvek reálnosti.

Protože řešíme problém ekonomického řízení o jehož cíli jsme již hovořili, doplníme, že reálným se může stát jedině tehdy, bude-li měřitelný a bude moci být řízen pomocí ekonomických nástrojů. Stále však zůstává otevřená otázka, kdo a jak by měl být u nákladového střediska AČR propojen s řízením ekonomických procesů. Základní východiska, která se nacházejí ve stavu rozpracování a dosud nejsou konečná, naznačíme v další části, ve které se budeme zabývat otázkami hodnotového řízení.

B. Hodnotové řízení

Pro někoho může být úsměvné, že v rozporu s tím, co bylo řečeno o krizi relevance a prioritách úloh, se hodláme zabývat otázkou hodnotového řízení, které, jak známo, je těsně spojeno s přímými, režijními, variabilními, fixními, druhotnými náklady, rozpočtnictvím, střediskovým hospodařením, manažerským účetnictvím, kalkulacemi, hodnotovými analýzami, controllingem, ... apod. Bohužel, nic z uváděného se dosud v našich podmínkách neudomácnilo.

Položíme-li si však otázku, co je cílem hodnotového řízení, pak se nám tento problém bude jevit poněkud jinak.

Hodnotové řízení (value management) se ve svých dvou základních disciplínách – hodnotové analýze a hodnotovém inženýrství orientuje na snižování nákladů, ale i na zvyšování úrovně svých výkonů. Zejména hodnotová analýza představuje jednu z aplikačních disciplín hodnotového managementu. Zdokonaluje a zefektivňuje řízený objekt.

Při její aplikaci se sledují dvě základní hlediska, kterými jsou úroveň nebo stupeň splnění úkolu a velikost vlastních nákladů potřebných k jeho dosažení.

Tento přístup je označován jako funkčně nákladový. Hlavními prvky hodnotové analýzy jsou objekt (aktivita, proces, ocenitelný výkon), dále pak míra splnění úkolu a poměr mezi splněním úkolu a náklady na jeho zajištění jako kritérium efektivnosti. **Cílem je tedy dosahovat optimálního užítku při minimálních nákladech.**

V podmínkách tržního sektoru je strategie hodnotového řízení, z hlediska systémového zajištění úloh, velmi podrobně rozpracovaná. Nás by měla zajímat okolnost, že obrací svou pozornost na dva základní okruhy problémů, které nejsou vzdáleny ani podmínkám veřejného sektoru (AČR) a dále pak, že do výkonů funkcí v procesech hodnotového řízení je přímo začleněn i **taktický management** (vnitřní hodnotové řízení). Jeho úkolem je bezprostřední řízení, přičemž disponuje řídicími nástroji, které jsou jednoduché a poskytují základní údaje nejen pro vlastní potřebu, ale i pro vyšší, operativní stupeň řízení.

Manažeři na taktickém stupni používají obvykle determinované (strukturované, opakované, rutinní) postupy rozhodování. Vytvoříme-li si paralelu s podnikovým řízením podle liniové štábní struktury (liniové štábní struktura řízení je pro hierarchickou strukturu řízení AČR typická, přičemž procesní modely řízení získávají, a zcela oprávněně, stále více přívrženců), záhy zjistíme, že všechny výkonné složky na taktickém stupni řízení, tedy na nejnižším stupni subordinace, jsou zainteresovány nejen na splnění technologických, ale i ekonomických ukazatelů. Pomocí ekonomických ukazatelů jsou jim souběžně stanoveny srozumitelné, reálné cílové hodnoty a pochopitelně vhodnými, běžně užívanými nástroji řízení je managementu umožněno zjišťovat a napravovat vznikající odchylky od plánovaných hodnot. Dokonce i v reálném čase.

Hledat rozhraní mezi ekonomickým řízením a hodnotovým řízením u nákladového střediska není snadné. Pro *taktický, vnitroorganizační, střediskový*, na konkrétní úkol či ukazatel zaměřený stupeň řízení je přijatelnější užívat pojem hodnotové řízení. Je to proto, že bezprostřední a rozhodující vliv nákladů na úroveň hospodaření staví na tomto stupni do popředí aplikační disciplínu hodnotového řízení – *hodnotovou analýzu*.

Kdežto **operativní stupeň řízení** usměrňuje a koordinuje činnosti v širším rozsahu a v delším časovém horizontu (1-3 roky) s hlavními nástroji, kterými by měly být zejména *rozpočet výkonů, finanční plán a rozpočtování plánovaných nákladů*. Na této úrovni dominuje obsahová stránka ekonomického řízení s podílem aplikační disciplíny hodnotového řízení – *hodnotovým inženýrstvím*.

V souvislosti s posláním a obsahem hodnotového inženýrství se nabízí zajímavé zjištění, které by nám mohlo dát odpověď na námi neustále opakovanou otázku. Velmi často se totiž zapomíná na to, že v případových studiích různých typů nákladových kalkulací (ex ante) pro výkony, činnosti, aktivity nákladového střediska (více nákladových středisek) musí být úkol, pro který tuto kalkulaci zpracováváme, „technologicky popsán“.

Kalkulaci nákladů i s pomocí sebelépe navrženého kalkulačního vzorce, zohledňujícího všechny jednicové a režijní náklady (variabilní, fixní), nemůžeme bez stanovení jednotkového množství výkonu, ale ani bez jmenovitého popisu účasti věcných a lidských prvků na plnění úkolu doplněných normou spotřeby vůbec provést. A to je úkol pro aplikační disciplínu hodnotového řízení – *hodnotové inženýrství*. Opět bychom si mohli vytvořit paralelu s technologickým postupem, popisem, předpisem (metrikou), běžně využívanými v tržním sektoru. Pro větší srozumitelnost můžeme jako příklad uvést mistra ve výrobní organizaci, jehož technologický výkon je ohraničen i ekonomickými ukazateli.

Kalkulaci však provádí specializovaný tým pracovníků ekonomického úseku ve spolupráci s technickým oddělením vývoje. Povinností manažerů taktického stupně je normativně stanovené ukazatele dodržet, protože jsou na nich hmotně a jinak zainteresováni, což vůbec neznamená, že bychom je měli nazývat ekonomy.

Z uvedeného je možno učinit závěr, že ekonomické řízení na operačním stupni (jako obsahově širší pojem), částečně zahrnuje i hodnotové řízení v aplikační disciplíně – hodnotové inženýrství, kdežto v ekonomickém řízení na taktickém stupni převažuje hodnotové řízení v aplikační disciplíně – hodnotová analýza.

Výkonné složky nákladového střediska (management na nejnižších úrovních liniové struktury) tím, že plní úkoly provázené spotřebou zdrojů, musí bezpodmínečně disponovat rozšířenou mírou pravomocí pro přímé ovlivňování kvantitativní stránky hodnotových procesů. Přirozeně, že musí také nést příslušný díl odpovědnosti. Z těchto příčin jej nelze

vyjmout z účasti na rozhodování, ba právě naopak, je potřebné, aby byli vybaveni pro tento účel vyváženou mírou autonomie (nutno však významově odlišit rozdílný obsah pojmů *delegovaná a rozšířená pravomoc*). Nelze je však pokládat, jak již bylo řečeno, za ekonomy, ale za výkonné-velitelské složky, které respektují, dodržují a usměrňují ekonomické ukazatele „technologického procesu“ (výcviku, přepravy, skladování ... atd.)

Naše závěry jsou prozatím předčasné, protože za skutečného ekonoma se v daném systému hospodaření nemůže pokládat nikdo ani z funkcionářů operačního stupně, protože s náklady ani vzdáleně nepracují. Řekněme to jinak; spotřeba zdrojů, ať již plánovaná nebo skutečná je mimo okruh jejich odpovědnosti a tedy i zájmu. Někdo může oponovat, podobně jak tomu bylo na posledním semináři ve Vyškově, argumentem, že si hospodaření umíme „uhlídat ve výdajích“. To pak ale ekonomicky a už vůbec hodnotově neřídíme, protože výdaje, dokonce podle prof. Schrolla ani druhově členěné náklady, nemohou být vstupní veličinou pro posuzování hospodárnosti a efektivnosti.

Závěr

Předpokládáme, že pojem náklad bude na této konferenci skloňován ve všech pádech. O nákladech jako ekonomické kategorii, ekonomickém ukazateli či jako účetní položce bylo napsáno již nepřehledné množství článků, studií a odborných pojednání, právě ve vztahu k ekonomickému řízení v AČR. Všichni se zajisté shodneme na tom, že ve vztahu k výdajům se jedná o zcela odlišnou kategorii. Možná se tady bude hovořit i o tom, že je potřebné náklady plánovat a hodnotit podle konkrétních činností, že jsou vždy účelně a účelově spjaté s konkrétní aktivitou. Předpokládáme, že se shodneme i na tom, že pro řízení ekonomických procesů je nanejvýš nutné vedle druhového členění i *účelové členění nákladů*. Možná se někdo vyjádří i v tom smyslu, že náklad není pro nás cílem, ale prostředkem pro ekonomické, resp. hodnotové řízení v té podobě, jak jsme si je popsali.

Přesto jsme s účtováním a vykazováním toliko druhových nákladů stále na úrovni počátku roku 1995, kdy bylo do rezortu MO ČR zavedeno podvojně finanční účetnictví. To nám sice nabízí údaje o rozpočtových výdajích a druhových nákladech, ale neposkytuje nám informace pro hodnocení s jakou racionalitou a na jaký účel byly veřejné prostředky využity.

Ukažme si proto, jak je v současném systému finančního účetnictví zcela nemožné najít vzájemnou souvislost mezi běžnými-rozpočtovými výdaji za účetní období (vydáním peněz z bankovních účtů, pokladny) a skutečnou spotřebou veřejných prostředků (náklady).

Skutečnou spotřebu zdůrazňujeme proto, že náklady neplánujeme (byť za daného stavu jen druhově členěné), tím pádem si ani nevytváříme přepotřebnou srovnávací základnu *plán-skutečnost*, čímž deklarujeme nezáměr o ně a naše závěry a doporučení se nestávají ničím jiným než pouhými autoreferenčními texty.

- ❑ **Skutečné náklady mohou být relativně stále nebo vůbec žádné; roste objem výdajů neprovázený shodným účtováním nákladů.** Tuto skutečnost 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 do doby vyúčtování, 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.

- ❑ **Skutečné výdaje mohou být relativně stálé nebo vůbec žádné, roste objem nákladů neprovázený shodným účtováním výdajů.** Vybíráme jen některé případy, které nám mohou ozřejmit vzájemný vztah mezi výdaji a náklady, ale právě tak i disproporci mezi záměry plánu výdajů a účetnictvím deklarovanými náklady. 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 termínu odvodů daní, sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnance, účtováním předpisu faktury do doby účtování o její úhradě ... apod.
- ❑ Z výše uváděných příčin **mohou být výdaje s náklady vyrovnány** jako důsledek uzavírání nůžek, nikoliv jako důsledek časové a věcné shody mezi účtováním výdajů a nákladů.
- ❑ **Markantní rozdíly mezi náklady a výdaji** mohou vznikat opačnou pohybem, rozevíráním nůžek (pokles nebo růst nákladů, růst nebo pokles výdajů), jako důsledek předchozích tendencí.
- ❑ **Náklady se do hospodaření nákladového střediska vůbec 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 ve vojenských zařízeních, ale i odpisy dlouhodobého majetku střediska, což se jako náklad reálně chová i bez ohledu na to, zda-li jsme či nejsme tuto skutečnost ochotni respektovat) [3].

Osobám, kterým je tato problematika profesně poněkud vzdálená, můžeme doplnit, že konečný zůstatek saldového účtu 964 (saldo výdajů a nákladů) je rozdílová veličina konečných zůstatků, kromě jiného i *neinvestičních výdajů na straně Dal (D)* a *nákladů na straně Má dátí (MD)*. A tady jsme u merita věci. Představa, že výdajová stránka hospodaření nákladového střediska v oblasti *běžných výdajů* bude konvergovat s nákladovou je jen iluze. To jsme si již naznačili výše. Z hlediska kontinuity účetnictví se navíc tento konečný zůstatek na úrovni hlavní účtárny přenáší do účetnictví v další létech. Situace naprosto nepřehledná, vezmeme-li navíc v úvahu, že při otevírání účetních knih dochází k opakované kumulaci neanalyzovatelných zůstatků.

Ukázali jsme si, že růst nákladů může být vyvolán **metodicky** (převody materiálů, spotřebou starých zásob apod.). Právě tak ale může být vyvolán ne hospodárností.

Jakým dílem? Můžeme-li tuto otázku vůbec nastolit a vzniká tady určitá pochybnost, nejistota, pak musíme hledat cesty, jak rozlišit metodické a subjektivní vlivy na úroveň hospodaření. Proto by ukazatel nákladů (přechodně i druhově sledovaných) mohl být (i při současném finančním účetnictví) nákladovému středisku schvalován nadřízeným velitelstvím jako závazný, nepřekročitelný nebo překročitelný jen po objektivním zdůvodnění (inflační tendence, nově přiřazený úkol během roku, růst platů, příplatků atd.).

Jsmo přesvědčeni o tom, že výsledné hodnoty z účetnictví běžného období (druhové náklady), zejména u opakovaných činností, by mohly vytvořit databázi pro analýzu, jejich objektivizaci a přiřazování (rozpočtování) k těmto činnostem za účelem jejich legalizace formou plánu. Později, v dalších účetních obdobích by muselo docházet k zpřesňování výdajů odvozených právě z nákladové stránky hospodaření [13]. Nutné je však najít vhodný způsob

na přemostění nákladových položek (v podrobnějším členění) ve vztahu k položkám rozpočtových výdajů.

Nastartovala by se tím určitá modifikace nákladově kalkulačního procesu. Velitelé či funkcionáři NS, v zajetí závazného ukazatele, by museli „chtě–nechtě“ zvažovat spotřebu, tedy náklady ve vztahu ke konkrétním činnostem a dokonce z téhož důvodu by prostředky na dané úkoly rozdělovali.

Je to z prostého důvodu dáno tím, že **ne rozpočtový proces spotřebovává zdroje, ale realizační fáze, ve které se plní úkoly**. A co více, tyto úkoly mohou mít podobu režijních, jakož i produkčních činností. Nechceme předjímat, ale v AČR by mohla před koncem rozpočtového roku vzniknout naprosto ojedinělá a dosud neobvyklá situace.

Vzhledem k plánovanému ukazateli, splněným úkolům a možné (motivované) úspoře nákladů by poklesl zájem na neefektivních výdajích, které by měly směřovat do spotřeby (zvyšovaly by náklady). Výdaje, které nejsou zároveň provázeny vznikem nákladů (nákup materiálu na sklad) by však musely být limitovány finančním ukazatelem objemu skladových zásob. S ohledem na plánovanou a skutečnou výši zásob by management musel kalkulovat i v plánovacím procesu rozdílovou hodnotou na doplnění (vyšší výdaje) nebo spotřebu vlastních zásob (nižší výdaje).

V teorii managementu se v souvislosti s potřebou a řízením změn často opakuje tato myšlenka: „Neptejme se kolik nás to bude stát když to uděláme, ptejme se, kolik nás to stát bude, když to neuděláme.“

Literatura:

- [1] KUNC Svatopluk, COUFAL Ivan. *Minilexikon ekonomických pojmů a souvislostí pro management AČR*. Studijní pomůcka, 2. vydání. VVŠ-PV Vyškov, 2004.
- [2] CRAINER Stuart. *Moderní management-základní myšlenkové směry*. Praha: Management Press, 2000. ISBN 80-7261-019-8.
- [3] KUNC Svatopluk. *Modelování výstupů z finančního účetnictví pro rozborovou činnost NS ČR*. Sborník ze semináře, VVŠ PV Vyškov, 2004 (dosud nebyl vydán).
- [4] Ministerstvo obrany ČR, Finanční sekce: *Analytické podklady pro strategickou revizi obrany ČR, oblast finanční zdroje*. Č.j. 24/18-18/2001-FS.
- [5] SADOVSKIJ, V. N. *Základy všeobecné teorie systémů*. Bratislava: nakladatelstvo Pravda, 1979.
- [6] SADOVSKIJ, V. N.: *Obecná teorie systémů a systémové metody analýzy vědeckého poznání*. In: *Dialektika a systémový přístup*. Praha: Svoboda, 1979.
- [7] PERNICA Petr. *Logistický management: teorie a podniková praxe*. Praha: Radix, 1998. ISBN 80-86031-13-6.
- [8] MARTÍŠEK Karel. *Systém ekonomického řízení vojenské nemocnice Brno v míru*. Závěrečná práce PŠK. VA v Brně, 2002.
- [9] ŽÁK, M. *Velká ekonomická encyklopedie*. Praha: Linde a.s., 1999. ISBN 80-7237-256-4.
- [10] KRÁL Bohumil a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1997. 407 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [11] HORÁK Roman a kol. *Východiska pro konstituování ekonomiky armády*. 1. vydání. VA v Brně, 2002. Str. 106-136. ISBN 80-85960-36-2.
- [12] KUNC Svatopluk. *Hospodárnost a efektivnost v rezortu MO ČR*. *Vojenské rozhledy* 2/2002, s. 95-101. ISSN 1210-3292.
- [13] VODÁČEK Leo, VODÁČKOVÁ Olga. *Management, teorie a praxe pro 90. léta*. Praha: Management Press, 1996. ISBN 80-85943-19-0.
- [14] DRUCKER Peter. *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*. New York: Harper and Row, 1973.

Koncepční rámec pro vedení vojenských operací, vlivy moderních technologií na jejich vedení v urbanizovaném prostředí

Urbanizace na celém světě neustále vzrůstá. V ozbrojených konfliktech, ve kterých jsou zapojeny západní koalice, je velké množství různých potenciálních nepřátel a jsou vedeny v zastavěných prostorech s narůstající četností. Takové operace se vyznačují svéráznou povahou terénu, ve kterém jsou vedeny. Typická je také skutečnost, že jsou asymetrické a obvykle zahrnují nekonvenční operace vedené nepravidelným nepřítelem. Následující příspěvek pojednává o způsobech stanovení operačních schopností požadovaných pro vedení operací v zastavěných prostorech a vlivu zavádění moderních technologií na jejich vedení.

Koncepční rámec pro operace vedené v urbanizovaném prostoru

V současnosti již nelze zpochybnit skutečnost, že v budoucnu síly NATO (EU) budou muset provádět operace v urbanizovaném (městském) prostředí. Stávající schopnosti operovat v městském prostředí charakterizují vysoké ztráty na lidských životech, bojové technice a rozsáhlé civilní škody. Velitelé tak, při vedení bojové činnosti v zastavěných prostorech, mají jen velmi málo možností se těmto ztrátám a škodám vyhnout.

Pro perspektivy vedení vojenských operací v urbanizovaném prostředí jsou tyto důsledky neakceptovatelné, zejména v konfliktech nízké intenzity, kde zapojení sil NATO (EU) je více pravděpodobné. Kromě toho musí být vše směřováno k tomu, že v letech 2015–2020 budou velitelé schopni vést operace v zastavěných prostorech přes celé spektrum konfliktu od krizových reakcí po válečné (bojové) operace.

Základním problémem pro operace v urbanizovaném prostředí je prozkoumání budoucího operačního systémového prostředí, pojmového rámce (struktury), stanovení hlavních požadavků (schopností), pro jejich úspěšné provádění a určení možných řešení.

Pracovní skupina NATO FIBUA/MOUT [1] na svých posledních konferencích (září 2003 – Maďarsko, duben 2004 – Švédsko, říjen 2004 – Francie a letos v dubnu v Německu) analyzuje potřebu aktualizace společných a kombinovaných doktrín a novou koncepci operací v zastavěném prostoru. Velmi aktivně se zabývá analýzou poznatků z vedených operací v posledních lokálních konfliktech (Čečensko, Afghanistan, Irák).

Tradiční přístupy, které byly zaměřeny ke zdokonalování schopností v zastavěných prostorech byly zpravidla zaměřeny pouze na taktický stupeň (úroveň), který se v soudobých podmínkách ukazuje jako nedostačující. Tento přístup pro operace v městském prostředí postrádá schopnost získávat informace o znalosti ohledně rozmístění nepřítele, pohybech nepřítele a jeho postavení v městském prostředí. Výsledkem toho všeobecně bývá použití zdrcujících síly k poražení nepřítele.

V kontrastu s tím manévrovací přístup se snaží **pochopit** povahu nepřítele, jeho rozmístění a záměry před napadením za použití systému ve kterém je realizován zpravodajský proces ISTAR (Intelligence Surveillance Target Acquisition Reconnaissance) a jiných prostředků a použít informace získané k **formování** bojového prostoru městského prostředí. Toto zdůraz-