

Studijní opora

Název předmětu: Financování a ekonomické řízení

Téma: T6

Podstata nákladů v a výdajů v OSS (AČR)

Vzdělávací cíl:

Cílem přednášky je vysvětlit si podstatu ekonomických kategorií náklady a výdaje, výdajový a nákladový systém hospodaření a jeho vazbu na účetnictví. Charakterizovat náklady a výdaje jako účetní položku a jako ukazatel. Objasnit si postavení manažera v AČR ve vztahu k možnostem svými rozhodnutími přímo ovlivňovat výsledky racionálního ekonomického chování.

Zpracovala: mjr. Ing. Blanka Adámková, Ph.D.

Operační program Vzdělávání pro konkurenceschopnost

Název projektu: Inovace magisterského studijního programu Fakulty ekonomiky a managementu

Registrační číslo projektu: CZ.1.07/2.2.00/28.0326

PROJEKT JE SPOLUFINANCOVÁN EVROPSKÝM SOCIÁLNÍM FONDEM A STÁTNÍM ROZPOČTEM ČESKÉ REPUBLIKY.

Obsah:

Úvod

0. Vybrané pojmy

1. Podstata nákladů a výdajů v Armádě české republiky

2. Náklady a výdaje jako ekonomické kategorie

3. Náklady a výdaje jako účetní položky ve finančním účetnictví

4. Vztah mezi náklady a výdaji

5. Náklady a výdaje jako ekonomičtí ukazatelé

6. Praktický význam řízení pomocí nákladů

Závěr

ÚVOD

V daném tématu si vysvětlíme podstatu ekonomických kategorií **náklady a výdaje, výdajový a nákladový systém hospodaření** a jeho vazbu na účetnictví, budeme si charakterizovat **náklady a výdaje jako účetní položku a jako ukazatel**. Objasníme si **postavení manažera v AČR** ve vztahu k možnostem svými rozhodnutími přímo ovlivňovat výsledky **racionálního ekonomického chování**.

0. Vybrané pojmy

Náklady

V ekonomii, podnikání a účetnictví představují **náklady** spotřebování ekonomického zdroje, které je obvykle spojené též se současným nebo budoucím výdejem peněz. Ve finančním účetnictví se nákladem rozumí snížení ekonomického prospěchu během účetního období ve formě poklesu hodnoty aktiv nebo zvýšení závazků, jehož následkem je snížení vlastního kapitálu jinou formou než jeho rozdělením (vyplacením) vlastníkům.

Členění nákladů

- Ve **finančním účetnictví**:
 - **finanční náklady** – náklady spojené s úrokovou mírou, daněmi, cenou investic a amortizací.
- V **nákladovém účetnictví**:
 - **jednicové náklady** – náklady přímo související s jednotkou dílčího výkonu.
- V **manažerském účetnictví** a ekonomické teorii:
 - **fixní náklady** – náklady nezávislé na vyrobeném množství (např. nájemné)
 - **variabilní náklady** – náklady závislé na vyrobeném množství (např. cena surovin)
 - **mezní náklady**, **marginální náklady** – náklady na poslední vyrobenou jednotku resp. zvýšení celkových nákladů spojené s výrobou jednoho výrobku navíc.
 - **utopené náklady** – vynaložené náklady, které již nelze získat zpět. Tyto náklady by neměly ovlivňovat další rozhodování o budoucnosti projektu.
 - **náklady obětované příležitosti** – jedná se o příjmy z nějaké činnosti, které nezískáme, neboť jsme naše prostředky investovali do nějaké jiné činnosti.
 - **přímé náklady** – náklady, které jsou přímo přiřaditelné k jednotlivým výkonům (výrobkům, službám) bez jejich soustřeďování a dalšího rozpočítávání; jedná se obvykle o náklady na suroviny, polotovary, obaly, někdy i mzdy.

- **nepřímé náklady** – náklady, které nelze přímo přiřadit k určitému výkonu (výrobku, službě) nýbrž je nutné je určitým způsobem rozpočítávat; Obvykle jsou nepřímými náklady např. mzdy režijních pracovníků, nájemné, energie atd.
- **prvotní náklady** – náklady vynaložené na vstupu do výroby
- **druhotné náklady** – kalkulované náklady na vlastní výkony
- **výrobní náklady** – náklady potřebné k zajištění výroby, zpravidla jednoho kusu

Výnosy

Výnos v ekonomii podniku představuje peněžní částky, které podnik získal z veškerých svých činností za určité období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich úhradě. Opakem výnosů jsou náklady.

Výnosy podniku tvoří:

- **provozní výnosy** získané v provozně-hospodářské činnosti podniku (tržby za prodej),
- **finanční výnosy** získané z finančních investic, cenných papírů, vkladů a účastí,
- **mimořádné výnosy** získané mimořádně, například prodejem odepsaných strojů.

Rozdíl mezi výnosy a náklady tvoří **hospodářský výsledek** podniku:

- převyšují-li výnosy, jde o **zisk**,
- převyšují-li náklady, jde o **ztrátu**.

Příjmy a výnosy

Příjmy jsou **peněžní toky v organizaci (cash flow)** – jedná se o přírůstky peněz. Oproti tomu **výnosy** jsou **hmotné toky v peněžním vyjádření** – tedy nemusí se ihned jednat o přírůstky peněz.

Příjmy a výnosy jsou pojmy, které se velmi často zaměňují. Dále je popsáno, jaký je mezi nimi rozdíl.

Peněžní toky mohou hmotné toky provázet, předcházet nebo následovat. Rozdíly vznikají především krátkodobě a jsou způsobeny rozdíly v hodnotách zisku oproti cash flow.

Veřejné výdaje

Veřejné výdaje jsou souhrnné finanční prostředky vynaložené vládou daného státu na různé účely (obrana, bezpečnost, policie, zdravotnictví, sociální politika, mzdy státních úředníků, vzdělání, zahraniční politika, apod.).

Sledují se za účelem zjištění hrubého domácího produktu metodou výdajovou. Veřejné výdaje jsou představovány dvěma kategoriemi:

- **Vládními nákupy** běžných a kapitálových statků a služeb - tyto výdaje jsou nákupy vstupů ze strany veřejného sektoru.
- **Transferové výdaje** - nepředstavují nárok na zdroje společnosti. Patří sem například výdaje na penze, subvence, úroky z dluhů, dávky v nezaměstnanosti apod.

Veřejné výdaje je možné dělit (klasifikovat) podle různých hledisek:

- druhově (výdaje běžné, kapitálové),
- odvětvově (výdaje na školství, zdravotnictví apod.),
- dle návratnosti (návratné, nenávratné),
- dle úrovně veřejných rozpočtů (obecní, krajské, státní),
- dle obligatornosti plnění (mandatorní, kvazimandatorní, nemandatorní).

Funkce veřejných výdajů

- **Alokační** - rozhodování o umístění veřejných výdajů, jejich velikosti a struktuře,
- **Redistribuční** - přerozdělování, které má vést ke zmírnění sociálních a důchodových nerovností ve společnosti,
- **Stabilizační** - nástroj k dosažení plné zaměstnanosti a ekonomického růstu.

1. Podstata nákladů a výdajů v Armádě české republiky¹

Konstituovat ekonomický systém a systém ekonomického řízení, jak jsme si již řekli, se zdá být úloha nelehká, obzvláště pak v podmínkách AČR. Není snadné najít mezi různorodými, svým způsobem jedinečnými nákladovými středisky sjednocující hledisko, což v konečném důsledku vyvolává řadu pochybností odrazujících od těchto snah. Budete-li se však ptát, jakou má plnit funkci ekonomický systém a systém ekonomického řízení, pak ve shodě s předchozím výkladem dospějete k závěru, že bez rozdílu *všechna* nákladová střediska v transformačním procesu využívají vzácné, resp. nedostatkové zdroje, které je objektivně nutí s nimi hospodařit podle zásad racionálního ekonomického chování. V opačném případě, tedy za předpokladu, že ekonomický objekt má systémová pravidla takového chování chybně nastavena, oprávněně lze očekávat, že rozhodovací procesy managementu budou v této oblasti málo účinné. Dokonce můžeme vyslovit obavu, že může být závažným způsobem narušena stabilita, a tedy i cíle vyššího systému. Kontrolní mechanismus nebude moci objektivně určovat kvalitu rozhodování odborných funkcionářů, měřenou dopadem jejich rozhodování na paralelní, jmenovitě ekonomické výsledky jednotlivě plněných úloh. V konečném důsledku také ne na chování ekonomického systému (způsob realizace cílů systému) jako celku.

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

Náklady a výdaje, jejich charakteristika

V dalších částech, ve zkráceném rozsahu a proto ani zdaleka ne vyčerpávajícím způsobem, si přiblížíme tyto pojmy jako *ekonomickou kategorii, účetní položku nebo ekonomický ukazatel*. Pokládáme to za důležité proto, že mnohé diskuze k těmto pojmům bývají často opředeny

¹ KUNC, S. Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky. Brno: Univerzita obrany, 2007. s. 79. ISBN 80-7231-168-9.

„záhadou“, co ten který diskutující nebo autor má právě na mysli. Námi zvolený pohled na náklady a výdaje sleduje spíše didaktické hledisko, přičemž byste v literatuře našli desítky dalších členění.²

2. Náklady a výdaje jako ekonomické kategorie³

Náklady (cost) lze vymezit jako **účelové a účelné** vynaložení prostředků a práce, vyjádřené v peněžní formě. V této definici se ve znaku **účelovosti** zdůrazňuje, že výsledkem vynaložených nákladů musí být vždy nějaký výkon se specifickou užitečností. Ve znaku **účelnosti** se pak zdůrazňuje, že celý proces vynakládání nákladů a zhotovování výkonů musí být uskutečňován s odpovídající ekonomickou racionalitou.⁴

Náklady se obecně definují i jako v penězích vyjádřené vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů, uskutečněné za určitým, předem vymezeným užitečným účelem.⁵ Náklady mají vždy svůj konkrétní objekt, se kterým se příčinně spojují. Může to být např. vyráběný výrobek, poskytovaná služba, provedený pracovní úkon, ale i konkrétní aktivita, realizovaná v podmínkách nákladového střediska.

Náklady vždy účelově souvisí s určitou aktivitou a jejími výsledky. Důležité je určit jejich optimální strukturu a výši již před zahájením činnosti, protože v průběhu její realizace je spotřeba zdrojů již nezvratná. **Neexistují náklady bez aktivity, aktivita je nemyslitelná bez vynaložení nákladů.** Činnost organizace je rozložitelná na velké množství rozmanitých aktivit, které je účelné sledovat, posuzovat a vyhodnocovat z různých stránek.

Platí, že pouze náklady mohou charakterizovat skutečné množství a strukturu spotřebovaných prostředků na činnost rozpočtové organizace (organizační složky státu, pozn. autora) a pouze náklady lze využít k posouzení vlastního hospodaření rozpočtové organizace jako celku i jejich organizačních útvarů. Náklady považujeme za základní ukazatel provozu OSS.⁶

² KUNC, S. Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky. Brno: Univerzita obrany, 2007. s. 80. ISBN 80-7231-168-9.

³ Tamtéž viz ref. 2, s. 80-81.

⁴ SHROLL, R. BÁČA, J., JANOUT, J. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha: SNTL, 1990. ISBN 80-03-00382-2.

⁵ Tamtéž viz ref. 4

⁶ NOVÁKOVÁ, Š. Účetnictví rozpočtových organizací. Praha: VŠE, 1993.

Výdaje (expenditures) jsou v nejširším slova smyslu jakýmkoliv vynaložením majetku organizace, bez ohledu na účel použití. Podle prof. SCHROLLA se jedná o tzv. „vyjmutí ze stavu.“⁷ Jsou tím myšleny veškeré výdaje k zajištění výrobního procesu (spojují výrobní proces se stavem a pohotovostí jednotlivých druhů prostředků).

Nejčastěji jsou však chápány jako snížení finančních (peněžních) zdrojů.

Výdaji pro účely rozpočtové skladby MO ČR jsou veškeré nenávratně poskytnuté prostředky, především charakteru plateb za nakoupené zboží a služby, včetně platů a úhrad souvisejících s vykonanou prací zaměstnanců a transferů prostředků.⁸

3. Náklady a výdaje jako účetní položky ve finančním účetnictví⁹

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

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

Musíme doplnit, že *Účtové osnovy a postupy účtování* (obecně) plní funkci nástroje účetní standardizace s jednotně stanovenou ekonomickou náplní jednotlivých účtů. Všimněme si, že druhové vymezení nákladů je svou interpretací *účtové třídy 4 – Náklady* v OSS je zaměřeno právě na

⁷ SHROLL, R. BÁČA, J., JANOUT, J. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha: SNTL, 1990. ISBN 80-03-00382-2.

⁸ *Rozpočtová skladba ministerstva obrany platná od 1. 1. 2003*. Praha: Ministerstvo obrany ČR, Ekonomická sekce, 2002, č.j. 26282/57/2002-8201. 68 s.

⁹ KUNC, S. *Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky*. Brno: Univerzita obrany, 2007. s. 81-83. ISBN 80-7231-168-9.

tuto skutečnost (představuje vynaložení hospodářských prostředků v *různých formách*, například ve formě spotřeby materiálu, vynaložení prostředků za práce a služby provedené jinými organizacemi, cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám a ostatní náklady, vyplacené sociální dávky a finanční náklady).

Má to však zásadní nedostatek, který spatřujeme v rozdílnosti druhového a účelového členění nákladů. Slovy SCHROLLA: „*nákladový druh neposkytuje informaci o tom, na jaký účel byl náklad vynaložen. Pouhé zjištění, o jaký druh nákladu jde a jaká je jeho skutečná výše, nedovoluje usuzovat, jak hospodárně nebo nehospodárně byl náklad vynaložen. Teprve při určení účelu, na nějž je náklad vynaložen, je možné měřit hospodárnost, protože i měřítko hospodárnosti lze odpovědně stanovit pouze ve vztahu k účelu vynaložení nákladů.*“¹⁰ Tento požadavek umí zajistit manažerské účetnictví, které ve stručnosti přiblížíme v dalším textu.

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

Pokud si v přípustné míře zjednodušíme účtování běžných výdajů v účetnictví AF, pak skutečnou výši čerpání finančních zdrojů zachycuje účetní věta na straně kreditní (DAL), na jejímž počátku stojí synteticko-analytický účet (podle Účtového rozvrhu Ministerstva obrany ČR). Tímto synteticko-analytickým účtem je v případě **běžných výdajů účet účtové třídy 2 – vztahy ke státnímu rozpočtu, rozpočtu organizačních složek státu, k rozpočtu územních samosprávních celků a rozpočtové a ostatní finanční účty (223 – bankovní účty k limitům organizačních složek státu, resp. 261- pokladna)**. Skýtá nám informaci, **že byl uskutečněn výdaj finančních prostředků z bankovních účtů nebo z pokladny AF**. Jedině pak ve spojení s druhovým tříděním rozpočtové skladby (druh výdaje vyjádřený odpovídající rozpočtovou podpoložkou třídy 5 – běžné výdaje) je přesně specifikován druh uskutečněného výdaje (platy, služby, potraviny, nákup materiálu apod.).

¹⁰ SHROLL, R. BÁČA, J., JANOUT, J. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha: SNTL, 1990. ISBN 80-03-00382-2.

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

4. Vztah mezi náklady a výdaji¹¹

*Náklady a výdaje představují dva párové, komplementární pojmy. Výdaje jsou předpokladem nákladů, náklady určují smysl uskutečněných výdajů. Výdaje se orientují na řešení otázek zajištění potřebných druhových, kvantitativních a časových proporcí v průběhu zhotovování konečných výkonů, náklady pak na vlastní racionalitu tohoto procesu.*¹² Jakkoli jde o dvě strany téže mince, je obvykle mezi nimi věcný a časový rozdíl. V případě časového nesouladu se účtují přes meziúčet, jako je účet pořízení, materiál na cestě, závazky za pracovníky, náklady či výdaje příštích období apod. Časový rozdíl, přesahující účetní období, se promítá do výše vykázaného majetku a je také jedním ze zdrojů rozdílů mezi výsledkem finančního a nákladového okruhu (viz dále). **Nákladový okruh podle účelově členěných nákladů však bohužel v AČR zaveden není a to je jeden z hlavních důvodů, proč se vůbec tímto tématem zabýváme.** Navíc ne každý výdaj účtovaný shodně i jako náklad musí být pro organizaci účelně vynaloženým, produktivním (mimořádné výdaje, pokuty, penále, manka, škody...). Je to sice v rozporu s úvodní definicí nákladů o jejich účelnosti a účelovosti, nicméně i tyto náklady musí být do výsledného hospodaření organizace zahrnuty (objektivizují skutečnou nákladovou náročnost výkonů organizace).

Pro ilustraci uvádíme jen některé případy účtování provozních prostředků, které nám mohou ozřejmit vzájemný vztah mezi výdaji a náklady, ale právě tak i disproporci mezi záměry plnění

¹¹ KUNC, S. Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky. Brno: Univerzita obrany, 2007. s. 83-86. ISBN 80-7231-168-9.

¹² SHROLL, R. BÁČA, J., JANOUT, J. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha: SNTL, 1990. ISBN 80-03-00382-2.

rozpočtu útvaru a účetnictvím deklarovanou skutečností. *Lépe si to asi představíte, když budete předpokládat (na tomto předpokladu je vybudován výdajový systém hospodaření), že od rozpočtovaných a účtovaných výdajů na běžnou činnost nákladového střediska se očekává, že se paralelně promění ve spotřebu (náklady) a budeme je moci přiřadit ke konkrétní aktivitě.* Jsme přesvědčeni, že se Vám tato představa záhy rozplyne v realitě běžně účtovaných účetních operací, přičemž může např. docházet k tomu, že:

- ***rychlejší růst výdajů je doprovázen relativním poklesem nákladů.*** Tento „pohyb“ může vyvolat celá řada okolností, jako je např. časový nesoulad mezi účtováním výdajů a nákladů. Může jít o účtování výdajů za pořízení zásob, poskytnutí stálé zálohy nákladovému středisku, úhradu zálohy na neinvestiční výdaje a přeúčtování výdajů do účetnictví nákladového střediska apod., kdy se náklady do účetnictví promítají opožděně nebo v běžném rozpočtovém roce vůbec,
- ***rychlejší růst nákladů je doprovázen relativním poklesem výdajů.*** Vyšší náklady mohou vzniknout např. dočerpáváním zásob z minulých let, které již nemají vazbu na výdaje uskutečněné v běžném účetním období, dále pak spotřebou materiálu získaného převodem od jiných útvarů, zaúčtovaným mankem a škodou, účtováním podílu mzdových nákladů do termínů vyúčtování, termínů odvodů daní, sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnance, účtování předpisu faktury do doby účtování o její úhradě, apod.,
- z výše uváděných příčin ***mohou být výdaje s náklady vyrovnány***, přičemž je tento zdánlivě pozitivní jev vyvolán růstem výdajů bez vzniku nákladů, u jiných účetních případů růstem nákladů neprovázený vznikem výdajů,
- ***náklady se do hospodaření nákladového střediska AČR účetně nepromítají.*** Nákladovému středisku jsou poskytovány služby nebo výkony, které se účtují na tíhu poskytovatele a tudíž se v účetnictví nákladového střediska vůbec neobjeví. Např. náklady AS p. o., účtované na Správce vojenského objektu, externí logistické služby, služby FA, opravy techniky, ale i odpisy (opotřebení) dlouhodobého majetku střediska, což se jako náklad reálně chová i bez ohledu na to, zdali jsme či nejsme tuto skutečnost ochotni akceptovat.

Je to jen část případů, které jsou předmětem záznamu v účetnictví jako jednoznačně určené hospodářské operace, přesto mohou být interpretovány, zejména ve vztahu k aktivitám, činnostem, ale i úrovni hospodaření nákladového střediska zkresleně. Tím naznačujeme rozmanitost praktické stránky hospodaření a o to více potřebu tyto jevy umět předvídat a řídit. V současném systému hospodaření rezortu může naprosto legitimně dojít k tomu, že náklady, tedy skutečná spotřeba

zdrojů, o které víme, že je již nezvratná, může u nákladového střediska nekontrolovatelně růst. Hypoteticky může i několikanásobně překročit objem vyčerpaných finančních prostředků v závěrečném bilancování na konci roku. A to dokonce bez toho, že by tato skutečnost měla vliv na negativní hodnocení hospodárnosti a efektivnosti. Připomínáme, že na straně vstupů *hospodárnost a efektivnost* hodnotíme pomocí nákladů, nikoli výdajů.

Asi jste si někteří z Vás již položili otázku, co je pro nás důležitější, zdali je to řízení pomocí nákladů nebo výdajů. Je skutečně nezbytné náklady neustále zdůrazňovat? Nepostačuje systém hospodaření hodnotit jen pomocí výdajů? Tento názor se totiž vyskytuje velmi často. V této fázi výkladu už asi víte, že je to špatně položená otázka. ***Obě tyto kategorie mají svůj význam, každá z nich má jiný ekonomický obsah, a proto plní naprosto rozdílné funkce.***

Odmysleme si pro tuto chvíli pro některé možná méně srozumitelný přístup k objasňování nákladů a výdajů a ověřme si jejich smysl na jednoduchém příkladu. Představte si vlastní podnikatelskou činnost, při které byste svým zaměstnancům ostentativně dávali najevo, že Vás podíl skutečné spotřeby výrobních faktorů (materiálu, energie, mezd apod.) *na jednotlivých výrobcích nebo službách* nezajímá, dokonce byste se bránili snaze jejich spotřebu měřit, hodnotit, porovnávat, a už vůbec ne někoho činit odpovědným v souvislosti se zvýšenou spotřebou. Asi nám dáte zapravdu, že je to příliš absurdní představa. Nebo podobný příklad ze soukromého života, např. ve vztahu k provozu vlastního vozidla. Při nákupu PHM provádíte výdaj finančních prostředků. V průběhu provozu nebo po dosažení cíle cesty zřejmě skutečnou a již nezvratnou spotřebu neustále kontrolujete. A určitě ji také s naprostou samozřejmostí poměrujete s normovanou. Spotřebujete-li na dovolené polovinu nádrže, velmi rychle si spočítáte, zdali tomu odpovídá počet ujetých kilometrů a kolik máte k dispozici na zbytek dovolené nebo na bezproblémový návrat domů. Pokud by k návratu postačovala polovina nádrže a přesto ji, „pro každý případ“, doplníte plnou, určitě po dojezdu nespotřebované PHM již nebudete spojovat s náklady na dovolenou. Váš poslední **výdaj** měl sice charakter nákupu PHM, budoucí **spotřebou, náklady** si však po určitou dobu můžete zajistit jinou činností, např. denní dojíždění do zaměstnání.

Bez ohledu na naše možnosti a přání, bez ohledu na to, zdali nákladům a nesčíslněkrát praxí ověřené teorii přisuzujeme správný význam, ***náklady při námi prováděných činnostech objektivně vznikají.*** Ať se nám to více či méně zamlouvá, bez ohledu na to, zdali umíme stanovovat a sledovat jejich objem, hospodářské prostředky (zdroje) se spotřebovávají neustále, a sice vždy ve vztahu k nějaké konkrétní činnosti. Zprostředkujeme-li metodicky odraz této skutečnosti, vytváříme si rozhodně širší prostor pro plné rozvinutí řídicích a rozhodovacích funkcí managementu. V opačném případě můžeme jen krčit rameny, případně se přít, výsledek je zaručeně tentýž. Propletenec, který

nerozuzlí ani celá armáda renomovaných odborníků a který se od pojetí racionálního hospodaření na míle vzdaluje.

5. Náklady a výdaje jako ekonomičtí ukazatelé¹³

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

Zdůrazňují, že ukazatel není bezprostředním, ale zprostředkovaným odrazem skutečnosti. Mezi objektivním ekonomickým procesem a ukazatelem mohou být ***mezistupně***, které určují jejich vzájemný vztah. Vezměme si například ***náklady***. Objektivním ekonomickým procesem, který je jejich základem, je *spotřeba národního bohatství*. Dosah tohoto procesu na ukazatele je zprostředkován dalším mezistupněm, *ekonomickou teorií*, pomocí kategorie hodnoty a vlastních nákladů. Zahrnuje však i takové položky, které mají negativní dopad na jejich výši, jako jsou např. penále, škody, úrok, apod. *Proto je potřebné zprostředkovávat i tuto skutečnost. Z toho tedy vyplývá nutnost rozlišovat mezi ekonomickým procesem a ukazatelem, který proces odráží.* Mohou totiž nastat případy, kdy se ukazatel vyvíjí jinak, než stejnojmenný objektivní proces. Tento rozpor může vzniknout v důsledku nepřesnosti zjišťování, nedostatku vhodných podkladů, nesprávnou metodikou zjišťování, jejich nesprávným hodnocením v následné analýze apod. Např. pokles nákladů nemusí signalizovat jen pozitivní jev. Platí to např. o snižování nákladů vyjadřovaných ukazatelem spotřeby materiálu v důsledku jeho nižší pořizovací ceny. Bohužel však také v důsledku jeho horší kvality, kterou tato cena objektivně vyjadřuje. Nebo jiný příklad. Nižší mzdové náklady mohou vzniknout nahrazováním pracovní síly v důsledku zavádění nových, investičně náročných technologií, přičemž jejich návratnost je nízká, mají vysoké odpisové zatížení apod. Proto je k ukazatelům potřebné přistupovat velmi citlivě, ***protože i ten relativně nejsyntetičtější odráží pouze určitý aspekt ekonomické reality.*** Proto by si každá organizace měla vypracovat *komplexní systém ukazatelů*, odvozený z ekonomické vědy a praxe, vhodně jej doplňovat, kombinovat a hodnotit tak, aby úplně a věrně odrážel ekonomickou realitu organizace.

I v AČR objektivně probíhají reálné ekonomické procesy, jejichž odraz je při ***současné kategorizaci ukazatelů*** zprostředkováván nedostatečně, a jak již bylo řečeno, s obsahovým pojetím ekonomické racionality, vyjadřované hospodárností, efektivností a účelností, mají málo co

¹³ KUNC, S. Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky. Brno: Univerzita obrany, 2007. s. 86-87. ISBN 80-7231-168-9.

společného. Odráží jen dílčí pohled bez vazby na logickou strukturu ostatních ukazatelů, jejich hierarchii a vzájemnou podmíněnost. Nejsou proto ani předmětem kvalifikovaného rozboru (analýzy). A pokud přece jen ano, poskytují nedokonalý nebo zkreslený obraz o tom, s jakou racionalitou byly zdroje využity.

6. Praktický význam řízení pomocí nákladů¹⁴

Výdajový systém hospodaření rezortu umožňuje hodnotit ***úroveň hospodaření jen ve vztahu k rovnoměrnému plnění ukazatelů (limitů rozpočtových výdajů) rozpočtového roku.*** Námitce, že i ve vztahu k aktivitám a k prvkům ekonomické racionality dovedeme oponovat již na základě toho, co bylo v předchozích částech vysvětleno.

Kdežto řízení pomocí nákladů umožňuje paralelně, v reálném čase hodnotit ***úroveň hospodaření ve vztahu k plánovaným, rozpracovaným a ukončeným aktivitám (činnostem)*** na bázi ekonomické racionality. Tedy ve vztahu k hospodárnosti a efektivnosti plnění ***věcných úloh***, což naplňuje cíle ekonomického řízení.

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

Příliš nás nectí, že se pro tento neuskutečnitelný způsob řešení snažíme získávat funkcionáře nákladových středisek. Vzpomeňme si jen na opakované výzvy v preambulích závazných dokumentů. Pak je jen přirozené, že se jim problémy jeví jako nesmírně složité a v důsledku toho neřešitelné. Příčinou je i skutečnost, že budoucí potřeba zdrojů se primárně neopírá o analýzu a schválenou (objektivní) kalkulaci nutných faktorů spotřeby (nákladů) a až poté se transformuje do rozpočtových výdajů, na které „slyší“ státní rozpočet. Takovýmto modelem stanovený objem nákladů a následně výdajů by tvořil jen parciální část celkových výdajů AČR (týkal by se běžných výdajů a mohl by dokonce uvažovat s dispozicí skladových zásob, které by snižovaly požadavky na rozpočet, nezahrnoval by však výdaje s odloženou spotřebou, nekalkulovatelné výdaje, úhrady závazků do struktur NATO apod.), čímž zároveň odpovídáme na očekávanou námitku, která je stále ještě chybně,

¹⁴ KUNC, S. Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky. Brno: Univerzita obrany, 2007. s. 87-89. ISBN 80-7231-168-9.

bohužel však velmi často fixována představou o shodném obsahu finančních toků a spotřeby (výdajů a nákladů). Tuto skutečnost jsme si již objasnili výše. Všimněme si však, jaký zajímavý efekt by se v případě **řízení pomocí nákladů** na konkrétní aktivity mohl dostavit.

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

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

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

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

Hodláme-li prosadit myšlenku začlenění některých z uvedených přístupů do praktické stránky ekonomického řízení AČR, nemůžeme přehlížet jejich společný princip, postavený na racionálním využívání vzácných zdrojů a vyjadřovaný *účelnou a účelovou spotřebou*, ale i způsob nakládání s nimi „zarámovaný“ do systémových pravidel, přístupů; ale to bychom se už vraceli na začátek.

ZÁVĚR

V daném tématu jsme si vysvětlili podstatu ekonomických kategorií náklady a výdaje, výdajový a nákladový systém hospodaření a jejich vazbu na účetnictví. Taktéž jsme si charakterizovali náklady a výdaje jako účetní položku a jako ukazatel pro ekonomické řízení. Objasnili jsme si postavení manažera v AČR ve vztahu k možnostem svými rozhodnutími přímo ovlivňovat výsledky racionálního ekonomického chování.

Literatura:

Základní:

- KUNC, S. Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky. Brno: Univerzita obrany, 2007. 192 s. ISBN 80–7231–168-9.

Doporučená:

- SHROLL, R. BÁČA, J., JANOUT, J. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha: SNTL, 1990. ISBN 80-03-00382-2.

Úkoly pro samostatnou práci:

1. Umět vysvětlit pojmy náklady a výdaje.
2. Kde lze sledovat výdaje a kde náklady.
3. Nastudovat členění nákladů
4. Zamyslete se nad tím, zda je možné provádět ekonomické řízení dle výdajů či nákladů a toto dokázat odůvodnit.
5. Objasněte pojem ekonomický ukazatel.
6. Uveďte příklady ekonomických ukazatelů.
7. Můžete vysvětlit praktický význam řízení pomocí nákladů.
8. Objasněte, proč je nutné rozlišovat mezi ekonomickým procesem a ekonomickým ukazatelem.
9. Pokuste se objasnit důvod vývoje ekonomického řízení, proč dochází k přechodu od výdajů k nákladům i ve veřejném sektoru.