

Hodnotové řízení procesů, činností a aktivit v AČR

Koncepce výstavby profesionální armády a mobilizace ozbrojených sil ČR přepracovaná na nový zdrojový rámec předpokládá zavedení procesního řízení do rezortu MO. Tento trend není v managementu posledních let neznámý, a proto pokládáme za potřebné ujasnit si, jaké jsou jeho příčiny, co vedlo ke vzniku nástrojů orientujících se na řízení procesů, činností a aktivit a jaké nové nástroje manažerského účetnictví se v této souvislosti začaly rozvíjet. Prosazování nových koncepcí managementu, jejichž společným cílem je řídit čas, kvalitu, zejména náklady procesů, má s problematikou procesního modelu řízení v rezortu MO mnoho společného.

Úvod

Nahlédnutí do nedávné minulosti financování a finančního řízení AČR, datované od roku 1993, je z historického hlediska úsek velmi krátký, avšak nesmírně bohatý na události, které formovaly ekonomické chování a myšlení do dnešní podoby.

Objektivní, v pravém slova smyslu přelomový charakter některých historických událostí měl zásadní vliv na obsah budoucích změn v oblasti ekonomického chování AČR. Mohli jsme však zaznamenat i takové změny, které byly iniciovány potřebou operativně řešit stále ještě doznívající, ale už i nově se hromadící problémy. Přetváření ekonomického myšlení a chování, hledání nových a dokonalejších manažerských přístupů je kontinuální, nikdy nekončící proces. Pozitivní výsledky se nedostavují ihned. Často bývají přeceňovány, ale ještě častěji zpochybňovány.

Teorie managementu vidí nejčastější problém v tom, že ačkoliv organizace mívají ambiciózní cíle, není neobvyklé, že bývají vnímány jako dlouhá řada překážek a problémů na cestě za jejich dosažením. Je tomu tak proto, že jejich formulace bývá často nejasná, zamýšlená kontinuita plnění úloh nereálná, projevuje se nedostatečná opora v teoretických poznatcích, nejsou dostatečně využívány zkušenosti jiných. Za těchto okolností vzbuzují pochybnosti o schopnostech organizace dovést je do úspěšného konce. Přesto je formulování cíle tou snadnější částí řízení změn. Veškeré průzkumy a studie, popisující těžkosti, na které management naráží při jejich realizaci, jsou důkazem toho, že základním problémem je převedení teorie do praxe.

Dovedností potřebné k řízení změn, ale hlavně umění včas rozpoznat neshody s očekáváním, schopnost konsenzu a neodkladné reakce na varovné signály, charakterizují kvalitu každého managementu.

Richard Pascale napsal: *Hrozba, o které každý ví, ale o níž nikdo nemluví, oslabuje podnik mnohem více než ta, která je jasně pojmenována* "[1].

Přáli bychom si proto, aby naše postřehy a připomínky byly vnímány právě z tohoto úhlu pohledu. Pokládáme za potřebné se zabývat otázkami **řízení procesů, činností a aktivit, přednostně z jejich hodnotové stránky.**

Jak si později ukážeme, procesní řízení je parametrizováno kvalitou, časem a náklady. Využívá nové nástroje manažerského účetnictví, opírající se o náklady na jednotlivé aktivity,

činnosti a procesy. Nemá-li být pojetí modelu procesního řízení v AČR opakováním nebo prohlubováním nedostatků minulosti, musí být tyto skutečnosti bezezbytku akceptovány. Jen s těmito charakteristikami procesní řízení bývá (bez nadsázky) označováno jako jedna z nových koncepcí managementu. V opačném případě by mohl být odstartován všem dobře známý efekt, typický právě pro centrálně řízenou organizaci.

Systém změn je řešen nejdříve pomocí neosobního řízení, tedy pomocí reglementů. Jeho zastánci, zadavatelé a řešitelé postupně získávají rostoucí okruh příznivců z řad vykonavatelů. Příznivců a obhájců změn je tím více, čím větší okruhu osob se změny týkají, s jak velkým úsilím a oč „bolestivěji“ byly uváděny do praxe, ale také, jak pevně s ní splynuly. O to s menší nadějí můžeme očekávat, že pozdní rozpoznání neshod získá novou a nadšenou podporu zúčastněných.

Skutečnost, že se nedostatečná úroveň realizovaných změn může negativně promítnout i do teoretické oblasti, bez výjimky platí i pro rezort MO. Je tomu tak proto, že současně s potřebou změn, ale i v průběhu jejich realizace jsou některé oprávněné připomínky a pochybnosti bagatelizovány, přičemž se úspěšně etabluje jistý druh teoretické podpory, nepřiliš věrně odrážející měnící se podmínky. V průběhu etapy realizace nebývá nouze o články a studie hýřící účelovou deskripcí, tedy přednostním zvýrazňováním pozitiv nebo méně podstatných stránek. Projevuje se tak snaha podpořit a zakonzervovat realizovaný systém změn, jejíž motivací bývá obava ze změn, které by mohly nebo měly následovat.

Jaké bylo formování ekonomického myšlení a chování rezortu v novodobé historii, s jakými problémy a s jakou mírou úspěšnosti se při jejich řešení potýkal, je nám všem dobře známo. Alespoň stručně připomeňme jeho počáteční netečnost na potřebu ekonomických změn těsně v „porevolučním“ období. Důsledkem toho bylo, že rezort okamžikem svého vzniku k 1. 1. 1993 zdědil organizační a řídicí strukturu poplatné cílům a úkolům bývalé federální armády.

Struktura federální armády ČSFR a procesy jejího fungování byly téměř totožné se situací před rokem 1989, tedy se situací, kterou lze označit jako dědictví Varšavské smlouvy z dob studené války. Přestože se politické úkoly postavené v letech 1990-1992 před federální armádu zásadně změnily, armádní mechanismy a procesy na tuto změnu reagovaly pouze minimálně. Systém hospodaření a nakládání se zdroji byl téměř ve všech oblastech založen na výjimkách z obecně platných zákonů a vyhlášek.

K zabezpečení prioritního cíle, tj. vybudování moderní a vycvičené armády, efektivně využívající zdroje na modernizační projekty a na kvalitní výcvik, ministerstvo obrany navrhlo a vláda České republiky přijala pro období let 1993-1996 koncepci změn spočívající v zásadních změnách v oblastech systému *řízení zdrojů, realizace rozpočtu a způsobů financování, účetnictví a evidence majetku a v oblasti dalšího budování armády.*

Před rezortem však stály další úlohy, které vyžadovaly naléhavé řešení. Vzpomeňme jen některé. Potřeba restrukturalizace, vstup do NATO, profesionalizace, řešení „Koncepcí“ výstavby armády a omezování rozpočtového rámce, Střednědobá ekonomická strategie, pronikání zkušeností jiných armád, doporučení OECD pro tranzitivní země apod. – vše prováděno tlakem na zvyšování transparentnosti a úrovně hospodaření, na posilování manažerského řízení, na jeho větší exaktnost.

A mezitím se uskutečňovaly desítky konferencí, seminářů, absolutorium získávaly stovky studentů v různých typech prezenčního, kombinovaného a doktorského studia, ke změnám docházelo i v systému vojenského školství.

Zajisté mi mnozí dají za pravdu, že sborníky z konferencí a seminářů, výstupy obhájených projektů obranného výzkumu a disertačních prací, desítky studií a článků, které právě tak

měly plnit funkci jakéhosi katalyzátoru ekonomizace rezortu, často a na škodu věci, bez valného zájmu, zaplňují regály knihoven. Není málo těch, jejichž návrhy postihl osud jen jakéhosi krátkodobého záblesku, na který, pokud se na něj rychle nezapomnělo, uchovává se v paměti jen několika málo akademických funkcionářů. Mnohdy jen jako doplňkový zdroj dalších informací. Příčinu můžeme hledat i na straně autorů.

Pozoruhodná díla, která mohou znamenat pozitivní přínosy, jsou publikována jako relativně samostatné práce, uzavřené ve své celistvosti, bez vazby na širší problém, anebo tato vazba je zdůrazňována jen okrajově. Skutečnost, že obvykle „uváznou“ jen v odborných kruzích není až natolik tristiň jako fakt, že zůstávají i nadále bez doteku s praxí.

Tento fenomén dnešní doby vyjádřil prof. Václav Bělohradský slovy: „*Dříve jsme nesměli hovořit, ale poslouchal nás každý. Nyní hovořit můžeme, ale nikdo nás neposlouchá.*“

Dále pak napsal: „*Pokušení obejít se bez pohledu zvenčí, nenechat se žádným vnějším zdržovat a zpochybňovat, je klíčovým pokušením naší doby. Přišla epocha insiderů, kteří se cítí vnějším ohrožení a žádným outsiderům nejsou ochotni zdůvodňovat svá rozhodnut.*“ [2]

Procesní model řízení v rezortu MO

Vláda České republiky usnesením č. 1154 ze dne 12. listopadu 2003 schválila „**Koncepci výstavby profesionální Armády České republiky a mobilizace ozbrojených sil České republiky přepracované na změněný zdrojový rámec**“.

V páté kapitole, s identickým názvem *Procesní model řízení rezortu MO*, je zdůrazňována nutnost zavedení procesního řízení do AČR jako *významné podmínky naplnění cílů Koncepce*. Nikterak rozsáhlý materiál na jediné stránce vysvětluje poslání procesního řízení v AČR a zdůrazňuje jeho zavedení a rozvoj v souladu s normou ČSN EN ISO 9001:2001 „*Systémy managementu jakosti-požadavky*“. Úkoly spojené s realizací rozčleňuje do čtyř fází, přičemž poslední má být ukončena v roce 2006–2007 *podporou řízení procesů rezortu MO informačním systémem*.

Koncepce zaměřená na oblast procesního řízení si předsevzala: „***Aplikovat moderní manažerské metody řízení do rezortu MO a zajistit tak dlouhodobou vnitřní stabilitu rezortu, jeho vyvážený dlouhodobý rozvoj, získat nástroj pro měření nákladů a nástroj pro sledování efektivity činností probíhajících v rezortu MO***“.[3]

Každý začínající ekonom je schopen postřehnout souvislosti mezi omezováním zdrojů a nutností neustálého hledání progresivních přístupů v oblasti jejich efektivního řízení. Pokud by však měl vysvětlit, proč právě model procesního řízení, co od něj můžeme očekávat a co podmiňuje jeho úspěšnou realizaci, pak mnohé otázky zůstanou jistě nezodpovězeny. Je tento model natolik jedinečný, že od něj můžeme očekávat naplnění rezortem deklarovaných cílů? Můžeme se spolehnout, že uspokojivé odpovědi nám poskytnou zkušení funkcionáři rezortu MO?

Již bylo zmíněno, že rezort MO se hlásí k zavádění a rozvoji procesního řízení v souladu s požadavky normy ČSN EN ISO 9001:2001. Přitom obecně o normách ISO řady 9000 platí, že mají univerzální charakter, tj. nezávisí na charakteru procesů, ani na druhu produktů, jsou generické a aplikovatelné jak ve výrobních organizacích, tak i v podnicích služeb, bez ohledu na jejich velikost. *S touto skutečností si někteří nevědí rady při zavádění do vlastní praxe, normy jsou totiž příliš obecné a vágní.* [4]

Mnohé problémy jsou dále umocňovány skutečností, že normy nejsou závazné, ale doporučující, jsou souborem minimálních požadavků, nikoliv maximem, a navíc negarantují napro-

stou spokojenost a dobré ekonomické výsledky. Jsou jen začátkem cesty ke špičkové kvalitě. Přijetím požadavků by organizace měla vytvořit, dokumentovat, uplatňovat a udržovat systém managementu jakosti a neustále zlepšovat jeho efektivnost.

Organizace podle této normy musí:

- ❑ identifikovat procesy potřebné pro systém managementu jakosti a pro jejich aplikaci v celé organizaci,
- ❑ určovat posloupnost a vzájemné působení těchto procesů,
- ❑ určovat kritéria a metody potřebné pro zajištění efektivního fungování i řízení těchto procesů,
- ❑ zajišťovat dostupnost zdrojů a informací nezbytných pro podporu fungování těchto procesů a pro jejich monitorování,
- ❑ monitorovat, měřit a analyzovat tyto procesy,
- ❑ uplatňovat opatření nezbytná pro dosažení plánovaných výsledků a neustálého zlepšování těchto procesů.

Lapidárně formulovaný cíl procesního modelu řízení v rezortu MO (podle 5. kapitoly Koncepce), **zaměřený na aplikaci moderních manažerských metod, dosažení stability rezortu a jeho dlouhodobý rozvoj a získání nástroje pro měření nákladů a sledování efektivity** je důsledkem obecného, vágního pojetí norem a do jisté míry předznamenává onu zmiňovanou bezradnost.

Moderních manažerských metod, zvláště pak v posledních letech, je všude kolem nás tolik, že jejich správný výklad se stále častěji stává jablkem sváru i mezi renomovanými odborníky. V turbulentním prostředí dnešní doby jsou pro některé moderní ty, které jiní odmítají. Na druhé straně ale upřednostňují metody pro jiné málo nebo vůbec přijatelné. Prubířským kamenem je samotná praxe, vlastní ucelený názor a zkušenosti těch nejlepších. V dané chvíli, v daných podmínkách, pokud možno i ve srovnatelné oborové činnosti.

Také však platí, že manažeři bez dobrých teoretických základů nemohou mít jasnou představu kam jdou, proč dělají určité věci nebo čeho tím chtějí dosáhnout. Jaké konkrétní manažerské metody by měly být podle cílů „Koncepce“ aplikovány, může vzbuzovat celou řadu domněnek, a proto se je pokusíme přiblížit v dalších částech našeho vystoupení.

Další cíl, dosáhnout **vnitřní stability rezortu a jeho dlouhodobý rozvoj**, je jen jakési klišé, které se opakuje již z dob, kam sahá naše paměť, a bylo by přinejmenším smutné, kdyby jakékoliv změny podporu tomuto cíli nezajišťovaly. Pochybnosti o splnitelnosti však musí vzbuzovat otázka, zdali procesní řízení je právě tím jediným všelékem, který jej může zajistit. Významně podpořit, to ano.

A na otázku, jaký chceme získat **nástroj pro měření nákladů a sledování efektivity**, můžeme dát lakonickou odpověď ihned. Takový nástroj neexistuje! Dokonce tento požadavek nezahrnují ani normy ISO. Co však již dávno existuje, je účetnictví, které slouží jako hlavní a ničím nezastupitelný **nástroj pro řízení**. Umí evidovat stav a změnu stavu majetku, závazků ... atd., zprostředkovává nám údaje o spotřebě zdrojů, tedy nákladů. Z tohoto pohledu je náklad jen **stavovou účetní položkou**, kterou v současné metodice finančního účetnictví v rezortu MO zjišťovat umíme.

Co však postrádáme a význam čeho již několik let prokazujeme, při každé podobné příležitosti zdůrazňujeme, o čem už byly napsány stohy publikací, je **manažerské účetnictví**. Plní celou řadu funkcí, přičemž kromě jiného zachycuje i účelové členění nákladů. Pak můžeme

náklady chápat, samozřejmě v kontextu s plánem (očekáváním), jako data, která lze elementárními metodami finanční analýzy zpracovat do řady ukazatelů. Zdaleka však nepostačuje náklady jen měřit. Musíme totiž rozlišovat mezi ekonomickým procesem a ukazatelem, který proces odráží. Je to proto, že ukazatel se může vyvíjet jinak, než stejnojmenný objektivní proces.

Pokles nákladů nemusí signalizovat pozitivní jev, právě tak jako jeho růst nemusí být spojován se zhoršenou úrovní hospodaření. Jedním z ukazatelů je i efektivnost, kterou hodnotíme účinnost námi řízených procesů. Musíme si však kritéria jejího hodnocení stanovit předem, právě tak jako výši a strukturu obětovaných zdrojů (nákladů), které jsou pro jejich splnění objektivně (optimálně, účelně) nutné. Výsledné hodnoty právě tak musí být podrobeny analýze.

Kdyby pro jakoukoliv organizaci postačovalo pomocí „nějakého“ nástroje sledovat efektivitu a zároveň by pro dosažení přijatelných výsledků postačovalo jen měřit náklady, nebylo by pod sluncem organizace, která by tak nečinila a která by v souladu s tímto pojetím nebyla efektivní.

Naším cílem není měřit náklady a efektivitu, naším cílem musí být konstituovat ekonomický systém rezortu, který bude mít ambice trvale zajišťovat ekonomickou racionalitu (hospodárnost, efektivnost, účelnost) všech jeho procesů, činností a aktivit.

A pro splnění tohoto cíle musí disponovat vhodnými nástroji, metodami a technikami ekonomického (hodnotového) řízení.

Procesním řízením v ozbrojených silách České republiky se zabývá i nedávno publikovaný článek autorů Grasseová, Horák *Procesní řízení v ozbrojených silách České republiky*. [5] Autorům nelze upřít přehledné zpracování problematiky procesního řízení v AČR, ale i logické, a tím spíše varovné závěry, které nabízejí k zamyšlení. Článek se zmiňuje o možnostech řešení vzniklých problémů, zároveň autoři dodávají, že návrhy nemusí být jediné správné, ale mohou být přínosem do další diskuze.

V záměrech Koncepce, podobně jako ve zmiňovaném článku, je právě *ekonomická podstata procesního řízení a jeho předpokladů*, zmiňována příliš implicitně. Zejména článek, jakoby samo sebou, vyjadřuje potřebu hodnocení účelnosti, efektivnosti, hospodárnosti, zavedení systému hodnotových ukazatelů pro měření výkonnosti (Balanced Scorecard), ale i využívání účetnictví. S tím nelze než souhlasit. V této poloze jsou však návrhy a připomínky příliš bezobsažné, heslovité a do jisté míry nejasné, protože vyjadřují jen to, co rezort v minulosti již opakovaně a se střídavými úspěchy řešil.

Správné pochopení ekonomické podstaty procesního řízení a jeho přímou vazbu na nástroje řízení pokládáme za nutné hlavně proto, abychom neustrnuli v polovině cesty, neustále nemodifikovali něco, co je již jinde funkční, nepřekrucovali paradigmatu. Ale i jasná představa ***o budoucí podobě procesního managementu, procesní organizace, členění úrovní procesního řízení od úrovně organizace až po úroveň událostí, hodnotové řízení procesů, činností a aktivit, měření veličin procesů ... apod.***, to jsou okolnosti, které musí být do realizačních fází naprosto jednoznačně a pevně zakotveny. Jinak vytvoříme na pohled sice pěknou, nicméně obsahem jen velikonoční kraslici.

Ve skutečnosti se to zdá být prosté a ekonomická podstata se nabízí sama; omezením zdrojového rámce byla iniciována potřeba hledat inspiraci v moderních metodách a nástrojích managementu, pomocí nichž management zvýší ekonomickou racionalitu a zajistí plnění úkolů s disponibilním objemem zdrojů, dokonce i ve vyšší kvalitě.

Podle normy ČSN EN ISO 9000:2000 lze za **proces** považovat jakoukoli činnost nebo soubor činností, které využívají zdroje k přeměně vstupů na výstupy. Aby organizace fungovala efektivně, musí identifikovat a řídit mnoho vzájemně souvisejících a vzájemně působících procesů. Výstup z jednoho procesu je často přímým vstupem do dalšího procesu. **Systematická identifikace a management procesů používaných v organizaci, a zejména jejich vzájemné působení se nazývá „procesní přístup“.**

Všimněme si, že vážnost tohoto vysvětlení spočívá v tom, že blíže neobjasňuje pojmy jako hospodaření se zdroji, co stojí za jejich efektivní transformací, postupy při identifikaci a řízení procesů, čímž vlastně nastoluje otázky typu „JAK?“

Proto si nejdříve ujasněme, co je příčinou vzniku nástrojů orientujících se *právě na řízení procesů, činností a aktivit*. Dále pak si řekneme, jak by mělo probíhat hodnotové řízení na základě dílčích aktivit (ABM - Activity Based Management), resp. co je podstatou kalkulace dílčích aktivit (ABC - Activity Based Costing).

Příčiny vzniku nástrojů řízení procesů, činností, aktivit

Všeobecně známou skutečností, kterou není potřeba dokazovat (notorieta) je, že manažerské účetnictví je vrcholovou, integrující částí řízení organizace, které pro strategické, taktické a operativní řízení zajišťuje informace pro komunikaci a slouží na podporu rozhodování.

Již v osmdesátých letech minulého století se manažerské účetnictví začalo poměrně rychle orientovat na dynamicky se rozvíjející oblast řízení aktivit, činností a procesů. Předtím, v relativně stabilním prostředí, postačovalo, aby se řízení opíralo o zkušenosti s vývojem nákladů a *soustředilo se na zvyšování hospodárnosti a efektivnosti*. Časté změny v podnikatelském prostředí však stále více ovlivňují náklady a způsobují daleko větší výkyvy v hodnotových ukazatelích než podnikání v relativně stabilním prostředí.

Již nepostačuje pouhé zjištění kolik, za co a kde bylo spotřebováno zdrojů. Jaké jsou další příčiny vzniku nákladů, jaký mají vliv na jednotlivé články hodnotového řetězce, jakou hodnotou přispívají jednotlivé aktivity k celkové hodnotě, to jsou stále častější otázky, zaměstnávající management firem. V reakci na ně se začaly rozvíjet nové nástroje manažerského účetnictví, které se opírají o náklady na jednotlivé **aktivity, činnosti a procesy**. Jde zejména o metody kalkulace dílčích aktivit, rozpočty sestavované na základě dílčích aktivit a účetnictví zaměřené na sledování nákladů aktivit.

Požadavek na řízení procesů, činností a aktivit se stal základem zmiňovaných **nových koncepcí managementu**, které můžeme charakterizovat následovně:

- ❑ **Řízení dílčích aktivit** (Activity Based Management) využívá *informací o nákladech jednotlivých aktivit při řízení a zejména při rozhodování o objemu a struktuře výkonů*.
- ❑ **Řízení zaměřené na faktor času** (Time Based Management) *se orientuje na zkrácení doby provádění jednotlivých aktivit a činností*.
- ❑ **Komplexní řízení kvality** (Total Quality Management) *se zaměřuje na dosahování co nejvyšší kvality výkonů a činností*.
- ❑ **Procesní řízení** *se soustřeďuje na řízení aktivit a procesů, každý proces sleduje z hlediska kvality, času a nákladů; integruje řízení zaměřené na faktor kvality, času a nákladů a řízení nákladů na aktivitě*.
- ❑ **Řízení zaměřené na faktory ovlivňující tvorbu hodnot** (Value Based Management) *sleduje kromě času, nákladů a kvality aktivit i přínos jednotlivých aktivit pro podnik*. [6]

Jednotlivé koncepce mohou zdůrazňovat odlišné přístupy a metody, ve skutečnosti jsou však úzce propojeny společným cílem, **řídít rychlost (čas), kvalitu a náklady jednotlivých procesů**.

Ve stručnosti si vymezme, v čem spočívá shoda názorů v používání termínů aktivita, činnost a proces.

Aktivita je elementární prvek podnikatelského procesu, jejíž lze vymezit minimálně z hlediska nákladů, které je třeba v souvislosti s její realizací vynaložit, a popř. i z hlediska měřitelného výkonu, jenž je výsledkem této aktivity.

Činností budeme rozumět systémové spojení aktivit, které představuje funkční nebo účelově vymezenou část podnikových procesů.

Proces a procesní přístup jsme si již definovali výše podle ČSN EN ISO. Přitom si jen připomeňme, že proces lze charakterizovat jako systémové propojení činností.

Za povšimnutí stojí, kolik bylo v minulosti věnováno času a energie na prokazování významu manažerského účetnictví v AČR, nutnosti jeho implementace byť v počátku jen v nejjednodušší podobě nákladového účetnictví. Jak se však ukázalo, prokázané hypotézy, naprosto jednoznačná fakta a doporučení neměly takovou váhu, aby se staly oporou při jeho zavedení. Tyto skutečnosti, ale i rámec dobře fungujícího informačního systému a letitých zkušeností s finančním účetnictvím však k tomuto kroku přímo vybízely.

Nelze přehlédnout, že i samotné **manažerské účetnictví** se neustále zdokonaluje. Stadia vývoje směřují od prvotního sledování nákladů nejdříve jen ve prospěch externích uživatelů, později se přesouvají k sledování nákladů pro interní uživatele, a sice ve vztahu k výkonům, útvarům a činnostem. Další stadium vývoje manažerského účetnictví upřednostňuje získávání relevantních údajů pro rozhodování. Nyní **se jeho těžiště přesouvá do oblasti zajišťování relevantních informací pro strategické řízení nákladů**.

Hlásí-li se rezort k modelu procesního řízení, měli bychom se zadostiučiněním konstatovat, že paralelně musely být přijaty i návrhy k zavedení manažerského účetnictví. Jinými slovy, kroky k vytvoření systému poskytování informací, sloužících pro rozhodování, ať již se to týká strategického, taktického nebo operativního řízení.

Jinak to ani vysvětlit nelze, vzhledem k tomu, co bylo v souvislosti s podstatou procesního řízení a manažerského účetnictví řečeno. Zcela jednoznačně vyjadřuje tento požadavek třetí fáze „Procesního modelu řízení rezortu MO“, uváděný v „Konceptci výstavby profesionální Armády České republiky a mobilizace ozbrojených sil České republiky přepracované na změněný zdrojový rámec“, kdy podle cílů má být v roce 2006 dokončeno zavedení procesního řízení. Rezort MO získá schopnost analyzovat procesní náklady a měřit výkonnost svých procesů. Jsou tyto cíle v tak krátkém časovém horizontu reálné?

Obrátíme-li svou pozornost k problematice **operativního řízení**⁽¹⁾, pak je nutno zdůraznit, že má reagovat na konkrétní podmínky, přičemž se vyznačuje snahou o optimální využití kapacit a zdrojů, o rychlé a pružné reakce na změny prostředí. V hodnotové oblasti se soustřeďuje především na dodržování hospodárnosti, efektivnosti a naplňování taktických cílů. Základními hodnotovými nástroji jsou krátkodobé rozpočty, operativní plány, operativní kalkulace, vnitropodnikové ceny, normy, limity atd. [6] Bezprostřední, operativní řízení hodnotové stránky procesů, realizovatelné cestou řízení jeho dílčích aktivit (náklady a měřitelný výkon), skýtá funkcionářům nákladového střediska (jsou-li vlastníci procesů) dosud nepoznané možnosti jak optimalizovat průběh a výstupy procesu. Také ale být hodnocen nikoliv jen za činnosti jako takové, ale hlavně za dosažené výsledky.

Řízení na základě dílčích aktivit (Activity Based Management) v současnosti ovlivňuje většinu nástrojů a metod manažerského účetnictví. Jedním z prvních nástrojů, který v polovině osmdesátých let minulého století reagoval na změny v podnikatelském prostředí, je *kalkulace dílčích aktivit* (Activity Based Costing).

Kalkulace na základě dílčích aktivit

(ABC - Activity Based Costing)

Nové koncepce managementu, zmiňované v předchozí kapitole, jsou úzce propojeny společným cílem, **řídít rychlost (čas), kvalitu a náklady jednotlivých procesů**. Těmito třemi základními parametry je vyjadřován i cíl řízení procesů, činností a aktivit.

Procesní řízení vychází z předpokladu, že v rámci řetězce hodnot (v podnikové sféře od strategického marketingu ke konečnému výkonu, přes výzkum a vývoj, přípravu výroby, zásobování, výrobu, kontrolu, komunikaci se zákazníkem, expedici a služby zákazníkům) se vynaložené ekonomické zdroje (neboli náklady) transformují prostřednictvím aktivit, činností a procesů na výkony (výstupy). Proto i základní nástroje hodnotového procesního řízení chápou aktivity a činnosti jako prostředek mezi vstupy (ve formě nákladů) a výstupy (ve formě výkonů).

ABC je kalkulační metodou přiřazování zejména nepřímých nákladů předmětu kalkulace. Primárně vychází z přiřazování nákladů různým aktivitám nebo dílčím činnostem, které vyvolávají vznik nepřímého nákladu, *přičemž často nemají vztah k objemu činnosti*. Je přirozenou reakcí na dnes již zcela obvyklý jev, že dochází k vysokému růstu režijních a snižování podílu jednicových nákladů. Nárůst pomocných, obslužných, kontrolních, strategicky orientovaných a jiných aktivit je sice objektivně nutný, nicméně je pomocí tradičních kalkulačních metod obtížné kvantifikovat, ale i rozpoznat **funkční vztah a závislost** těchto nákladů na změnách v objemu a struktuře finálních výkonů.

Ve své podstatě jde o to, že tradičně uvažované náklady jako fixní ve skutečnosti mají variabilní charakter, a to ne vždy ve vztahu k objemu finálního výkonu, ale spíše vzhledem ke vztahové veličině (Cost Driver – jako je počet hodin, počet dílů, počet výrobků, počet výrobních dávek apod.), která však má indiferentní nebo nepřímo úměrný vztah k aktivnímu využití kapacity nebo objemu finálních výkonů (výzkum a vývoj nových výrobků, seřízení strojů, kontrola kvality apod.). [5]

Teprve následně jsou tyto náklady přiřazovány předmětu kalkulace. Podle některých autorů, které budeme stručně parafrázovat, tato metoda neznamená zásadní převrat v kalkulacích, využívá tradiční přírážkové metody a ani neřeší problémy absorpční kalkulace⁽²⁾. Kalkulace finálních výkonů zpracovaná metodou ABC se jeví pouze jako jemnější instrument synteticky kombinující tradiční postupy. Patří spíše mezi kalkulace plných nákladů, jejichž omezením je statický charakter, vyjadřující průměrný podíl nákladů na kalkulační jednici pouze při konkrétním jednoznačném objemu a sortimentu prováděných výkonů.

Metoda však přináší nové informace, které jsou považovány za její přednosti a které se týkají oblastí řízení aktivit, činností a procesů, řízení po linii výkonů a řízení po linii útvarů.

Donedávna upřednostňované zaměření manažerů na řízení po linii výkonů a odpovědnosti vedl ke snižování pozornosti řízení zejména pomocných a obslužných aktivit (opravy, dopravní výkony, zásobovací činnosti apod.). Nový informační pohled na **náklady aktivit** umožňuje posoudit jejich nákladovou náročnost a porovnat ji s přínosy. Vytváří se tím tlak na eliminaci aktivit, které efekt nepřinášejí.

Jako informační podklad pro řízení **po linii výkonů** kalkulace signalizuje nákladovou náročnost nestandardních, v malých objemech prováděných výkonů a ukazuje na příčiny jejich nákladové náročnosti. Tím přímo vybízí vedoucí pracovníky k eliminaci nestandardních výkonů.

V útvarovém řízení metoda přináší efekty zejména při zkvalitňování rozpočtů těch režijních nákladů, které nemají vztah ke změnám v objemu prováděných finálních výkonů. Řešením jsou variantní rozpočty pro různý rozsah prováděných dílčích aktivit, měření výkonnosti útvarů, které aktivity zajišťují a působení na hospodárnost v útvarech, které za rozpočtovanou výši nákladů odpovídají.

Závěr

Pokládáme za zbytečné podrobněji se zabývat kalkulační metodou ABC; dostupná literatura uvádí nepřehledné množství příkladů ve vazbě na několikaúrovňovou atomizaci hodnotového řetězce až po stupeň dílčích aktivit. Pro účely analýzy příčin vzniku nákladů a následnou optimalizaci doporučuje aktivity dále strukturalizovat podle úrovně **vztahových veličin**, které jsou příčinou jejich vzniku. Podrobně se zabývá nástroji manažerského účetnictví, které se opírají o náklady na jednotlivé aktivity, činnosti a procesy.

Kromě již vzpomínaných kalkulací dílčích aktivit se dále zabývá rozpočty sestavovanými na základě dílčích aktivit a účetnictvím zaměřeným na sledování nákladů aktivit. V širším pojetí se zabývá i otázkami řízení nákladů samých (ABM - Activity Based Management), řízením faktorů ovlivňujících tvorbu hodnot (Value Based Management) apod.

Uvádíme to proto, že tato škála přístupů má jen těžké přehlednutelný společný prvek. Tímto prvkem jsou **aktivity, které vyvolávají vznik nákladů**, v nepřímém vztahu k objemu prováděných výkonů. Typický je tento vztah mezi náklady, aktivitou a objemem finálních výkonů (zkráceně) zejména u čtyř typů činností:

- u **logistických operací** (objednávky materiálu, vstupní kontrola, doprava, včetně informační podpory těchto činností),
- u operací zajišťujících **rovnováhu mezi zdroji a jejich užitím** (operativní plánování a dispečerské řízení zásobování, výroby a odbytu),
- u operací zajišťujících **provádění změn** (seřizování strojů, náklady na konstrukční a technologickou přípravu),
- u operací zajišťujících **kontrolu jakosti prováděných výkonů**. [7]

Např. právě metoda řízení nákladů ABM z hlediska rozhodovacích úloh přináší zlepšené podklady i pro řešení úloh spojených s návrhem na obhajobu cen. Příkladem mohou být úlohy řešící otázky „nakupovat nebo provádět ve vlastní režii“, využívající informace o plné nákladové náročnosti aktivit, činností a procesů. Vzpomeňme si jen na ještě nedávno tak diskutovanou otázku outsourcingu v AČR.

Metoda řízení nákladů má i svá úskalí, zejména v oblasti její praktické aplikace. Je značně náročná na rozsah zjišťovaných dat a určování proporcí nákladů závislých a nezávislých na objemu hodnocené aktivity z toho důvodu, že značná část nákladů je společná více aktivitám.

Ať tak či onak, úspěch procesního modelu řízení závisí na mnoha faktorech souvisejících s důkladnou přípravou a ujasněním si, čeho chceme dosáhnout, co pro to musíme udělat

a jak tohoto hodláme dosáhnout až po závěrečnou etapu průběžného zlepšování, kdy začíná skutečné procesní řízení, zvyšování výkonnosti a vytváření prostoru pro další zlepšování.

Organizace musí vyřešit otázky, jak do stávajících procesů řízení integrovat výše vzpomínané koncepce managementu, zdali stadium vývoje manažerského účetnictví u dané organizace těmto koncepcím vyhovuje, jakými nástroji řídit náklady ve vztahu k aktivitám a jak řídit faktory ovlivňující tvorbu hodnot, které organizace produkuje.

Pozorný čtenář si jistě všimnul, že uvedený komplex otázek ani náznakem nezmiňuje nám dobře známé dilema, máme-li se rozhodnout ve prospěch či nepospěch zavedení manažerského účetnictví, a tím pádem i ve prospěch řízení pomocí nákladů. Naopak, prostor dostávají otázky, jak přizpůsobit již stávající nástroje řízení, zejména pak zmiňované manažerské účetnictví, novým koncepcím managementu.

Mít vyspělé manažerské účetnictví pokládáme za nutný předpoklad změn. Ukázali jsme si však, že ani zdaleka není postačující. Otevřenou otázkou zůstává například i manažerský přístup k prosazování změn, který by dle našeho soudu měl nést znaky *reengineeringu*. Jak prokazují zkušenosti mnohých organizací, úspěch modelu procesního řízení závisí od uskutečnění naprosto zásadních, dramatických a radikálních změn, nikoliv pouze dílčích úprav. Veškeré změny však musí být provázeny hlubokým porozuměním samotné podstaty procesního řízení všemi zúčastněnými.

Poznámky:

1. *Taktické řízení* se vztahuje ke krátkodobému až střednědobému časovému horizontu. *Strategické řízení* se zaměřuje na dlouhodobé cíle. V podmínkách AČR je taktické řízení pokládáno za nejnižší stupeň řízení a je srovnatelné s **operativním řízením** v tržním sektoru.
2. Připomínáme, že jsme již v roce 2002 pro podmínky AČR navrhli (vědecký projekt „Cesty racionalizace ekonomického zabezpečení součástí rozpočtového úseku MO ČR“) typový kalkulační vzorec s rozvrhováním režijních nákladů přírážkovou metodou (pomocí rozpočítavacího koeficientu).

Použitá literatura:

- [1] CRAINER, S. *Moderní management – základní myšlenkové směry*. Management Press, Praha 2000. ISBN 80-7261-019-8.
- [2] BĚLOHRADSKÝ, V. *Epocha samovzněcování*. Esej, 2005. <http://www.multiweb.cz/hawkmoon/>.
- [3] Koncepce výstavby profesionální Armády České republiky a mobilizace ozbrojených sil České republiky přepracovaná na změněný zdrojový rámec. *A report č. 24/2003*. MO ČR, AVIS, 21003. ISSN 1211-801-X.
- [4] NENADÁL, J. a kol. *Moderní systémy řízení jakosti - quality management*. 2., doplněné vydání. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-071-6.
- [5] GRASSEOVÁ, M., HORÁK, R. Procesní řízení v ozbrojených silách České republiky. *Vojenské rozhledy č. 3/2005*. MO ČR-AVIS. Praha, 2005. ISSN 1210-3292.
- [6] ŠOLJAKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-087-2.
- [7] KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. Management Press. Praha 2003. ISBN 80-7261-062-7.