

Studijní opora

Název předmětu: Financování a ekonomické řízení

Téma: T8

Místo a úloha ekonomického řízení

Vzdělávací cíl:

Cílem přednášky je vymezit systém ekonomického řízení jako součást ekonomického systému nákladového střediska AČR. Dále zpřesnit toto obecné vymezení. Objasnit cíle ekonomického objektu, tj. cíle ekonomického systému, s čímž úzce souvisí systém ekonomického řízení.

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

Obsah:

Úvod

0. Nový pohled na armádu

1. Ekonomické řízení nákladového střediska AČR v kontextu rozpočtového procesu

2. Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi zpracování podkladů

3. Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi realizace rozpočtu

4. Vymezení systému ekonomického řízení nákladového střediska

5. Prvky a vazby v systému ekonomického řízení nákladového střediska

6. Funkce systému ekonomického řízení nákladového střediska

7. Ekonomická struktura nákladového střediska jako předpoklad konstituování systému ekonomického řízení

Závěr

ÚVOD¹

Pevnou a neodmyslitelnou součástí řízení každého cílově zaměřeného subjektu je ekonomické řízení. V symbióze lidí a věcných prvků probíhají procesy ekonomické povahy, které musí být řízeny. Jejich výsledkem by měla být ekonomicky správná rozhodnutí s ohledem na nedostatek a tím pádem i vzácnost zdrojů. Potřeba permanentního rozhodování managementu o jejich efektivní alokaci je objektivně vynucena zákonitým rozparem mezi potřebou zdrojů a jejich dispozicí. Nemůže tomu být jinak ani v podmínkách hospodaření nákladového střediska AČR, jako relativně samostatného subjektu, hospodařícího v organizační struktuře organizační složky státu.

Dynamiku systému ekonomického řízení nákladového střediska možno v podmínkách vojenské praxe spatřovat v opakovaných cyklech rozpočtového procesu, periodicky se opakujících vždy po linii plánování, schvalování a rozdělování zdrojů, realizace, kontroly a závěrečného hodnocení. Zmiňované fáze rozpočtového procesu v intervalu rozpočtového roku mohou být chápány jako naplňování jednotlivých funkcí řízení a proto není samo sebou, že jsou sekvenčně řazeny v časové ose plnění úloh. Jedná se o řízení procesů ekonomické povahy.

Znalost struktury ekonomického systému nákladového střediska je základním předpokladem pro konstituování ekonomického řízení, které spolu se souborem vhodně zvolených ukazatelů při využití nákladové popř. manažerského účetnictví může přispět k zlepšení stavu hospodaření nákladového střediska.

0. Nový pohled na armádu²

Po uplynutí 20 let transformace společenského a ekonomického systému naší společnosti, projevujících se v rozsáhlých změnách soukromého i veřejného sektoru, by bylo možné očekávat, že i ekonomický systém Armády České republiky bude v plném rozsahu tyto změny odrážet. Bylo by také pochopitelné, že se na armádu bude pohlížet nejen jako na subjekt veřejného sektoru, ale i jako na ekonomický subjekt, který se plně adaptuje na podmínky nového ekonomického prostředí.

Celá řada nastolených problémů vojensko-ekonomického charakteru byla řešena, přesto však názory na řešení dalších doposud nebyly uspokojivé a jednoznačně sjednoceny. Tato nejednotnost

¹ OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 15-16. ISBN 978-80-260-3277-9.

² OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 8. ISBN 978-80-260-3277-9.

má kořeny především v nedocení významu naléhavosti plně respektovat změnu v novém postavení armády jako ekonomického subjektu. Na armádu v nových národohospodářských podmínkách musí být pohlíženo jako na ekonomický, vnitřně bohatě diferencovaný systém, ve kterém dochází k tokům lidského a fyzického kapitálu a transformačním procesům. Nejzřetelněji je tato skutečnost postřehnutelná na úrovni vojenských útvarů a zařízení, které tvoří „nosnou kostru“ armády. Takové to pojetí pak nechápe ekonomiku armády a vojenských útvarů jen jako „prostor pro vytváření podmínek pro činnost“, ale jako „prostor pro aplikaci nástrojů ekonomického řízení, využívaných v podnikové sféře soukromého sektoru, která bude vyvolávat stimuly, k tomu, aby velitelé vojenských útvarů pociťovali osobní odpovědnost za hospodárné a efektivní využívání materiálních, lidských a finančních zdrojů jim svěřených k zabezpečení úkolů výcvikového roku“.

Podcenění významu systémového přístupu při přeměně ekonomického systému Armády České republiky vedlo k vědomému či nevědomému upřednostnění vojensko-odborných přístupů před přístupy založenými na propojení poznatků managementu, teorie účetnictví a ekonomické vědy. **Tato situace má za následek, že doposud nebyly dokončeny potřebné kroky, které by vytvořily předpoklady pro reálné naplnění obsahu ekonomického řízení v podmínkách Armády ČR jako celku, tak na úrovni jednotlivých vojenských útvarů.**

1. Ekonomické řízení nákladového střediska AČR v kontextu rozpočtového procesu³

Ekonomický systém a ekonomické řízení jednotlivých útvarů a zařízení je determinován skutečností, že se jedná o součásti organizační složky státu. Jde o systém se specifickými vlastnostmi, které se projevují jak v řízení, tak i v hospodaření. Struktura tohoto systému vychází z liniově-štabní struktury s výraznými prvky centralizace. Doposud vysoká míra centralizace se promítá výrazně v systému rozpočtování a finančního zabezpečení i na úrovni vojenských útvarů.

Vojenský útvar v kontextu tohoto předmětu je chápán jako součást vyššího celku, kterým je Armáda ČR. Mohli bychom však také hovořit i o resortu Ministerstva obrany. Z pohledu zkoumaného problému bude soustředěna pozornost na organizační složku státu, respektive na její součásti,

³ OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 27-36. ISBN 978-80-260-3277-9.

kterými jsou jednotlivé útvary Armády ČR.⁴ Tento vyšší systém je však tvořen i dalšími prvky, které mají odlišný ekonomický charakter. Zde se má na mysli způsob jakým získávají prostředky na svůj provoz a rozvoj. Tento odlišný charakter sice nevylučuje jejich zařazení do předmětu zkoumání, ba právě naopak. Ale pro zachování homogenosti předmětu zkoumání, budeme od těchto prvků abstrahovat⁵. Na útvar lze také pohlížet jako na ekonomický systém, který má svou vnitřní strukturu a vazby a zároveň funguje jako součást systému vyššího, který ho ovlivňuje z vnějšku. Vnější prostředím je ekonomický systém resortu, který funguje na základě principů a pravidel, která jsou vymezena obecnými zákony, vyhláškami a interními normativními akty Ministerstva obrany a jeho organizačních útvarů. Ekonomický systém jak na úrovni resortu, tak na úrovni nákladového střediska by se měl chovat takovým způsobem, aby zdroje, kterými mimo jiné disponuje, byly využívány efektivně, hospodárně a účelně. K tomuto chování by mělo přispívat ekonomické řízení.

Základním krokem pro zajištění naplnění poslání a úkolů útvaru je sestavení rozpočtu. Vojenské útvary (nákladová střediska) lze svou ekonomickou podstatou chápat jako relativně samostatné hospodářské organizace, které veškeré své prostředky na provoz získávají ze státního rozpočtu. Tento rozpočet lze pojímat jednak jako finanční plán, který by měl zajistit dostatečnost prostředků pro útvar, jednak jako bilanci příjmů a výdajů.

Ekonomická stránka existence vojenských útvarů je ohraničena základním legislativním rámcem, který je tvořen mimo jiné následujícími dokumenty:

- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla),
- zákon č. 219/2000 Sb. o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích,
- zákon o státním rozpočtu České republiky, platný pro daný fiskální rok,
- zákon č. 320/2001 Sb., ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole),
- vyhláška č. 560/2006 Sb., o účasti státního rozpočtu na financování programů reprodukce majetku,

⁴ Organizační složku státu – Ministerstvo obrany tvoří organizační útvary Ministerstva obrany, vojenské správní úřady, úřady a vojenské školy, vojenské útvary, vojenská zařízení a vojenské záchranné útvary, Vojenská policie, Vojenské zpravodajství a další orgány v působnosti Ministerstva obrany.

⁵ Jde o příspěvkové organizace a státní podniky, které Ministerstvo obrany zřizuje.

- vyhláška č. 131/2001 Sb., kterou se stanoví rozsah a struktura údajů pro vypracování návrhu zákona o státním rozpočtu a termíny jejich předkládání,
- vyhláška č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků,
- vyhláška č. 323/2002 Sb., ve znění vyhlášky č. 568/2002 Sb., vyhlášky č. 484/2003 Sb. a vyhlášky č. 440/2006 Sb., o rozpočtové skladbě.

Uvedené dokumenty (jedná se o neúplný výčet) jsou pak dále rozpracovávány interními dokumenty a normativními akty (např. rozkazy ministra obrany⁶, odbornými nařízeními apod.), které tyto zákony uvádějí do specifické praxe resortu Ministerstva obrany.

Věcná stránka činností vojenských útvarů je ve skutečnosti výstupem široké palety navzájem propojených procesů, ke kterým neodmyslitelně patří i procesy ekonomické. Tyto ekonomické procesy se nemohou uskutečňovat bez vstupů, tedy zdrojů a uvážlivého nakládání s nimi. Základním zdrojem financování jsou prostředky státního rozpočtu, rozpočtové kapitoly Ministerstva obrany. Realizaci finančního zabezpečení útvarů zajišťuje ekonomická sekce Ministerstva obrany prostřednictvím finanční služby, kterou tvoří finanční orgány příslušných stupňů a Agentura finanční. Současně se na něm ve vymezeném rozsahu podílí příslušní velitelé vojenských útvarů a jim podřízení odborní funkcionáři.

Prostředky státního rozpočtu jsou deponovány na účtech jednotlivých poboček České národní banky a z nich jsou realizovány výdaje k finančnímu zabezpečení úkolů stanovených příslušnému vojenskému útvaru v běžném roce. Jejich financování však předchází rozpočtování útvarů, na které navazuje souhrn činností a stanovených postupů rozpočtového procesu, jehož výsledkem je rozpis limitovaných finančních zdrojů ze státního rozpočtu v kapitole Ministerstva obrany. Členění rozpisu je strukturováno podle základních ukazatelů a bilancí závazných pro všechny rozpočtové subjekty. Na úrovni útvarů jsou stanoveny limity rozpočtových prostředků, které jsou nepřekročitelné, resp. k možným změnám může docházet jen prostřednictvím rozpočtových opatření ve smyslu rozpočtových pravidel. Vojenský útvar pak hospodaří v rámci jemu stanovených limitů schváleného rozpočtu.

⁶ Jako např. rozkazem Ministra obrany č.72/2012

Odborné nařízení pro rozpočtování v resortu Ministerstva obrany ČR na příslušný rok vydává SE MO.⁷ Vymezuje nejen subjekty rozpočtování (od hlavních správců dílčích rozpočtů a správců dílčích rozpočtů do úrovně nákladových středisek, až po samostatné organizační složky), ale i základní vstupní dokumenty, dle kterých se rozpočtování řídí:

- Vládou ČR schválený nepřekročitelný výdajový a příjmový rámec na příslušné roky,
- metodické usměrnění MF ČR k sestavení návrhu zákona o státním rozpočtu na příslušný rok, které stanoví minimální objem celkových příjmů, nepřekročitelný objem celkových výdajů, z toho výdaje na výzkum a vývoj, respektive stanoví i další výchozí ekonomické parametry.
- střednědobý plán činnosti a rozvoje resortu MO (dále jen SdP),
- záměr plánu činnosti resortu MO na daný rok,
- akviziční plán centrálních dodávek (APCD),
- platná Rozpočtová skladba Ministerstva obrany, která vymezuje druhové a odvětvové třídění příjmů a výdajů (včetně všech příloh),
- struktura programů činnosti resortu MO,
- číselník aktivit MO,
- číselník nákladových středisek pro rozpočtování a jejich přiřazení v rámci programů/podprogramů,
- číselník spotřebovávajících vojenských útvarů, včetně jejich přiřazení k nákladovému středisku,
- číselník komodit a jejich přiřazení k RPP,
- číselník finančních standardů,
- číselník programů reprodukce majetku,
- číselník střednědobých cílů,
- číselník cílů

⁷ Sekce ekonomická Ministerstva obrany České republiky. *Odborné nařízení pro rozpočtování v resortu Ministerstva obrany na rok 2009*. Č.j. 350-9/2008-8201. s. 8-10.

- účtový rozvrh.

Rozpočtový proces má následující fáze^{8,9,10} (Přestože každá z nich má svůj význam, pozornost bude zaměřena jen na ty, které se přímo dotýkají vojenského útvaru jako nákladového střediska):

- přípravná fáze,
- fáze zpracování podkladů,
- fáze vypracování kapitolního sešitu a jeho projednání v PSP ČR včetně přijetí zákona o státním rozpočtu na rok ...,
- fáze rozpisu závazných ukazatelů rozpočtu MO na rok ...,
- fáze realizace rozpočtu MO (a změnového řízení),
- fáze zúčtování finančních vztahů (se státním rozpočtem a vypracování, projednání a schválení závěrečného účtu za kapitolu MO).

Po přípravné fázi, která zahrnuje období prací na základních vstupních dokumentech a jejich vydání (centrálním řízením resortu), přípravu počítačové podpory pro zpracování kalkulačních listů a centrálně rozpočtované výdaje (včetně účelových výdajů) a systematické proškolení jednotlivých subjektů rozpočtování, následuje **fáze zpracování podkladů** u subjektů rozpočtování.

Vyznačuje se etapou **kalkulace - rozpočtování (výdajů a příjmů)**, sběrem dat (v elektronické podobě), vyhodnocením dat a optimalizací výdajů na požadované objemy schválené „Predikce limitů výdajů“ prostřednictvím tzv. iteračního procesu.

Kalkulačním procesem rozpočtování^{11,12} se rozumí kalkulování **vlastních výdajů podle stanovených pravidel** u všech kalkuluujících subjektů. Proces je ukončen sběrem dat, jejich agregací

8 DUŠEK, Jiří. Státní rozpočet a rozpočtování v resortu Ministerstva obrany (díl II). Brno: Vojenská akademie, 2001. s. 66-69.

⁹ Sekce ekonomická Ministerstva obrany České republiky. *Odborné nařízení pro rozpočtování v resortu Ministerstva obrany na rok 2009*. Č.j. 350-9/2008-8201. s. 8-11.

¹⁰ HOLCNER, Vladan., OLEJNÍČEK, Aleš. a kol. Základy ekonomiky obrany státu. Brno: Univerzita obrany v Brně, 2011. s. 59-77. ISBN 978-80-7231-817-9.

¹¹ DUŠEK, Jiří. Státní rozpočet a rozpočtování v resortu Ministerstva obrany (díl II). Brno: Vojenská akademie, 2001. s. 62-63.

a po vyhodnocení jsou jeho výsledky vstupem pro iterační proces rozpočtování. Základem kalkulace jsou finanční standardy pro jednotlivé druhy běžných výdajů. Údaje kalkulačních listů návrhu rozpočtu výdajů v oblasti programového financování (včetně programů výzkumu a vývoje evidovaných v informačním systému programového financování) vyplní správci programů a podprogramů na základě dat uvedených v Informačním systému programového financování. Rozpočtování výdajů v kalkulačních listech je propojeno se systémem **finančních standardů**, které lze obecně charakterizovat jako normovou metodu pro regulaci výdajů. Standardy jsou vázány k určitému výkonu (např. náklady na jeden kilometr provozu, jednu provozní hodinu, jednu letovou hodinu apod.) nebo k určitému časovému období (celoročním výdajem je např. hodnota dálniční známky na rok, výstrojní body pro VZP apod.). Finanční standard je nákladovou normou, která obsahuje dvě složky, tj. věcnou a hodnotovou. **Věcná složka** je naturálním vymezením spotřeby, která je definována v určité adekvátní jednotce a veličině (množství v ks, hmotnost v kg, objem v litrech, čas v hodinách). **Hodnotová složka** vyjadřuje vymezení spotřeby v peněžním vyjádření. Rozdělení kalkulací je následující:

- **Decentrálním způsobem** (tj. cestou nákladových středisek) se kalkulují jednotlivé výdajové kategorie osob, které jsou založeny na užití finančních standardů, dále pak provozní výdaje, výdaje na nemovitou infrastrukturu a ekologie.
- Centrálním způsobem se kalkulují platové prostředky VZP a OZ, ostatní osobní výdaje, pojistné a přiděl do FKSP, ostatní neinvestiční výdaje a další výdaje.

Potřeba modernizace a obnovy technických zařízení, výbroje se děje cestou **programového financování** (zahrnuje kapitálové a v poslední době se zaprogramovávají i běžné výdaje související s pořízovanou investicí), které je realizováno centrálním způsobem.

Kalkulace příjmů a výdajů na příslušný rozpočtový rok a dva následující roky se provádí maximálně do výše limitů stanovených v „Střednědobém plánu“. V odborném nařízení pro rozpočtování je stanoveno, že je nutné dodržovat obecné **zásady efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti plánovaných výdajů** a tak vytvářet podmínky pro reálnou alokaci prostředků k plnění úkolů a dosahování cílů stanovených pro resort MO.

Proces sběru dat k sestavení návrhu rozpočtu kapitoly Ministerstva obrany a sestavení střednědobého výdajového rámce státního rozpočtu kapitoly Ministerstva obrany probíhal pomocí

¹² Sekce ekonomická Ministerstva obrany České republiky. *Odborné nařízení pro rozpočtování v resortu Ministerstva obrany na rok 2009*. Č.j. 350-9/2008-8201. s. 9.

aplikačního programového vybavení - Subsystem návrhu rozpočtu 99 (kalkulační listy), (APV SNR 99). Sběr dat formou kalkulačních listů probíhal od prvotních zpracovatelů (vojenských útvarů) cestou nadřazených složek v rámci organizační struktury až na úroveň hlavních správců dílčího rozpočtu (HSDR). Nadřazené orgány až do úrovně HSDR, odpovídající za správnost údajů, provedli verifikaci předložených dat a jejich iteraci na stanovené závazné limity a věcnou kontrolu úplnosti dat jejich správnosti a návaznosti na stanovené úkoly. Po provedené kontrole úplnosti a věcné správnosti předkládali HSDR a další určené subjekty rozpočtování data pořízená prostřednictvím APV SNR 99 na odbor rozpočtu sekce ekonomické Ministerstva obrany (OR SE MO). V současné době je tvorba návrhu rozpočtu integrována do finančního informačního systému (FIS) a probíhá prostřednictvím modulu podpory kalkulací rozpočtu (PKR).

Velitel jako rozpočtový kompetent má tedy především za povinnost vyjádřit své potřeby pro **ostatní mandatorní výdaje**, které se odvíjejí od počtů osob a specializace činnosti útvaru a dále kalkuluje **základní režii**, tj. zabezpečení základního života, která je vesměs navozena finančními standardy. Je nutné poznamenat, že se tak děje prostřednictvím druhového a odvětvového třídění výdajů, které stanovuje rozpočtová skladba. Dále pak velitel-rozpočtový kompetent kalkuluje finanční nároky na jemu uložené věcné úkoly, tedy **kalkuluje výdaje na activity**. To znamená, že k věcně stanoveným činnostem-výstupům útvaru jsou přiřazeny finanční potřeby, které jsou kalkulovány zejména v souladu se stanovenými finančními normami a předpisy, při zohlednění specifických podmínek ovšem.

Problematickým místem v návrhu rozpočtu je kvalita **kalkulace výdajů na výcvik**. Tento stav je způsoben v důsledku působení několika příčin: základní příčinu lze spatřovat v nedokonalém systému **dekomponování věcně stanovených úkolů** v informačním toku shora dolů před obdobím, kdy je zpracováván kalkulační list. Velitel útvaru musí tyto informace pro decentralizované rozpočtování mít anebo musí mít informaci o tom, že některý úkol vyšší priority je zabezpečen z centrální úrovně (jde většinou o průřezové úkoly celorezortního rozsahu, velká cvičení, mezinárodní activity apod.). Zde je ovšem další slabina, která se projevuje v dosud plně neuplatňované konkretizaci výdajů při tvorbě rozpočtu, tj. rozpočtování centrálním plánovatelem, např. sekcemi MO, na nákladová střediska konečných uživatelů-realizátorů stanovených úkolů. V daném příkladě se zaměřují pojmy rozpočtování a financování, které je třeba důsledně odlišovat.

Rozpis rozpočtu kapitoly^{13,14} se provádí v souladu se závaznými ukazateli kapitoly Ministerstva obrany stanovenými Ministerstvem financí ČR v návaznosti na proces kalkulace a úprav v jejím rámci. Rozpis je proveden podle platné rozpočtové skladby. Rozpočtové výdaje kapitoly Ministerstva obrany se rozepisují ve formě finančních limitů podle jednotlivých rozpočtových podpoložek a paragrafů rozpočtové skladby Ministerstva obrany v členění na:

- **Kapitálové výdaje** (z kapitálových výdajů se sestavuje plán investičních nákupů). Kapitálové výdaje se rozepisují do úrovně hlavních správců dílčího rozpočtu, kteří zároveň obdrží jejich věcnou náplň včetně finančního vyjádření.
- **Běžné výdaje decentralního charakteru** se rozepisují do úrovně jednotlivých nákladových středisek hlavních správců dílčího rozpočtu a běžné výdaje centrálního charakteru se rozepisují až do úrovně hlavních správců dílčího rozpočtu. Z nich se pak sestavuje plán běžných nákupů.

Fáze realizace rozpočtu Ministerstva obrany navazuje na výše zmiňovanou fázi rozpisu rozpočtu kapitoly, který jak již bylo výše uvedeno, představuje rozpis závazných ukazatelů rozpočtů a slouží k zajištění financování potřeb resortu Ministerstva obrany na jednotlivá nákladová střediska, tedy vojenské útvary. Tato činnost je nedílnou součástí finančního informačního systému, kterým jsou nákladová střediska prostřednictvím Agentury finanční propojena s centrálním zúčtováním na Ekonomické sekci Ministerstva obrany. V průběhu roku je fáze realizace rozpočtu mimo jiné řízena podle **Odborného nařízení k provádění změnového řízení rozpočtu kapitoly Ministerstva obrany na patřičný odpovídající rozpočtový rok**. Změnovým řízením se rozumí proces, v němž dochází k operativním změnám stanovených závazných ukazatelů a závazných limitů finančních prostředků u jednotlivých nákladových středisek.¹⁵ Cílem těchto procesů je průběžné usměrňování hospodaření a vytváření optimálních finančně ekonomických podmínek všem součástem organizační složky státu pro naplňování úkolů daného roku.

¹³ Sekce ekonomická Ministerstva obrany České republiky. Odborné nařízení k rozpisu státního rozpočtu kapitoly 307 – Ministerstvo obrany na rok 2007 a hospodaření s rozpočtovými prostředky. Č.j.: 1103-10/2007/DP-8201. Praha: Ministerstvo obrany, 2007. 20 s. + přílohy.

¹⁴ Sekce ekonomická Ministerstva obrany České republiky. Odbor financování a účetnictví. Účtový rozvrh resortu Ministerstva obrany ČR. platný od 1. 1. 2008. Č.j. 50148–28/2007/DP–8201. 186 s.

¹⁵ Sekce ekonomická Ministerstva obrany České republiky. Odbor financování a účetnictví. *Odborné nařízení k provádění změnového řízení rozpočtu kapitoly Ministerstva obrany v roce 2005*. Č.j.: 327-2/2005/DP-8201. 23 s. + přílohy.

Každé nákladové středisko během roku hospodaří s prostředky, které byly jemu přiděleny na základě plánovací fáze rozpočtového procesu. K tomu, aby tato hospodářská činnost nákladového střediska byla postižitelná a kontrolovatelná, slouží účetní systém. Může být definován jako informační systém, který poskytuje spolehlivé a úplné informace o stavu, struktuře a pohybu majetku, ať už z pohledu statického, dynamického, hodnotového nebo věcného. Účetní systém je výchozím bodem pro řízení, tj. plánování, organizování a kontrolu organizace. Dává tím možnost objektivně informovat o činnosti nákladového střediska. Nákladové středisko je nejnižším prvkem rozpočtového úseku, o kterém se účtuje, tzn. prvek, za který se sestavuje návrh rozpisu rozpočtu, za který se sleduje čerpání rozpočtových výdajů a příjmů, stav a pohyb majetku. Povinností NS je vyhotovovat a předkládat účetní doklady a doklady zachycující stav a pohyb majetku. Na způsobu správného vyhotovení a předložení účetního dokladu závisí nejen včasnost realizace oprávněných požadavků, ale i rychlost finanční informace.

Mezi nákladovým střediskem a Agenturou finanční (AF) probíhá tok účetních dokladů i zpětná vazba. AF proplácí na základě účetních dokladů oprávněné náležitosti nebo vrací doklady k doložení, opravení.

AF komplexně zabezpečuje finanční požadavky nákladových středisek, zabezpečuje systém kontroly a předkládá ekonomické informace jednotlivým velitelským stupňům pro jejich rozhodovací procesy v ekonomické oblasti. V systému podvojného účetnictví AF plní úlohu všeobecné účtárny, ta ve své podstatě představuje plnění úkolů finanční, mzdové a investiční účtárny.

V okamžiku fáze realizace rozpočtu má nákladové středisko – vojenský útvar, stanoveny úkoly, vycházející z „Ročního plánu organizačního celku“, zároveň má přiděleny limity čerpání finančních prostředků (předpokládá se rovnoměrné čerpání). Míra autonomie hospodaření s přidělenými prostředky je také dána poměrem mezi tzv. mandatorními výdaji, které musí být realizovány (zpravidla podle stanovených pravidel) a u nichž možnosti velitele ovlivňovat jejich racionalitu jsou minimální, až téměř nulové. A tzv. ostatními výdaji, u kterých autonomní alokace je umožněna. Často se však můžeme setkávat s názory, že kvůli takovým to malým částkám nemá smysl se snažit „něco“ ekonomicky řídit. Zde však dochází k zásadnímu nepochopení podstaty ekonomického řízení. Hospodárnost, úspora finančních prostředků je pouze jen jeden z cílů ekonomického řízení. Jsou zde i další. Jakou míru efektu přináší tyto mandatorní výdaje, jakou částí se podílí na naplňování stanovených úkolů. Jakých výsledků je s nimi dosahováno. Zatím však nákladová střediska nedisponují ekonomickými nástroji, které by jim tyto informace byly schopny poskytnout.

Fáze zúčtování finančních vztahů se státním rozpočtem je závěrečnou etapou rozpočtového procesu resortu. Nákladová střediska jsou povinna předkládat údaje potřebné pro průběžné hodnocení plnění státního rozpočtu. Státní závěrečný účet je pak vrcholnou formou plnění ukazatelů státního rozpočtu předchozího roku^{16,17}. Přílohu státního závěrečného účtu tvoří, kromě jiného, i vyhodnocení závazných a dílčích specifických ukazatelů příjmů a výdajů kapitoly 307 s uvedením jednotlivých rozpočtových opatření ministerstva financí v jednotlivých čtvrtletích. V oblasti **běžných výdajů** je provedeno vyhodnocení podle jednotlivých skupin výdajů, tj. mzdové prostředky včetně limitů regulace zaměstnanosti a souvisejících výdajů, důchody a ostatní sociální dávky, **ostatní neinvestiční výdaje podle struktury uvedené v návrhu rozpočtu**. Ve fázi zúčtování finančních vztahů je více než v kterékoliv jiné fázi rozpočtového procesu zřejmý vliv centrálního řízení, naprosto jednoznačně určující úkoly velitelům v závěrečném období rozpočtového roku. Pro závěr roku vydává Sekce ekonomická MO ČR tzv. „Přehled úkolů a termínů jejich plnění, k uzavření finančního hospodaření roku a Ředitel odboru financování a účetnictví SE MO ČR tzv. „Metodické pokyny pro uzavření finančního hospodaření roku“, které jsou cestou Agentury finanční metodicky upřesňovány příslušným nákladovým střediskem.

Metodické pokyny v úvodní části vysvětlují jejich cíl zaměřený na koordinaci a usměrnění činností všech subjektů rozpočtového úseku MO **k zajištění optimálního plnění rozpisu rozpočtu kapitoly Ministerstva obrany ČR, rovnoměrného hospodaření a efektivního čerpání rozpočtových**

¹⁶ DUŠEK, Jiří. Prosadí se sledování hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti výdajů v rezortu MO? *Vojenské rozhledy*. 2006, roč. 15, č. 3, s. 93-94. ISSN 1210-3292.

¹⁷ Velmi ilustrativní příklad toho jak je zatím systém ekonomického řízení vzdálen cílovému stavu dokazuje např. forma vyhodnocení „Výcviku pilotů taktického letectva“. **Forma jakou je na centrální úrovni vykazováno toto hodnocení, zákonitě ovlivňuje formu vykazování a rozborové činnosti na koncovém prvku, tedy nákladovém středisku.** Z vyhodnocení se tedy dozvídáme, že: skutečné čerpání na zabezpečení výcviku bylo ve výši 1 177 mil. Kč, z toho v oblasti programového financování ve výši 827 mil. Kč a v ostatních běžných výdajích 349 mil. Kč, prostředky byly použity na odbornou literaturu, pořízení kombinéz, výpočetní techniku, opravy leteckých motorů a nákup náhradních dílů, nákup materiálu pro provoz, údržbu a opravy nemovitého majetku, fotografický materiál, PHM, dlouhodobé kurzy v tuzemsku i v zahraničí, školení techniků, čištění letecké a jiné techniky a opravy a udržování movitého majetku. Tento přístup vychází z hlediska klasifikace rozpočtových položek a podpoložek a pro vyhodnocení ukazatelů hospodárnosti, efektivnosti nebo účelnosti je zcela nevyhovující. Aby vyhodnocení v závěrečném účtu bylo odpovídající pro potřeby reálného zhodnocení efektivnosti, hospodárnosti a účelnosti, mělo by být formulováno následovně:

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

prostředků v závěru roku a uzavření rozpočtového roku v souladu s pokyny MF ČR. Nejde však o nic jiného než o technické zvládnutí termínovaných úloh spočívajících:

- v porovnávání útvarové evidence přidělených limitů a čerpání s evidencí AF,
- ve stanovení postupů v závěrečných fázích roku při realizaci „Rozhodnutí o rozpočtovém opatření“,
- v realizaci úprav limitů nákladových středisek z úrovně ředitele AF,
- v realizaci výdajů v oblasti platů a ostatních peněžních náležitostí,
- v realizaci ostatních plateb za provedenou práci,
- v termínech vyúčtování stálých záloh apod.

Nastavení současného systému hospodaření v AČR se sice formálně hlásí k hospodárnému, efektivnímu a účelnému využívání veřejných prostředků, ale jak bude dále ukázáno, nejsou splněny základní systémové předpoklady, které by dosažitelnost těchto cílů garantovaly.

Když v dalším postupu zredukujeme centrálně řízený rozpočtový proces jen na fáze, **které se přímo dotýkají konkrétních nákladových středisek rozpočtového úseku MO** a propojíme je s očekávaným plněním (managementem NS) funkcí ekonomického řízení (plánování, organizování a kontrola), budeme možné lépe popsat nedostatky, které jsou zjevnými příčinami nízké úrovně ekonomického myšlení a přetrvávajících ekonomických problémů. V následující části se budeme ptát nakolik je možné ve vybraných etapách rozpočtového procesu na úrovni nákladového střediska naplňovat cíle základních funkcí řízení (tj. plánovat, organizovat, motivovat a kontrolovat).

2. Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi zpracování podkladů¹⁸

Ve fázi zpracování podkladů u nákladového střediska je charakterizována etapou kalkulace rozpočtových příjmů a výdajů. Management nákladového střediska povinně a podle centrálně stanovené metodiky **plánuje – rozpočtuje druhové výdaje**. Mohlo by se také říci, že plánuje budoucí realizaci. Mělo by být totiž naprostou **samozřejmostí, že zahájení této fáze rozpočtování je**

¹⁸ OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 36-39. ISBN 978-80-260-3277-9.

doprovázeno dokonalou představou o úlohách výcvikového roku a následně odvozenou znalostí potřeby zdrojů na jejich uskutečnění. Na pohled logická záležitost se jeví naprosto jinak, uvědomíme-li si, že v důsledku centrálního pojetí je management nákladového střediska jakoby částečně omezen v rozhodování o budoucí spotřebě zdrojů; *na předem známé úkoly výcvikového roku.* Buď nejsou tyto úkoly v této fázi ještě zčásti známé^{19,20}, resp., i kdyby známé byly, při scházející metodice kalkulací nákladů neumíme budoucí spotřebu zdrojů určit. Pevně zafixovaná realita zpracování podkladů u nákladového střediska znamená, že dochází ke **kalkulování vlastních výdajů podle stanovených pravidel platných pro všechny kalkuluující subjekty, přestože management by měl provádět kalkulace nákladů vztahujících se k budoucí realizaci úloh výcvikového roku.**²¹ Pro nákladové středisko navazující fáze rozpočtového procesu, **realizace**, je v AČR chápána již jen jako **plnění úloh výcvikového roku a jejich finančního pokrytí.** Z pohledu ekonomického řízení nákladového střediska fáze kalkulací nákladů by měla být výchozí součástí řízení realizace úloh s funkcemi plánování, organizování, vedení lidí a kontroly.

Závažným problémem, který v současné době ovlivňuje ekonomické řízení nákladového střediska jak ve fázi zpracování podkladů (v té především), tak následně i ve fázi realizace rozpočtu, je skutečnost, že finanční standardy neodpovídají realitě skutečné nákladovosti spotřeby – buď jsou nadhodnocené nebo podhodnocené. Následně pak dochází k „nadplánování“ finančních zdrojů nebo jejich „podplánování“.^{22,23} Další slabinou plánovacího procesu je skutečnost, že dochází k nadhodnocování provozu techniky až několikanásobně. V kombinaci s nereálnými standardy je pak

¹⁹ ZBOŘIL, Zdeněk., CAMFRLA, Jiří. Analýza stavu sledování a vyhodnocování nákladů v působnosti společných sil. In Sborník z mezinárodní konference „Teoretická a metodologická východiska odpovědnosti za náklady a výkony v podmínkách ozbrojených sil“. Brno: Univerzita obrany v Brně, 2005. s. 29-37. ISBN 80-7231-172-1.

²⁰ Útvarová praxe často uvádí, že **existují výdaje (tedy i úkoly zadané útvarům) v průběhu rozpočtového roku, které jsou realizovány jednorázově, neplánovaně** a tím pádem narušují rovnoměrnost čerpání rozpočtových prostředků.

²¹ Jistým řešením je zavedením programového financování a plánování výdajů na aktivity – v obou případech se však doposud naráží na vysokou míru obecnosti.

²² Velitelství společných sil Olomouc. Analýza stavu sledování a vyhodnocování nákladů v působnosti společných sil. Č.j.: 12460-5/2005/DP-2802-J8. 98 s.

²³ Příklad, který tuto skutečnost dokladuje je uveden v „Analýza stavu sledování a vyhodnocování nákladů v působnosti společných sil“: „Problémovou oblastí jsou zejména nadhodnocené finanční standardy, na základě kterých se plánují a vyčleňují rozpočtové prostředky na PHM, opravy a nákupy náhradních dílů pro vojenskou techniku..., největší disproporce byly zjištěny u provozování autobusů. Zatímco skutečné náklady na 1 km provozu činily v roce 2004 18,2 Kč/km, plánované náklady v roce 2004 byly 30 Kč/km a pro rok 2006 činí tato kalkulovaná částka 39,8 Kč/km. Prostřednictvím dopravního podniku města Olomouce bylo zjištěno, že náklady na 1 km provozu autobusu, včetně amortizace a platu řidiče činí 19 Kč/km.

výslednicí alokování mnohonásobně vyšších prostředků na provoz této techniky, než kolik jich ve skutečnosti bude potřeba.

Na hodnocení současného pojetí funkcí ekonomického řízení ve fázi přípravy podkladů je možné nahlížet ještě z jiného úhlu. **Fáze přípravy podkladů** je aktivita – proces sám o sobě, který by měl být rovněž řízen podle všech manažerských funkcí. Zcela logicky je možné položit otázku, jak dalece jej může velitel, v současnosti, plánovat, organizovat...atd.

Plánování fáze zpracování podkladů pro etapu rozpočtování *se zaměřením na efektivní a hospodárné využití věcných, finančních a lidských zdrojů* (této fáze) obvykle začíná a končí u funkčních povinností pracovníků daných subjektů rozpočtování,^{24, 25} pro které je jen velmi obtížné stanovovat prostředky a postupy, které by plnění tohoto cíle podpořily. Podle výše zvýrazněných vstupních dokumentů má totiž velitel omezený prostor pro vlastní rozhodování. Tato skutečnost však nijak zvlášť závažným způsobem ovlivňuje současné výsledky hospodaření nákladových středisek. Patrně odlišná situace by však mohla nastat v systému ekonomického řízení, který by autonomně plánoval své budoucí výkony na základě analýzy výchozí situace s ohledem na kalkulační propočty spotřeby zdrojů (konkrétních činností). Ekonomické řízení přípravy plánování by dostalo poněkud jiný charakter. Bylo by možné předpokládat, že větší odborná náročnost, pracnost a nutnost větší vnitřní a vnější koordinace by přímo podmiňovaly efektivní rozhodování řídicího managementu.

Posláním organizování je vymezit a hospodárně zajistit plánování a ostatní nezbytné činnosti lidí při plnění cílů organizace nebo její části. Centrální řízení rozpočtového procesu nákladovým střediskům jasně stanovuje konkrétní způsob organizování v etapě rozpočtování. Direktivně určenou dělbou práce, potřebnou koordinací funkcí a určením zodpovědnosti je tím pádem značně redukován prostor pro vlastní rozhodování velitele. Je z toho důvodu možné se domnívat, že v současnosti tato okolnost sehrává úlohu, nemající zásadní dopad na ekonomický obsah řízení. Hodnocení dopadu organizování ve smyslu koordinace lidí, zdrojů a prováděných činností u NS v etapě rozpočtování tak, aby to odpovídalo hospodárné realizaci plánovaných cílů, je **vzhledem k ostatním fázím rozpočtového procesu** (především fázi realizace rozpočtu) téměř bezvýznamné. Nehledě na to, že za současné metodiky ekonomického hodnocení činnosti nákladových středisek a tedy i dosahu organizačních změn se bude jednat o veličinu jen velmi problematicky měřitelnou.

²⁴ Podrobné vymezení úkolů velitele nákladového střediska, finančního (ekonomického) náčelníka např. RMO č. 72/2012 VMO.

²⁵ Rozkaz Ministra obrany České republiky č. 72/2012, *Finanční řízení a finanční zabezpečení*. Věstník Ministerstva obrany, 2012. Praha: Ministerstvo obrany, 2012. 37 s. Čj. 306-17/2012-SE MO.

Zkoumáním **možností motivace a vedení** lidí v této fázi rozpočtování ve vztahu k plnění ekonomických cílů lze velmi záhy dospět k závěru, že obdobně, jako v předchozím případě, *je rozhodování velitele o možném využívání svých schopností vést, usměrňovat a motivovat spolupracovníky, do značné míry omezena*. Přitom se v odborné literatuře nezakrytě hovoří o manažerském *umění* motivovat, **což značí vytvořit u nich vnitřní zájem, ochotu a chuť aktivně se angažovat při plnění činností (v tomto případě zdárné provádění rozpočtování odpovídající cílům organizace, resp. její části)**. Aktivní angažovanost a její motivaci v etapě rozpočtování, která by měla mít velmi těsný dopad na pozitivní ekonomické výsledky, lze v současnosti předpokládat jen v rozsahu věcně správného a časově vymezeného zpracování kalkulací. Obsahově jsou podklady vytvářeny bez přímé vazby na plnění úloh a budoucí racionální spotřebu zdrojů, bez aktivního hledání úspor. Tedy již zmiňované konformní, bariérou předpisů vymezené jednání, které nezakládá mnoho příležitostí k účinnému využívání schopností vést a motivovat spolupracovníky plnit úlohy nad jejich rámec. **Velmi zajímavou myšlenku vyslovuje Jiří Dušek (2006):** „*Jsem přesvědčen o pozitivním přínosu osobní finanční motivace vedoucích pracovníků všech stupňů, budou-li **hodnoceni za splnění úkolů i v oblasti rozpočtování** (ať už opět v etapě zpracování podkladů nebo etapě realizace rozpočtu – poznámka autora) a programování. A právě vyhodnocení plnění indikátorů (ukazatelů), při správném nastavení měřitelnosti, může být základním kritériem pro hodnocení osobní odpovědnosti. V zemích, kde je osobní motivace za splnění úkolů v oblasti finančních zdrojů zavedena, dochází někdy i k posílení rozhodovací pravomoci při splnění úkolů úsporným racionálním způsobem tím, že je umožněno dotyčným manažerům volně disponovat s těmito finančními prostředky ve prospěch „svého“ útvaru.*“²⁶

Provádění **kontroly** se týká všech řídicích funkcí, tedy nejen plánování, ale i ostatních sekvenčních manažerských funkcí, tj. organizování, vedení lidí. Dát správnou náplň této manažerské funkce ve fázi rozpočtování a s ohledem na ekonomickou stránku řízení je pro velitele útvaru úloha podmiňovaná tím, co bylo doposud řečeno o předchozích funkcích řízení. Jak totiž provést kontrolu plnění ekonomických cílů, když **postrádáme srovnávací – plánovanou základnu**. Jen s obtížemi lze totiž naplnit např. kontrolní funkci v rámci manažerské funkce plánování. Resp. lze ji jen účelově a s výhradami provést na základě empiricky odvozených hodnot, obvykle u opakovaného plnění úloh. Empirie však není dostatečným podkladem pro hodnocení. Kontrola dalších funkcí řízení etapy rozpočtování se může zaměřovat na hodnocení úrovně, kvality, správnosti a časového plnění úloh. Výsledky kontrolní funkce však postrádají ekonomicky měřitelné hodnoty.

²⁶ DUŠEK, Jiří. Prosadí se sledování hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti výdajů v rezortu MO? Vojenské rozhledy. 2006, roč. 15, č. 3, s. 99. ISSN 1210-3292.

3. Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi realizace rozpočtu²⁷

Plánování budoucí realizace, tedy budoucích výdajů (příjmů) u NS s vazbou *na cíle ekonomického řízení, na konkrétní aktivity a slabá místa*, se ve skutečnosti realizuje metodou **plánování výdajů normovaných finančními standardy**. Jejich věcná ani hodnotová složka však není v této fázi vztahována **ke konkrétní budoucí činnosti, ale zajišťuje stejnou hodnotu základních výdajů pro stejnou kategorii spotřebitelů**. Dochází pak k tomu, že není vytvářen podklad zaměřující se na účel a účelovost a už vůbec ne na stanovování postupů a prostředků, jak aktivitu z hlediska ekonomických kritérií zajistit. **Plánování plní svou funkci jen tehdy, pokud plán stanovuje prověřitelná kritéria jeho plnění. Předpokládá to jak jasné stanovení cílů plánu, tak i způsoby hodnocení míry a postupu jejich dosažení. Cíle přitom musí být tak konkretizovány, aby mohly sloužit jako měřítko úspěchu určité strategie, ale i jako podklad pro rozvoj.**

Důraz by měl být kladen na rozlišení mezi **věcným a formálním cílem**. Za věcný cíl můžeme pokládat ty funkce, které konkrétní vojenský útvar – nákladové středisko naplňuje (bojový výcvik, finanční zabezpečení, logistické zabezpečení, apod.) v systému řízení resortu (AČR). Formální cíle jsou kvantifikovatelné cíle, na které by mělo být zaměřeno svými nástroji ekonomické řízení.

Velitelé a odborní funkcionáři musí ekonomicky řídit, je to nutný díl jejich manažerských funkcí. Současná realita u úvarů je v rozporu s těmito požadavky, neboť již v samotném plánovacím procesu nejsou cíle ekonomického řízení blíže specifikovány. Zdůrazňovány jsou jen zcela formálně, obvykle v preambulích vstupních dokumentů a navazujících interních normativních aktech. Pokud tedy plán neformuluje konkrétní obsah a způsob dosažení ekonomických cílů, je bezpředmětné hovořit o jejich měření.

Teoretický výklad přístupů k **organizování** je značně široký. V podmínkách nákladového střediska však dále nebude charakterizováno, protože absentující nástroje ekonomického řízení nezajišťují hodnocení dosahu organizačního působení managementu. Preference plnění **věcných cílů** metodicky nastavených na **druhově – výdajové ukazatele** je zastiňována, dalo by se říci znemožněna, ekonomická stránka řízení. Řídící činnost velitele je realizována se všemi atributy řízení, avšak pouze v omezeném rozsahu věcných cílů. Přesto někteří velitelé uvádějí, že ekonomickou stránku řízení naplňují bezesbýtku a obvykle argumentují tím, že přijímají rozhodnutí, kterými racionalizují některou činnost nebo předchozí stav. Obvykle se však jedná o operativní rozhodnutí, vycházející z praktických zkušeností, kterému lze přisuzovat odpovídající užitečnost. K naplnění obsahu ekonomického řízení,

²⁷ OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s.39-47. ISBN 978-80-260-3277-9.

jako cílevědomé, podle obecně přijatých pravidel, permanentně probíhající činnosti, je tato snaha nepostačující a v konečném důsledku málo účinná.

Posláním manažerské funkce **vedení** spolupracovníků je aktivní vytváření a účinné využívání schopnosti, dovednosti a umění manažerů vést, usměrňovat, stimulovat a motivovat své spolupracovníky ke kvalitnímu, popřípadě tvůrčímu plnění cílů jejich práce. Nejde jen o pouhé plnění zadaných úkolů, ale důraz je kladen na iniciativní, aktivní a tvůrčí naplňování cílů. Současná možnosti motivovat velitele své spolupracovníky a podřízené spočívají v škále možností, které však nemohou vyvolat dostatečnou míru zainteresovanosti. Navíc právě v této oblasti je velmi důležitá schopnost velitele motivovat správným způsobem a adekvátním způsobem, tak aby u svých spolupracovníků dosáhl aktivní a kvalitní účasti na plnění poslání a cílů útvaru. **Tato funkce řízení nabývá na významu právě v tak závažné etapě rozpočtového procesu, jakou je realizace rozpočtu.**

Kontrolní funkce v rámci ekonomického řízení při realizaci rozpočtu vychází z parametrů, které nastavil zákon o finanční kontrole. Při podrobnějším prozkoumání povinností a odpovědnosti ekonomického orgánu útvaru, lze konstatovat, že kontrolní funkce nemohou plně dosáhnout svého cíle, které tento dokument stanovuje. Formulace hlavních cílů prověřováním správnosti, hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti využívání zdrojů nutně musí asociovat další souvislosti. Jsou kvantifikovány tyto cíle? Existuje kromě tohoto formálního vymezení i jiná forma vyjádření?

Pokud o ekonomickém řízení nákladového střediska má platit, že pro **kontrolu plnění a stanovování nových cílů** musí být zajištěno **porovnávání plánu se skutečností, musí být analyzovány odchylky a přijímaná opatření na jejich odstranění**, pak je nutné zamyslet se nad uskutečnitelností této myšlenky na úrovni vojenského útvaru alespoň v komparaci s nejpoužívanější metodou **komparace**, uplatňovanou v tržním sektoru. **Následně lze dospět ke zjištění**, že tato činnost je u nákladového střediska buď neproveditelná, nebo je proveditelná se značnými komplikacemi. Obvykle používané formy porovnání:²⁸

- plán konkrétní činnosti, výkonu (norma, standard, ukazatel) – skutečnost – tvorba plánu (normy, standardu, ukazatele),
- meziútvarové, mezistřediskové a jiné srovnání,
- srovnání nejlepších – průměrných – nejhorších výsledků obdobných činností, stejnorodých skupin,

²⁸ KUNC, Svatopluk. Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky (skripta). 1. vyd. Brno: Univerzita obrany v Brně, 2007. s. 56. ISBN 80-7231-168-9.

- srovnání vývoje v časové řadě, včetně trendu cyklického, sezónního a náhodného kolísání.

Tato výše popsaná činnost, která bývá pokládána za základní metodu kontroly a odvozeného hodnocení, je v současných podmínkách AČR realizovatelná problematicky. Částečné odpovědi lze získat srovnáním ukazatelů běžně užívaných při této rozborové činnosti s ukazateli, **kterými AČR hodnotí ekonomickou stránku své činnosti**. Soustava nástrojů a metod řízení v tržním sektoru bývá odvozena z ekonomických kategorií a ukazatelů, majících význam zprostředkovatele mezi řízeným a řídícím subjektem. V současné realitě vojenských útvarů patří nejčastěji kontrolovatelnému ukazateli, **ukazatel míry naplnění výdajů** (a to buď v druhovém členění, nebo v lepším případě výdajů na aktivitu). **Tento nejčastěji kontrolovaný ukazatel však není schopen zprostředkovat informace o míře hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti uskutečňovaných výkonů**. Neumožní nám to ani dosud neplánovaný, přesto výsledný **ukazatel nákladů**, který v resortu plní funkci účetní, evidenční, nikoliv však ekonomickou (účetnictví se dosud plně nerozvinulo do nástroje ekonomického řízení, nepřirazuje náklady podle původu, odpovědnosti, aktivit, procesů, pouze se započalo s rozpočtováním výdajů na aktivitu).

Ukazatel není bezprostřední, ale zprostředkovaný odraz skutečnosti. Každý ukazatel odráží pouze určitý aspekt ekonomické reality.²⁹ Praxe vojenských útvarů, ale i celý resort nemá ukazatele natolik komplexní, aby odrážely ekonomickou realitu v její úplnosti. Následně pak lze konstatovat, **že kontrolovat a hodnotit ekonomickou stránku NS je možno pouze na základě soustavy vybraných ukazatelů a ve všech jednotlivých případech si uvědomovat, co od daného ukazatele můžeme očekávat, jaká je tedy jeho vypovídací schopnost**.³⁰

Pokusme se nyní sumarizovat výše popsané skutečnosti. Jaké jsou možnosti velitele aktivně ovlivňovat hospodaření vojenského útvaru během výcvikového a rozpočtového roku? Je velitel schopen komplexně řídit hospodaření svého útvaru a ovlivňovat cílevědomě a dlouhodobě jeho financování? Velitel a odborní funkcionáři na základě centrálně stanovených postupů, připravují podklady, připravují rozpočet svého útvaru, tak aby bylo zajištěno naplnění plánu úkolů výcvikového roku. Následně pak tyto úkoly s použitím finančních (a dalších) zdrojů plní. Je realizována finanční

²⁹ KUNC, Svatopluk. Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky (skripta). 1. vyd. Brno: Univerzita obrany v Brně, 2007. s. 86 ISBN 80-7231-168-9.

³⁰ KUNC, Svatopluk. Modelování výstupů z finančního účetnictví pro rozborovou činnost NS AČR. In Sborník ze 4. mezinárodní konference "Ekonomika, logistika a ekologie v armádě" Brno: Univerzita obrany v Brně, 2005. s. 100-135. ISBN 80-85960-18-6.

kontrola, která by měla zabezpečit ekonomické čerpání finanční prostředků. Jsou však také k dispozici data, která by umožnila odhalit ne hospodárnost a neefektivnost (ať už je to ve fázi plánování, realizace nebo kontroly)? Co motivuje velitele, aby tyto úkoly plnil s efektivním, hospodárným a účelným používáním těchto zdrojů? Za co jsou velitelé a odpovědní funkcionáři v konečném důsledku hodnoceni? Je to skutečně hospodárné, efektivní a účelné splnění úkolů výcvikového roku nebo jsou hodnoceni spíše za rovnoměrné čerpání finanční prostředků jim svěřených v rámci závazných limitů a za reálné formální splnění všech zadaných úkolů? Mají velitelé a odborní funkcionáři k dispozici účinné nástroje řízení ekonomiky svého útvaru? Jakých parametrů má být dosaženo, existuje systém ukazatelů hospodaření útvaru?

Finanční stránka hospodaření bývá zužována na výdaje rozpočtovaných finančních prostředků pro zabezpečení potřeb útvaru v běžném roce. Pokud bychom však hodlali provést finanční ocenění konečné spotřeby (roční, resp. po splnění úkolu) všech věcných, personálních a finančních zdrojů, musíme se vzdát představy, že spotřeba byla pokryta jen z finančních zdrojů vyčleněných na příslušný rok. A účetnictví nám dá za pravdu tím, že nám poskytne informaci o někdy až příliš velkém rozdílu mezi tím, kolik finančních zdrojů jsme si naplánovali a kolik zdrojů bylo skutečně spotřebovaných. Nemůžeme se pak vyhnout myšlence, zda-li výdajový systém hospodaření je postačující, a zdali nám náklady, vyjadřující skutečnou spotřebu (jedině ony), dokonce v členění podle činností, neposkytnou věrohodnější informace o úrovni našeho hospodaření. Vrátime-li se v časové ose na počátek před plněním úloh, zajisté bude na místě otázka, kolik finančních zdrojů na jejich plnění budeme potřebovat a kolik ostatních zdrojů, o které bude jejich finanční výdaj nižší, máme k dispozici.

Zopakujme tedy výše uvedenou otázku, je velitel schopen komplexně řídit hospodaření svého útvaru a ovlivňovat cílevědomě a dlouhodobě jeho financování? Odpověď na tuto otázku je prostá. Není schopen, protože má jednostranně, na výdajovou stránku rozpočtu zaměřený informační systém, který mu prozatím neumožňuje operativní ekonomické řízení útvaru. Důvodů je několik.³¹

1. Nadále přetrvává poměrně nejednotný způsob plánování zdrojů.^{32,33,34,35} Útvar nezpracovává žádný souhrnný dokument, který by v přímé návaznosti na úkoly výcvikového roku a ostatní

³¹ Uvádíme ty, které jsou z našeho hlediska nejdůležitější.

³² ZBOŘIL, Zdeněk, CAMFRLA, Jiří (2005) uvádí následující: „.....není až tak moc pravda, hovoříme-li o tom, že proces střednědobého plánování je zpracováván při dodržení zásady klouzavého posunu. Na vybraném vzorku jsme doložili, že každý cyklus střednědobého plánu je zpracován s velmi nízkou mírou ohledu na předcházející verzi tohoto plánu. Další kámen úrazu je v tom, že plánovací procesy, tedy střednědobý plán a krátkodobý plán je zpracován pomocí dvou, zcela odlišných a nekompatibilních softwarových produktů (**kmenové listy a kalkulační listy** – doplněno autorem) a tím dochází k omezení principu vzájemné propojenosti jednotlivých fází plánování.“ Na jiném místě dále uvádějí: „Další zásadní nedostatek procesu plánování je v **absenci zpětné vazby**

závazné normy vyžadoval potřebné zdroje především s ohledem na racionalitu jejich využití (stav techniky, vozového parku, zásob, lidských zdrojů apod.).³⁶ Situace je taková, že se plán zpracovává po provedení rozpisu. Požadavky útvaru jsou roztříštěny do řady dokumentů, jejichž souvislosti si někteří pracovníci nemusí vůbec uvědomovat.

2. Organizačně ani funkčně není u útvarů vytvořen „skutečný“ ekonomický úsek pro jejich řízení. Odpovědnost za vyžadování a hospodaření se zdroji je rozptýlena na řadu samostatných funkcionářů útvaru. Současná ekonomická služba je ve své podstatě nadále službou finanční.
3. Velitelé útvarů jsou manažery, kteří by měli realizovat rozhodovací činnost. Tato řídicí práce ve své podstatě směřuje k naplnění úkolů výcvikového roku (při zajišťování běžného chodu útvaru). Zároveň v rozkaze ministra obrany č. 72/2012 je velitelům ukládána odpovědnost za včasné, úplné a řádně odůvodněné zpracování a předložení stanovených podkladů pro sestavení návrhu rozpočtu MO na základě platných finančních norem a standardů, za dodržování ukazatelů rozpisu rozpočtu stanovených útvarům na příslušný rok, za včasné

ve fázi iterací rozpočtového procesu. Zejména na centrální úrovni dochází k mnoha změnám z výstupů kalkulačních listů. O žádné změně není útvar informován a o změnách se dozví, až když má útvar k dispozici schválený rozpis rozpočtu.“ Dále autoři upozorňují: „.....těžce se výstupy z jednotlivých plánů (střednědobý a roční) sesoulaďují, **každý z těchto plánů kalkuluje s jinými standardy.**“

³³ ZBOŘIL, Zdeněk, CAMFRLA, Jiří. Analýza stavu sledování a vyhodnocování nákladů v působnosti společných sil. In Sborník z mezinárodní konference „Teoretická a metodologická východiska odpovědnosti za náklady a výkony v podmínkách ozbrojených sil“. Brno: Univerzita obrany v Brně, 2005. s. 29-37. ISBN 80-7231-172-1.

³⁴ Jiří Dušek (2005) uvádí: *Nesprávné nastavení finančních zdrojů již ve Střednědobém plánu má pak za následek nesprávné kalkulace v kalkulačním listu, což vede k překračování stanovených limitů na jednotlivé aktivity, protože velitelé uplatňují pouze limity, které jsou pro ně v SdP příznivější (tj. vyšší, na rozdíl od nižších finančních zdrojů, které nerespektují).*

³⁵ DUŠEK, Jiří. V plánování a rozpočtování v rezortu MO se nedá improvizovat! *Vojenské rozhledy*. 2005, roč. 14, č. 2, s. 56. ISSN 1210-3292.

³⁶ Například situace u útvarů v podřízenosti Velitelství společných sil je zaveden „Plán čerpání rozpočtových prostředků. Plán zde figuruje jako nedílná součást plánu hlavních úkolů a opatření na příslušný výcvikový rok. Plán se zpracovává vždy na začátku roku po provedeném rozpisu rozpočtu na příslušný rozpočtový (výcvikový) rok. Je zpracováván tak, aby byly plně uspokojeny především mandatorní výdaje a finančně zabezpečeny základní výcvikové úkoly. Můžeme konstatovat, že tímto postupem je zde především akcentována snaha co nejvíce zkvalitnit provázanost věcného plánování s alokací finančních zdrojů. Tj. na přidělené prostředky „napasovat“ věcný plán úkolů. Postup, který by však byl v souladu s filozofií ekonomického řízení, by vypadal poněkud jinak – na základě stanovených cílů a úkolů daného výcvikového roku provést plánování finančních (a samozřejmě i dalších) prostředků. Přičemž toto plánování by vycházelo z objektivizované znalosti spotřeby útvarových zdrojů. Pokud by se prostředků nedostávalo, byly by ty cíle a úkoly s nejnižší prioritou buď odsunuty do následujícího rozpočtového období, nebo by došlo k jejich zrušení.

a reálné provádění jejich změn v průběhu kalendářního roku a za účelné, hospodárné a efektivní využití přidělených finančních prostředků (tj. rozpočtových a mimorozpočtových, prostředků NATO, EU, včetně prostředků Fondu kulturních a sociálních potřeb a za dodržování závazných ukazatelů platového vývoje a vedení příslušné evidence). K tomuto vymezení odpovědnosti je nutné provést několik poznámek:

- a) Pokud mají být velitelé manažeři – musí mít určitou míru volnosti v rozhodování, dikce, která je uvedena ve výše citovaném rozkazu ministra obrany však může vyvolat pochybnosti o míře rozhodovací autonomie velitele (Y. Strecková uvádí, že: „....jádre, jakýmsi středobodem řídicího procesu, je rozhodování a tedy i jeho výsledek – rozhodnutí. Řídí ten, kdo rozhoduje. Kdo určuje směr pohybu svojí vůli. Pokud nerozhoduje, tak spravuje. Na rozdíl od řízení je spravování činnost, která zajišťuje realizaci vůle jiných.“).³⁷
- b) Dalším problémem se jeví i otázka, s jakým objemem finančních prostředků mohou velitelé skutečně autonomně hospodařit.^{38,39} A jaké operace v rámci změnových řízení mohou realizovat.⁴⁰
- c) Pokud někomu stanovujeme povinnost efektivního, účelného a hospodárného využití finančních prostředků, tak aby mohla být taková to povinnost vyžadována, musí být dotyčný schopen sledovat a vyhodnocovat náklady. Efektivnost, hospodárnost a účelnost nelze zjistit v systému, který nesleduje a nevyhodnocuje náklady (nejlépe k úkolům a činnostem).

³⁷ STRECKOVÁ, Yvonne. *Vstup do teorie řízení (vybrané kapitoly)*. Brno: Masarykova univerzita, 1996. s. 18.

³⁸ Již dříve na tento problém upozorňoval Slavoj Tůma (2001), kdy na případové studii dokladoval, že velitel skutečně autonomně hospodaří pouze s malou částí celkového rozpočtu, který sestavoval. A že větší část rozpočtu tvoří výdaje, které proběhnou a proběhnout musí a o kterých se nerozhoduje, resp. o kterých se nedá rozhodnout.

³⁹ TUMA, Slavoj. Velitel – manažer v AČR neplatí? In *Sborník z 2. mezinárodní konference "Ekonomika, logistika a ekologie v armádě"*. Brno: Vojenská akademie v Brně, Katedra vojenské logistiky, 2001. s. 104-108. ISBN 80-85960-12-5.

⁴⁰ Jedná se o možnost plánování a přesouvání finančních prostředků v rámci výdajových bloků, mezi položkami a podpoložkami. Velitel by neměl být nucen převádět rozpočtovými opatřeními chybějící prostředky na jednotlivých rozpočtových podpoložkách dané aktivity, tzn., že by rozpočtové opatření prováděl pouze v případě nedostatečného celkového přiděleného limitu na aktivitu. Typickým příkladem je problém dostatku finančních prostředků na opravy osobních automobilů a nemožností pořídit automobil nový a tak se v průběhu let stává, že na opravy osobních automobilů, se vydá tolik rozpočtových prostředků, že by za ně mohlo být nakoupeno několik nových, ekonomičtějších a bezpečnějších vozidel.

- d) Velitelé útvarů nemají povinnost zpracovávat perspektivní plány svého celkového rozvoje, k dlouhodobému a krátkodobému plánování dochází v rámci sběru dat pro kmenové listy a v rámci modulu PKR, s tím že tyto procesy jsou nekompatibilní, pracují s jinými výchozími daty.
- e) Velitelé nemají k dispozici integrovaný informační systém, který by jim poskytoval dostatečné informace na základě, kterých by prováděli rozhodnutí o změnách ve smyslu racionalizace činnosti vojenského útvaru, která by zajistila splnění jak věcných úkolů výcvikového roku, tak formálních cílů ekonomického řízení (efektivnost, hospodárnost, účelnost).^{41,42} V současné době existuje několik samostatných informačních systémů (FIS, ISL, ISSP, ŠIS, příp. další), které ale mezi sebou nedokáží potřebně komunikovat a tudíž nejsou schopny podávat potřebné ekonomicko-technické informace.
- f) Pokud se vrátíme k rozpočtovému procesu na úrovni nákladového střediska, z pohledu velitele – rozpočtového kompetenta, koncového uživatele finančních (ale také věcných a lidských zdrojů) a zamyslíme se nad jeho možnostmi dosahování efektivnosti, hospodárnosti a účelnosti v nakládání s nimi, je **nezbytné hovořit o nutnosti přiřazovat náklady k plněným úkolům**. Nezbytnou podmínkou ve fázi realizace rozpočtu, sloužící k zabezpečení plnění zadaných úkolů nákladového střediska, je změna v současnosti praktikované praxe předkládání informací, ze strany Agentury finančních, velitelům nákladových středisek. Má-li velitel plnit úlohu manažera, musí mít informace o nákladech⁴³ ve vztahu k plněným úkolům a činnostem, kdežto současné sestavy o čerpání výdajů rozpočtových podpoložek podle třídění rozpočtové skladby, tedy neúčelové třídění, jsou pro něj téměř nevyužitelné. Podle návrhu Jiřího Duška (2006),⁴⁴ by jistým řešením (při neexistenci výstupů nákladového a manažerského účetnictví) byla sestava, která by vykazovala stav čerpání rozpočtových prostředků ve vztahu k celkovým limitům na aktivity – výkony. Tento

⁴¹ Jak jinak si vysvětlovat taková rozhodnutí některých velitelů útvarů, kdy porady jsou „operativně“ zplánovány tak, že se všichni velitelé baterií se musí vrátit z bojového výcviku zpět na útvar a pak opět do výcvikového útvaru; nebo kdy velitel při kontrole výcviku zjistí, zanedbatelnou ústrojovou nekázeň (jiná barva podvlékačích prádla, které není vidět přes svrchní ústroj) a vojáci se musí vrátit na útvar převléci. Na první pohled banality, ale každý z těchto příkladů stojí peníze, čas a motivaci podřízených osob.

⁴² TIKAL, Martin. Osobní sdělení. Strakonice: VÚ Strakonice, 2008.

⁴³ Podle definice jde o konečnou spotřebu hospodářských prostředků na činnost organizace ve sledovaném období.

⁴⁴ DUŠEK, Jiří. Prosadí se sledování hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti výdajů v rezortu MO? *Vojenské rozhledy*. 2006, roč. 15, č. 3, s. 98. ISSN 1210-3292.

návrh má však své úskalí v tom, že aktivity spotřebovávají též ostatní věcné náklady, režijní náklady, přesuny materiálu mezi útvary a to vše jsou náklady, které by tento systém nepostihl. Další, sice pracnější, ale také realizovatelnou možností je „ruční“ přiřazení nákladů na základě podkladů, které je možné získat taktéž cestou Agentury finanční. O této možnosti již informoval Jan Weiser (1999).⁴⁵ Zde však musí být podotknuto, že jediné východisko z výše uvedeného problému, spočívá v zavedení manažerského účetnictví a kalkulací nákladů.

- g) Velitelé útvarů doposud nemají k dispozici ucelený soubor ukazatelů (vyjma výše zmiňovaných), které by odrážely ekonomickou stránku činnosti útvaru a sloužily by jim jako podklad pro jejich rozhodování. Zdařilou studii využitelnosti ukazatelů (na základě finančních dat dostupných z aktuálních databází) představil Svatopluk Kunc.⁴⁶
- h) Skutečnost, že doposud nejsou „celoarmádně oficiálně“ plánovány a sledovány náklady vztahované k činnostem a úkolům, může zabraňovat provádění ekonomických analýz, případně ohrožovat jejich věrohodnost (nemluvě o problému časové souvztažnosti mezi náklady a výdaji, odpisování a kapitalizace investic).

Chceme-li vojenský útvar ekonomicky řídit, posuzovat jej z ekonomického hlediska je tedy základním předpokladem znalost:

- a) stanovených cílů a úkolů,
- b) velikosti a struktury lidských zdrojů,
- c) velikosti, členění a struktury majetku, který je k dispozici pro plnění úkolů,
- d) přidělených finančních zdrojů,
- e) organizační struktury a vztahů, které podmiňují její fungování (**důležité pro tvorbu ekonomické struktury**).

Následně by pak pro ekonomické řízení útvaru mohly sloužit následující instrumenty:

⁴⁵ WEISER, Jan, GAJDOŠ, Jiří. Finanční řízení útvaru (Efektivní nástroj komplexního ekonomického řízení). *Vojenské rozhledy*, 1999, roč. 8, č. 1, s. 32–42. ISSN 1210-3292.

⁴⁶ KUNC, Svatopluk. Modelování výstupů z finančního účetnictví pro rozborovou činnost nákladového střediska AČR. In *Sborník z mezinárodní konference: „Ekonomika, logistika a ekologie v ozbrojených silách“*. Brno: Univerzita obrany, 2005. s. 100-135. ISBN 80-85960-12-5.

- a) stav a potřeby lidských zdrojů (plán lidských zdrojů),
- b) stav, struktura a pohyb majetku (plán materiálních zdrojů),
- c) návrh rozpočtu útvaru na rozpočtový rok (plán finančních zdrojů),
- d) nákladová analýza z dat finančního a vnitro útvarového účetnictví,
- e) soustava ekonomických (finančních) a neekonomických ukazatelů mající přímou vazbu na ekonomiku útvaru

Ekonomické řízení armády a jejích útvarů se neustále vyvíjí, je proto velmi důležité znát základní parametry, které by mělo splňovat a následně je pak opatřeními, ať už z centra nebo z úrovně útvarů, naplňovat nebo jimi napomáhat k přiblížení se k těmto parametrům. Trvalou otázkou zůstává, nakolik management útvarů, armády a resortu je připraven těmto potřebám naslouchat a reagovat na ně.

4. Vymezení systému ekonomického řízení nákladového střediska⁴⁷

V předchozí části byl vymezen systém ekonomického řízení jako součást ekonomického systému nákladového střediska. Ještě než toto obecné vymezení zpřesníme. Bude nutné objasnit jeden problém, který se váže k vymezení cíle ekonomického objektu (tedy cíle ekonomického systému) a úzce souvisí se systémem ekonomického řízení.

Pojem cíl ekonomického objektu je ve své podstatě nesprávný, je však praxí zažitý.⁴⁸ Často se hovoří o cílech organizace, cílech resortu apod. Přitom tyto ekonomické objekty (ekonomické systémy) samy o sobě žádné cíle nemají a mít nemohou (de facto zde dochází k personifikaci těchto ekonomických objektů).⁴⁹ Kategorie „cíle“ jsou neoddělitelně spjaty se subjektem, jenž příslušný cíl formuluje a k jeho dosažení svou činností směřuje. Subjektem je tedy systém ekonomického řízení. **V případě našeho zkoumaného ekonomického objektu je takovým subjektem velení nákladového střediska.** Z toho vyplývá, že cíle ekonomického systému vymezeného na ekonomickém objektu

⁴⁷ OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s.95. ISBN 978-80-260-3277-9.

⁴⁸ VEPŘEK, Jaromír., NEDOMA, Josef. A kol. *Metody analýzy struktury systémů v ekonomice*. Praha: ACADEMIA, 1986. s. 12. 21-064-86.

⁴⁹ Možným důvodem této praxe je skutečnost, že ekonomické objekty jsou zároveň i objekty sociálními.

nákladové středisko jsou identické s cíli systému ekonomického řízení. Z toho důvodu obecný cíl systému ekonomického řízení zde nebudeme vymezovat, protože již byl uveden jako cíl ekonomického systému.

5. Prvky a vazby v systému ekonomického řízení nákladového střediska⁵⁰

Systém ekonomického řízení nákladového střediska je opět možné interpretovat prostřednictvím matematického aparátu, pak systém ekonomického řízení nákladového střediska (SER_{NS}) může být vyjádřen následovně:

$$SER_{NS} = (E, A, T, Oj, i, p) \quad (1),$$

kde	E	množina zaměstnanců podílejících se na řízení,
	A	množina činností v rámci ekonomickém řízení (plánování, organizování, kontrola atd.),
	T	množina technických prostředků (tj. infrastrukturní základna – budovy, resp. místnosti, spojovací technika, výpočetní technika atd.)
	Oj	množina všech organizačních prvků nákladového střediska („bojové“ roty, rota logistiky apod.),
	i	množina informačních vazeb,
	p	množina formálních vztahů mezi zaměstnanci nákladového střediska.

⁵⁰ OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 96-101. ISBN 978-80-260-3277-9.

Pro zjednodušení můžeme systém ekonomického řízení dekomponovat na jeho jednotlivé prvky a vazby mezi nimi. Za **prvky systému ekonomického řízení** lze v první řadě považovat jednotlivé **zaměstnance** (případně skupiny zaměstnanců), ale dále i jejich **technické vybavení**. Systém ekonomického řízení v sobě propojuje funkci ekonomickou (komplexního hospodaření) s funkcí řídicí.

V úvodu této kapitoly bylo za subjekt ekonomického řízení na úrovni vojenského útvaru označeno jeho velení. Velení je ještě poměrně široký pojem a je tedy nutné jej blíže specifikovat a označit, které osoby jsou prvky systému ekonomického řízení vojenského útvaru. Velmi často se můžeme setkat s názorem, že oblast ekonomického řízení je věcí pouze ekonomů a účetních. To by znamenalo, že **stěžejními prvky systému ekonomického řízení vojenského útvaru** by byl **náčelník ekonomické služby a jemu podřízené ekonomické oddělení** a také **pracovníci Agentury finanční**, pod jejíž působnost by uvažované nákladové středisko příslušelo. Náplní těchto odborníků je vedení účetnictví, tvorba rozpočtů a finančních plánů, provádění rozborové činnosti a vyhodnocování ekonomické stránky chodu organizace. Zpravidla však ekonomické řízení přímo neprovádí. A to proto, že nezastávají pozice, kde se ekonomické řízení, až už uvědomělé nebo neuvědomělé, realizuje. Ekonomické řízení v podnikových podmínkách není věcí pouze podnikových ekonomů, ale především záležitostí: „.....mistrů, vedoucích pracovníků závodu, odborných ředitelů, a samozřejmě generálního ředitele. Ti, ve svém každodenním počínání rozhodují o tom, kolik peněz do podniku přiteče, kolik odteče a kolik zůstane vázáno v aktivech podniku pohříchu, aniž by si to často uvědomovali nebo chtěli uvědomit.“⁵¹ Pak můžeme říci, že v podmínkách vojenského útvaru těmi, kdo každodenně rozhodují o tom, kolik se skutečně spotřebuje disponibilních zdrojů vojenského útvaru, jsou kromě výše jmenovaných také **velitel útvaru, velitelé rot a čet a také další odborní funkcionáři** útvaru.

Setkáváme se také s názorem, že není možné srovnávat ekonomiku vojenských útvarů s ekonomikou soukromých podniků a také, že z toho důvodu je velmi problematické hledat sjednocující přístup mezi různorodými a svým způsobem jedinečnými vojenskými útvary. Systémový přístup k tomuto problému však může naznačit, že funkce ekonomického systému a systému ekonomického řízení vojenského útvaru a soukromého podniku, mohou být vyjádřeny „vektory“, které mohou mít „stejnou nebo podobnou orientaci“ (viz Tabulka 1).

⁵¹ HOFMEISTER, Roman., STIEGLER Harald. *Controlling*. 2. vyd. Praha: Nakladatelská společnost BABTEXT s r.o., 2002. 151 s. ISBN 99-00-00239-X.

Tabulka 1 Porovnání ekonomických subjektů v rámci soukromého a veřejného sektoru

Charakteristika ekonomického subjektu	Naplnění charakteristiky ekonomickým subjektů	
	Soukromý sektor	Veřejný sektor
Dochází ke spotřebě vzácných zdrojů	Ano	Ano
Výkonnost je finančně vyjádřitelná	Ano/Přímo	Částečně/Nepřímo
Subjekt má možnosti volit mezi alternativami (vznik nákladů ušlé příležitosti – „opportunity costs“)	Ano	Částečně

Zdroj: OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 71. ISBN 978-80-260-3277-9.

Pak můžeme dojít k závěru, že sjednocujícím pojítkem, ať už mezi vojenskými útvary plnícími různé funkce na jedné straně a soukromými podniky na druhé straně, je obecně známý a nevyvratitelný fakt, že **všechny tyto ekonomické subjekty bez rozdílu v transformačně-produkčním procesu využívají vzácné zdroje**. Tato objektivní skutečnost by nás měla vést ke konstatování, že oba typy ekonomických subjektů (soukromé podniky a vojenské útvary) by měly být nuceny spotřebovávat tyto zdroje podle zásad ekonomické racionality. Realita ekonomických systémů nákladových středisek musí vést k pochybnostem, že se tomu tak děje.

Jaké jsou důvody těchto pochybností? Zde je možné nalézt odpověď:

- charakter** výdajového **hospodaření** na nákladovém středisku,
- neexistence nástroje** umožňujícího reálné řízení ekonomického systému nákladového střediska (manažerské účetnictví),
- charakter řízení a regulace** v rámci systému ekonomického řízení.

Ad a) Existenci výdajového hospodaření na nákladovém středisku je možné označit za tzv. notoriету, celá řada autorů již dokázala (Dušek J., Ochraňa, F., Kunc S., a další), že současný systém hospodaření resortu umožňuje hodnotit úroveň hospodaření jen ve vztahu k rovnoměrnému plnění ukazatelů (limitů rozpočtových výdajů) rozpočtového roku. Pro důkazy není nutné chodit příliš

daleko. Stačí nahlédnout do „Plánu činnosti“ vybraného vojenského útvaru pro rok 2008. V „Hlavní části“ tohoto dokumentu jsou na úseku „Velení a řízení“ v rámci oblasti „Ekonomického zabezpečení“ uvedeny následující pasáže: „..... v oblasti ekonomického zabezpečení zabezpečit zpracování a realizaci rozpisu rozpočtu na rok 2008, jeho provázanost na hlavní úkoly reformy, na základní úkoly vyplývající z „Plánu činnosti“ na rok 2008 a zabezpečení mandatorních výdajů. Na všech stupních velení a řízení věnovat maximální pozornost plnění stanovených úkolů účelným, hospodárným a efektivním způsobem. Efektivně a hospodárně využít vyčleněné finanční prostředky v podmínkách omezených zdrojů s tím, že rozhodujícím nástrojem na všech stupních velení a řízení v této oblasti je provázanost věcného a finančního plánování. Ke splnění tohoto úkolu na všech úrovních velení a řízení zpracovat plán čerpání rozpočtu, který bude nedílnou součástí „Plánu činnosti útvaru“ na rok 2008. Plán čerpání považovat za základní dokument pro řízení ekonomiky útvaru. Plán vyhodnocovat a aktualizovat v pravidelných čtvrtletních termínech. Důsledně dodržovat stanovené termíny předkládání podkladů k úpravě závazných ukazatelů daných rozpisem rozpočtu a nepřipustit jejich překročení....“⁵²

Asi nejvíce charakterizující stav ekonomického řízení nákladového střediska je pasáž, která nabádá k tomu, aby plán čerpání výdajů byl považován za základní dokument pro řízení ekonomiky vojenského útvaru. Samozřejmě pro naplnění litery zákona je to v pořádku, ale pro naplnění obsahu ekonomického řízení je to nedostatečné. Je zřejmé, že realizace ekonomického řízení vojenského útvaru jen z druhových ukazatelů výdajů je problematické ne-li nemožné.

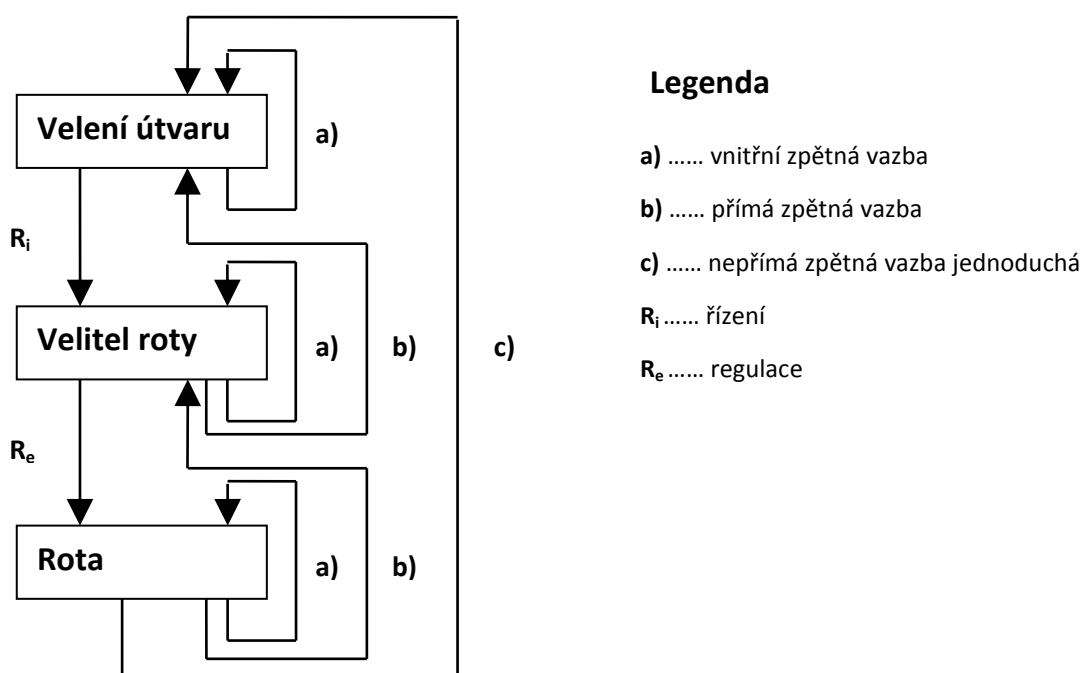
Ad b) O **neexistenci manažerského účetnictví** jako významného nástroje ekonomického řízení jsme již informovali v předcházejícím tématu zabývajícím se vymezením ekonomického informačního systému. Lze tedy jen doplnit, že manažerské účetnictví přináší soubor informací, který je využitelný pro řízení ekonomiky ekonomického objektu a umožňuje manažerům se rozhodovat na základě odpovědnostních, místních a příčinných souvislostí vzniku nákladů. Zároveň řízení pomocí nákladů umožňuje posuzovat míru hospodaření ve vztahu plánovaným, realizovaným i dokončeným činnostem, což je v souladu s cíli ekonomického řízení.

Ad c) Jakýkoliv systém má-li plnit vymezené cíle, musí obsahovat **zpětnou vazbu mezi řídicím subjektem a řízeným objektem**. Zároveň musí existovat i zpětná vazba uvnitř samotného řídicího subjektu (musí být řízeny i procesy řízení v něm probíhající). Velitel útvaru, velitelé rot a odborní funkcionáři jsou jednak prvky systému řízení a velení útvaru (vojenský systém), ale zároveň jsou součástí i systému ekonomického řízení. Zde je však nutné zdůraznit, že je sice možné označit je jako

⁵² „Roční plán organizačního celku“ VÚ Strakonice, 2008. Interní normativní akt. s. 13-14.

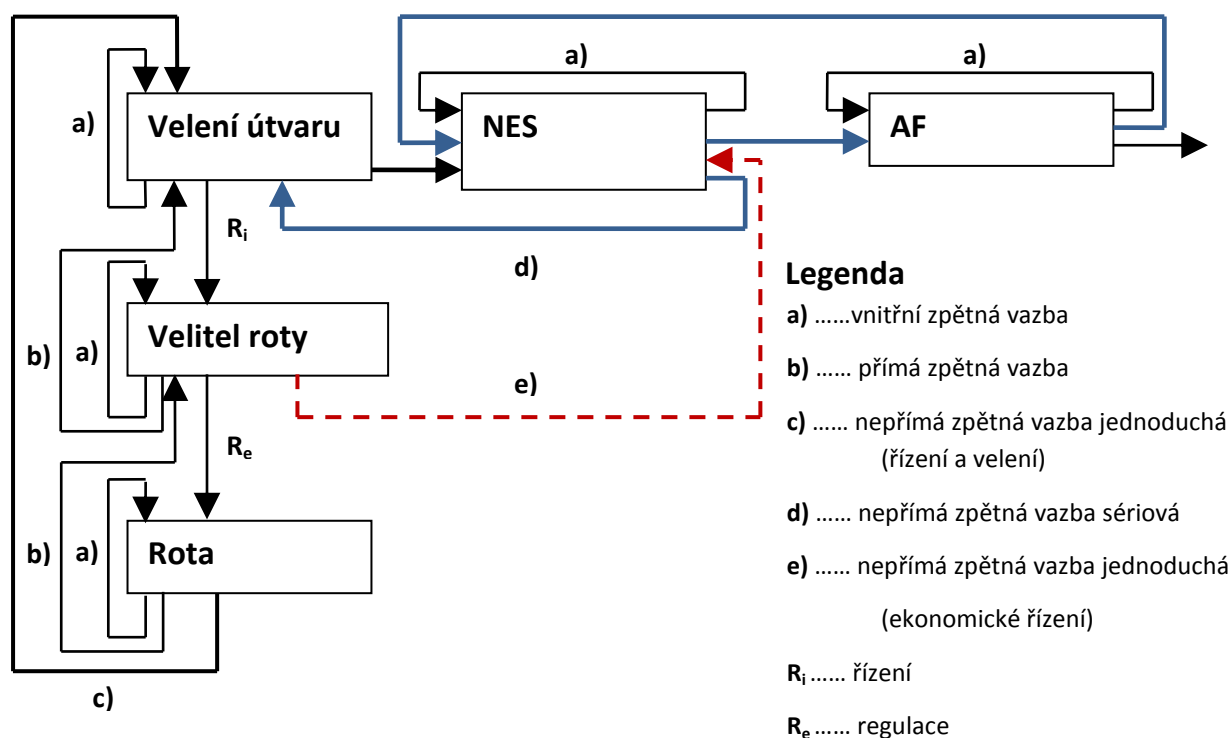
prvky systému ekonomického řízení, a z věcného hlediska jimi také jsou. Z formálního hlediska však tato jejich role není nikterak zdůrazněna. Nejsou jim dány k dispozici nástroje ekonomického řízení a především ekonomická funkce je chápána odděleně od ostatních funkcí realizovaných systémem řízení nákladového střediska. Náčelník ekonomické služby nemá žádné formální pravomoci vůči ostatním odborným funkcionářům ve vztahu k možnosti zjišťovat od nich data, která pak generují informace pro ekonomické řízení, které by byly velitelům jako manažerům poskytovány pro jejich rozhodovací činnost. Schematické zobrazení systému řízení a velení vojenského útvaru a vazby mezi jeho prvky jsou vymezeny na Obrázku 1. Schéma vazeb mezi prvky systému ekonomického řízení jsou provedeny na Obrázku 2. Schéma na Obrázku 1 popisuje charakter vazeb v systému řízení a velení nákladového střediska – můžeme konstatovat, že zde vazby mají jak řídicí, tak regulační charakter. Regulační vazba však v systému ekonomického řízení nákladového střediska však doposud nebyla vytvořena.

Obrázek 1 Zjednodušená schematizace vazeb mezi prvky systému velení a řízení na nákladovém středisku



Zdroj: OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 100. ISBN 978-80-260-3277-9.

Obrázek 2 Zjednodušená schematizace vazeb mezi prvky systému ekonomického řízení



Zdroj: OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 100. ISBN 978-80-260-3277-9.

Obrázek 2 zobrazuje vazby v rámci systému ekonomického řízení. Jsou zde uvedeny podstatné prvky s tím, že AF jako prvek tohoto systému zabezpečuje svým „servisem“ více nákladových středisek, takže je mimo organizační strukturu nákladového střediska. Schémata sice nepostihují veškeré vazby a nejsou přesným odrazem skutečnosti, pouze vystihují základní rysy. Náčelník ekonomické služby v současnosti veliteli poskytuje zejména servis v souvislosti s přípravou návrhu rozpočtu, jeho realizací a kontrolou jeho plnění. Regulační vazba zde nemůže být vytvořena, protože není co regulovat. Veškeré data dostupná z ekonomického informačního systému jsou vztahována k úrovni nákladového střediska. Ekonomické informace o jednotlivých prvcích organizační struktury vojenského útvaru nejsou k dispozici.

6. Funkce systému ekonomického řízení nákladového střediska⁵³

Systém ekonomického řízení se přímo podílí na naplňování ekonomické funkce nákladového střediska, prostřednictvím řízení vnějších a vnitřních ekonomických vztahů. V rámci systému ekonomického řízení musí být tyto vztahy identifikovány, finančně a hodnotově vyjádřeny a řízeny tak, aby docházelo k plnění základního parametru existence vojenského útvaru z pohledu ekonomické funkce.

Řízení **vnějších ekonomických vztahů** z perspektivy nákladového střediska by mělo zahrnovat činnosti a procesy, které souvisí s definováním cílů a úkolů vojenského útvaru, tvorbou dlouhodobých a krátkodobých finančních plánů, prováděním analýz a kontroly finančních cílů, plánováním majetkové struktury, analýzou investičních projektů, rozhodování o způsobech zabezpečování nezbytných služeb apod. Lze však konstatovat, že z důvodu charakteru organizace v resortu obrany, mnohé z těchto činností a procesů jsou vykonávány v hierarchicky vyšších úrovních, než je úroveň vojenského útvaru. Předchozí popis se týkal řízení vnějších ekonomických vztahů, které mají finanční (peněžní) podobu ve formě peněžních toků.

Kromě nich, v prostředí vojenského útvaru existuje celá řada dílčích funkcí a procesů, které mají rovněž ekonomický charakter, ale jejich výsledkem není přímo pohyb peněžních prostředků – tyto procesy označujeme jako **vnitřní ekonomické vztahy**. Tyto vztahy mají značný význam pro realizaci ekonomické funkce nákladového střediska – zejména ekonomické vztahy mezi **organizačními útvary nákladového střediska** a ekonomické nástroje jejich řízení. Je nutné zdůraznit, že v současné době každý vojenský útvar má jednoznačně vymezenou organizační strukturu, **ekonomická struktura však vymezena není a ani se o jejím vytvoření neuvažuje**. Přitom konstituování **ekonomické struktury** ekonomického objektu je důležité pro řízení vnitřních ekonomických vztahů, které reálně existují v každém ekonomickém systému. Díky ní by bylo i v podmínkách vojenského útvaru možné:

- a) přiřazovat náklady vojenského útvaru jeho jednotlivým výkonům (tato oblast by pak byla řešena především prostřednictvím alokace nákladů v podobě kalkulací) a
- b) přiřazovat náklady vojenského útvaru jednotlivým organizačním útvarům v rámci problematiky odpovědnostního ekonomického řízení.

⁵³ OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 101-103. ISBN 978-80-260-3277-9.

V soukromém sektoru se pro potřeby vnitřního ekonomického řízení běžně využívá jako základní hledisko **identifikace a přiřazení nákladů**, hledisko **příčiny jejich vzniku** a jako doplňkové – **kritérium odpovědnosti za vznik nákladů a výnosů**.

Dlouhou dobu se v Armádě ČR prováděla identifikace a přiřazení nákladů, ovšem pouze v gesci Velitelství společných sil v Olomouci, avšak dle jiných kritérií než je tomu běžné v soukromém sektoru. Problematická byla samotná snaha evidovat a přiřazovat náklady ve vztahu k centrálně stanoveným parametrům (aktivity a úkoly), které však neodrážejí skutečnou podstatu činnosti nákladového střediska, neumožňují získat potřebné informace pro řízení jeho ekonomiky. Pozitivním směrem se ubírá i nově zaváděný systém cílově orientovaného plánování a rozpočtování, i když i zde se upřednostňuje centralizovaný přístup.

Tvorba ekonomické struktury musí vycházet z úrovně, kde dochází ke vzniku nákladů.

Veškeré současné pokusy o monitorování nákladové stránky hospodaření naráží na skutečnost, že v rámci ekonomického řízení nejsou naplňovány základní funkce řízení jako takového (tj. plánování, organizování a kontrola). Z důvodu neznalosti plánované velikosti nákladů, které jsou spojeny s činnostmi a místem jejich vzniku u nákladového střediska, nemůže být proto ani sledován jejich vývoj a konečný stav. A proto nemůže být prováděno kontrolní porovnání s jejich plánovanými a výslednými hodnotami.

Při vymezení současné funkce systému ekonomického řízení na úrovni vojenského útvaru narážíme na nejzávažnější problém celého ekonomického systému vojenského útvaru. Tento systém je limitován současnými možnostmi rozpočtového systému obecně. Plánování, organizování a kontrola patří ke stěžejním funkcím řízení a tedy by měly být realizovány i v rámci ekonomického řízení. Z pohledu rozpočtového procesu je fáze přípravy procesu rozpočtování a tvorby návrhu rozpočtu realizací funkce plánování, fáze realizace rozpočtu naplňuje funkci organizování a funkce kontrolní se promítá do rozpočtové fáze vyhodnocování rozpočtu. Pokud však budeme tyto procesy srovnávat s procesy, ke kterým dochází v podnikové sféře v rámci ekonomického řízení, nalezneme zde několik významných problémových oblastí. Neprovázanost strategického, taktického a operativního plánování, formální vazby mezi plánováním, organizováním a kontrolou a celkově silná míra centralizace ekonomického řízení a rozhodování. Další diferencí, která je však mimo rámec zkoumání tohoto projektu, je skutečnost, že v případě podnikové sféry, všechny roviny ekonomického řízení (strategická, taktická a operativní) jsou lokalizovány zpravidla v jedné ekonomické úrovni. V armádních podmínkách jsou tyto úrovně vzdálenější a jsou nemocí byrokratismu postiženy mnohem více, než je tomu u podniků.

V oblasti již zmiňovaného řízení vnitřních ekonomických vztahů vojenského útvaru, lze shrnout, že kritérium **identifikace a přiřazení nákladů** je využíváno jen pro vybrané akce (převážně se však jedná o přímé náklady, nepřímé nejsou sledovány). Kritérium místa vzniku není také zcela využíváno a současné době končí na úrovni nákladového střediska a s tímto souvisí i nevyužívání kritéria odpovědnosti za vznik nákladů a výnosů.

7. Ekonomická struktura nákladového střediska jako předpoklad konstituování systému ekonomického řízení⁵⁴

V předešlém textu bylo konstatováno, že v současné době ekonomická struktura nákladového střediska není vymezena, přitom její vytvoření velmi úzce souvisí s vnitřními ekonomickými vazbami a s realizací ekonomického řízení jako takového v podmínkách nákladového střediska. Následující text se pokusí vysvětlit odůvodněnost vytvoření této struktury a vyjasní použití některých termínů, které s tímto problémem mají těsnou vazbu.

Ekonomická struktura odráží organizační strukturu ekonomického objektu a zpravidla z ní vychází. **Ekonomická struktura ekonomického objektu je tvořena interními ekonomickými jednotkami, jako elementárními prvky této struktury.** Konkrétní pojmenování těchto interních ekonomických jednotek se může často lišit. V odborné literatuře,^{55,56} jsou tyto interní ekonomické jednotky označovány jako hospodářská nebo odpovědnostní střediska. Při tvorbě ekonomické struktury se pak dle užívané typologie můžeme setkat s následujícími druhy středisek: nákladové, výnosové, ziskové, rentabilní a investiční. Nejčastějším typem těchto interních ekonomických jednotek je nákladové středisko.⁵⁷ Aby však nedošlo k záměně, v daném okamžiku je nutné zdůraznit, že termín nákladové středisko není totožný s termínem, který používáme jako synonymum pro vojenský útvar. V pojetí podnikové praxe a teorie podnikové ekonomiky tento termín znamená

⁵⁴ OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 103-106. ISBN 978-80-260-3277-9.

⁵⁵ WÁGNER, Jaroslav., ŠOLJAKOVÁ, Libuše., FÍBROVÁ Jana. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 9788073572990.

⁵⁶ BLAŽEK, Ladislav., LANDA, Martin. *Ekonomika a řízení podniku*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2006. s. 45-46. ISBN 80-210-3960-4.

⁵⁷ Aby však nedošlo k záměně, v daném okamžiku je nutné zdůraznit, že termín nákladové středisko není totožný s termínem, který používáme jako synonymum pro vojenský útvar. Zde se jedná o vnitřní ekonomické jednotky, v modelu ekonomického řízení pro jednoznačnost a nezaměnitelnost budeme proto používat termín „nákladové místo“.

prvek, ze kterého je tvořena ekonomická struktura podniku a ke kterému se upíná pozornost systému ekonomického řízení podniku. Nákladové středisko **je nejnižším podnikovým útvar, za který se zjišťují náklady** z hlediska odpovědnosti; základním nástrojem řízení ekonomických procesů je rozpočet ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly (příkladem může být útvar správy podniku).⁵⁸

V podmínkách Armády ČR pro potřeby zabezpečení rozpočtového procesu se používá totožný termín „nákladové středisko“ a ve srovnání s výše uvedenou charakteristikou nákladového střediska podniku, můžeme nalézt určité paralely:

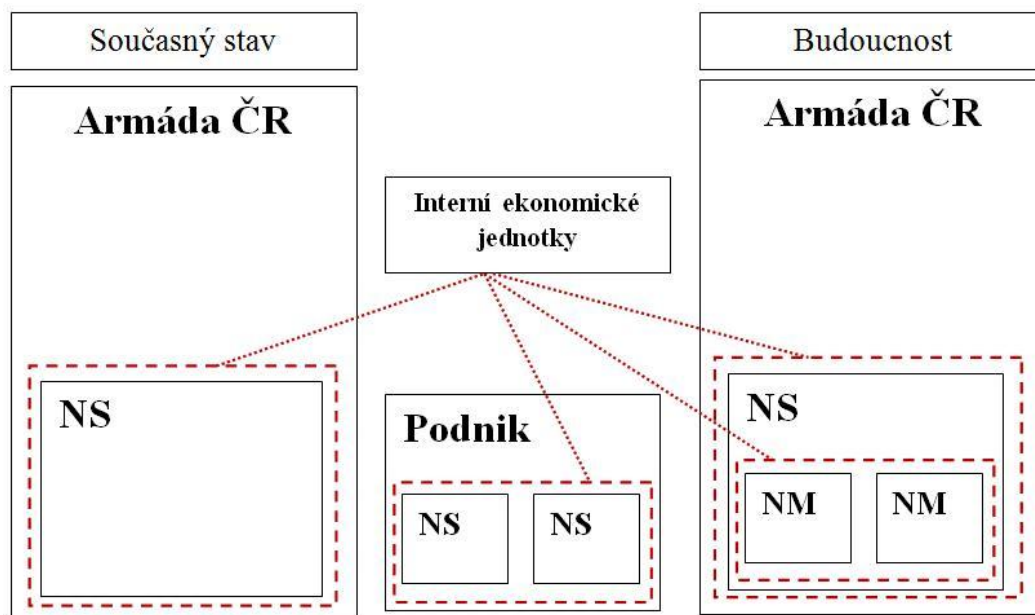
- a) nákladové středisko v podmínkách Armády ČR **je taktéž interní ekonomickou jednotkou, ale Armády ČR a nikoliv vojenského útvaru**. Termín „vojenský útvar“ a „nákladové středisko“ (jak již bylo uvedeno) je v armádních podmínkách možno chápat jako synonymum,
- b) nákladové středisko Armády ČR je v tomto systému taktéž koncovým prvkem a je za něj vedeno účetnictví.

Tyto paralely však vezmou za své, když si uvědomíme, že na jedné straně srovnáváme podnik, který může např. zaměstnávat 500 až 1000 pracovníků, a na druhé straně srovnáváme Armádu ČR s jejími cca 30 000 profesionály a občanskými zaměstnanci. Protože však chceme ekonomicky řídit i nákladové středisko – vojenský útvar, je nezbytné vytvořit ekonomickou strukturu, sestávající z prvků, za které bude vedeno účetnictví a budou sledovány náklady nejen k nim samotným, ale i k jejich výkonům (viz Obrázek 3).

Je potřebné vymezit interní ekonomické jednotky a vztahy mezi nimi i na úrovni vojenského útvaru, tedy nákladového střediska. Teprve v okamžiku konstituování této struktury můžeme začít uvažovat o ekonomickém řízení. Jako nejvhodnější termín pro označení těchto vnitřních ekonomických jednotek nákladového střediska bude přípustné použít termín „**nákladové místo**“, tento termín dle našeho názoru je dostatečně jednoznačný a nezaměnitelný a bude obsahově srovnatelný s termínem nákladové středisko v podnikových podmínkách.

⁵⁸ BLAŽEK, Ladislav., LANDA, Martin. *Ekonomika a řízení podniku*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2006. s. 45. ISBN 80-210-3960-4.

Obrázek 3 Nákladové středisko v podmínkách podniku a Armády ČR



Legenda

NS Nákladové středisko

NM Nákladové místo

Zdroj: OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 105. ISBN 978-80-260-3277-9.

Lze předpokládat a i dovodit, že ekonomická struktura nákladového střediska bude především tvořena tímto typem interních ekonomických jednotek tj. nákladovými místy (dalším typem, který může být zvažován je středisko výnosové). Nákladové místo se pak bude vyznačovat následujícími charakteristikami:

- a) nákladová homogenita (prvky nákladového místa /technika, skupiny zaměstnanců atd.),
- b) odpovědnost (nákladové místo musí tvořit samostatnou oblast odpovědnosti a u každého z nich musí být určena odpovědná osoba, vedoucí, velitel,
- c) ohraničení (každému nákladovému místu musí být jednoznačně přiřazen prostor, hmotný investiční majetek a pracovníci, zároveň zde musí existovat možnost zaúčtování zde vzniklých nákladů,

- d) vztažná veličina (tj. měřítko vzniklých nákladů na daném nákladovém místě, určující zároveň vztah nákladového místa k jinému nákladovému místu nebo nositeli nákladů).

Na nákladová místa by pak byly účtovány nepřímé náklady, zatímco přímé náklady by byly přiřazovány přímo na nositele nákladů (např. na základě norem, technologických postupů, prováděcích směrnic apod.). Stanovení míry variability nepřímých nákladů by se uskutečňovalo dle druhů nákladů na úrovni jednotlivých nákladových míst. Nákladová místa by byla ekonomicky řízena pomocí plánu nákladů. Tento plán by se sestavoval jako roční s konkretizací na čtvrtletí a měsíce a měl by přímou vazbu na činnosti (výkony), které by toto nákladové místo mělo za úkol realizovat. Nákladová místa by se pak mohla soustředit na hospodárné vynakládání nákladů, za nezbytného předpokladu, vymezení nákladů ovlivnitelných činnostmi střediska. Základním nástrojem hodnocení by bylo srovnání skutečné a předem stanovené výše nákladů.

Vnitřní ekonomické vztahy by mimo jiné byly determinovány skutečností, že pro každé nákladové místo je definována vztažná veličina, určující vztah mezi nákladovými místy navzájem, respektive mezi nákladovými místy a nositeli nákladů. Každá vztažná veličina by se sledovala jako jednotka výstupu nákladového místa a byla by oceněna specifickou kalkulační sazbou. Kalkulační sazba by se vypočítávala jako podíl nákladů daného nákladového místa a realizovaného počtu vztahových veličin. Pokud by poskytovalo nákladové místo výkon jinému nákladovému místu, pak by bylo přijímací nákladové místo zatíženo sekundárním nákladem, který by se rovnal součinu počtu poskytnutých jednotek vztahové veličiny a příslušné kalkulační sazby, kterou je vztažná veličina oceněna. Kalkulační sazba by se stanovovala jako plánovaná a skutečná. Plánovaná kalkulační sazba by byla odvozena z plánovaného množství jednotek vztahné veličiny poměřeného k celkovým plánovaným nákladům každého nákladového místa. Skutečná kalkulační sazba by byla odvozena ze skutečného množství jednotek vztahové veličiny přiměřeného k celkovým skutečným nákladům každého nákladového místa. Na základě porovnání plánované a skutečné kalkulační sazby, respektive plánovaného a skutečného množství vztahových veličin nákladových míst by bylo možné provádět analýzu odchylek a realizovat potřebná opatření k nápravě zjištěného stavu. Na každém nákladovém místě by se sledovaly nepřímé náklady a to náklady primární a sekundární, které by vznikaly zpravidla jejich převzetím od některého z hlavních (produkčních) nákladových míst. Nákladovými místy by v podmínkách vojenských útvarů mohli být bojové roty, velitelství vojenského útvaru, velitelská rota, rota logistiky by mohla být výnosovým místem, protože její výnos by byl představován výkony, které by ona realizovala ve prospěch jiných nákladových míst – rot. Konkrétní formalizace ekonomické struktury nákladového střediska by však musela být v kompetenci managementu nákladového střediska.

Shrnutí

Současný stav ekonomického řízení v resortu obrany, armádě a na koncových prvcích ekonomického systému – ve vojenských útvech, naplňuje charakteristiky, které nás opravňují jej typologicky označit jako řízení prvního řádu. Tj. přímé řízení se zpětnou vazbou. Zjištěná data jsou vyhodnocena a následně je realizován tok informací, které řízený objekt instruuje ke konkrétním opatřením. Např. ke konci roku jsou zjištěny nedočerpané prostředky – následuje pokyn k čerpání těchto prostředků. Cílovým stavem, kterého by postupnými kroky mohlo být dosaženo, lze označit jako ekonomické řízení druhého řádu. Má-li systém ovlivňovat svůj budoucí vývoj, musí v něm existovat tento druh řízení. Systém musí být vybaven zpětnou vazbou druhého řádu. Tato zpětná vazba obsahuje vůči zpětné vazbě prvního řádu navíc paměť, výpočetní prvek (nebo složitější transformační zařízení) a rozhodovací prvek schopný určit žádoucí chování systému. To předpokládá desagregaci ekonomického řízení na úrovni nákladového střediska vytvořením jeho vnitřní ekonomické struktury, která by byla sledována i v účetnictví.⁵⁹ V útvarové praxi tímto regulačním prvkem ekonomického řízení může být odpovědný funkcionář a systém odpovědnostního vnitroútvarového (vnitroorganizačního) zúčtování.

⁵⁹ Pro potřeby útvarové praxe a zachování přehlednosti bude při tvorbě ekonomické struktury vojenského útvaru jako nákladového střediska, tedy při vymezení jeho vnitřních ekonomických jednotek, vhodnější místo termínu nákladové středisko používat **termín nákladové místo**. V armádní praxi je termín nákladové středisko používán jako synonymum pro vojenský útvar.

Tabulka 3 Charakteristiky současného modelu ekonomického systému, systému ekonomického řízení a ekonomického informačního systému NS

			Charakteristika	Poznámka
Definice ES _{NS}			Dynamický hmotný systém s cílovým chováním, jehož účelem je dosažení požadovaného vztahu mezi ekonomickými vstupy a výstupy systému, při respektování sledovaných cílů nákladového střediska a za souběžného racionálního využívání zdrojů, které má nákladové středisko k dispozici.	V současné době lze konstatovat, že ekonomický systém nákladového střediska tuto definici naplňuje pouze formálně.
Cíl ES _{NS}			Hospodařit s vyrovnaným rozpočtem při respektování efektivního, hospodárného a účelného čerpání finančních prostředků.	Rozpočet je sestavován bez přímé vazby na kvantifikovatelné a vyhodnotitelné cíle.
Systém ekonomického řízení NS	Funkce SER _{NS}	Plánování	Tato funkce je naplňována ve formě přípravy návrhu rozpočtu na daný výcvikový rok.	Není doposud zajištěna dostatečná provázanost mezi věcným a finančním plánováním.
		Regulace	Představuje realizaci schváleného rozpočtu.	
		Kontrola	Jádro naplňování této funkce spočívá v posouzení formální oprávněnosti realizovaných výdajů a velikosti odchylky od plánovaného čerpání rozpočtu.	Formální kontrola odchylky čerpání rozpočtu mimo jiné probíhá 1x za čtvrtletí.
	Nástroje ekonomického řízení	Plán	Plán čerpání rozpočtu.	Je považován za základní dokument řízení ekonomiky nákladového střediska.
		Ukazatele	% čerpání jednotlivých položek rozpočtu	
		Limity	Limity výdajů	Jsou stanovovány jako % výdajů rozpočtu za rok
		Účetnictví	Finanční účetnictví	
		Hmotné stimuly	Nejsou zavedeny	
		Standardy	Finanční standardy	Neodpovídají realitě skutečné nákladovosti spotřeby – buď jsou nadhodnocené nebo podhodnocené.
Ekonomický informační systém EIS _{NS}			Neposkytuje dostatek informací upotřebitelných pro ekonomické řízení nákladového střediska, dostupné informace končí na úrovni nákladového střediska	Tj. jsou poskytovány za nákladové středisko jako celek.
Ekonomická struktura ES _{NS}			Není vytvářena	

Zdroj: OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. s. 108. ISBN 978-80-260-3277-9.

INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

ZÁVĚR

Ekonomicky řídit neznamená jen řídit tok finančních prostředků organizací, ale informovaně plánovat, organizovat a kontrolovat spotřebu zdrojů ve vztahu k plnění úkolů, příslušejících této organizaci v našem případě vojenskému útvaru. Doposud však převládající forma ekonomického řízení v podmínkách nákladových středisek spočívá, právě a jen v usměrňování rychlosti (% čerpání prostředků) a velikosti toku finančních prostředků (rozpočtová opatření), tak aby nebyly překročeny limity a nebylo použito těchto finančních prostředků v rozporu se zákonem.

Po formální stránce lze tvrdit, že ekonomický systém na ekonomickém objektu vojenský útvar je možné vymezit. Zásadním problémem, který musí být dále řešen, je obsahová stránka tohoto systému. Při komparaci se soukromým sektorem národního hospodářství, lze prokázat, že tento systém nemůže plnit všechny očekávané funkce. Zde se jedná především o úskalí ve vztahu k ekonomickému informačnímu systému (manažerské účetnictví) s tímto problémem spojená tvorba ekonomické struktury a z toho důvodu neúplně realizované funkce ekonomického řízení.

Literatura:

Základní:

- RMO č. 72/2012, *Finanční řízení a finanční zabezpečení*. Věstník Ministerstva obrany, 2012. Praha: Ministerstvo obrany, 2012. 37 s. Čj. 306-17/2012-SE MO.
- OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. 245 s. ISBN 978-80-260-3277-9.

Doporučená:

- BLAŽEK, Ladislav., LANDA, Martin. *Ekonomika a řízení podniku*. Brno: MU Brno, Ekonomicko-správní fakulta, 2006. 96 s. ISBN 80-210-3960-4.
- HOFMEISTER, Roman., STIEGLER Harald. *Controlling*. 2. vyd. Praha: Nakladatelská společnost BABTEXT spol. s r.o., 2002. 151 s. ISBN 99-00-00239-X.
- VEPŘEK, Jaromír., NEDOMA, Josef. a kol. *Metody analýzy struktury systémů v ekonomice*. Praha: ACADEMIA, 1986. 168 s. 21-064-86.
- WÁGNER, Jaroslav., ŠOLJAKOVÁ, Libuše., FÍBROVÁ Jana. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

Úkoly pro samostatnou práci:

1. Umět vysvětlit pojem ekonomické řízení.
2. Nastudujte genezi přístupu k ekonomickému řízení vojenského útvaru.
3. Specifikujte pojem ekonomické řízení dle RMO č. 72/2012.
4. Definujte fáze rozpočtového procesu.
5. Objasněte, jak se člení rozpočtové výdaje kapitoly Ministerstva obrany.
6. Vysvětlete, jak probíhá realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi zpracování podkladů.
7. Zamyslete se nad ekonomickým řízením obecně a vymezte systém ekonomického řízení nákladového střediska.
8. Proveďte charakteristiku ekonomického subjektu veřejného subjektu.
9. Znázorněte zjednodušeně vazby mezi prvky systému ekonomického řízení a tyto vazby vysvětlete.
10. Zaujměte stanovisko k tvrzení: „V rámci systému ekonomického řízení musí být identifikovány vnější a vnitřní ekonomické vztahy, finančně a hodnotově vyjádřeny a řízeny tak, aby docházelo k plnění základního parametru existence vojenského útvaru z pohledu ekonomické funkce.
11. Objasněte, co by mělo řízení vnějších a vnitřních ekonomických vztahů z perspektivy nákladového střediska zahrnovat.
12. Popište, jak by měla vypadat ekonomická struktura nákladového střediska.