

Autor popisuje vybranou část návrhů pro přípravu a praktické ověřování modelového řešení ekonomického řízení nákladového střediska, které tvoří nosné prvky dokončovaného Dílčího úkolu Výzkumného záměru FEM Univerzity obrany, katedry ekonomie.

1. Úvod

Cílem dílčího úkolu, který byl v základních rysech prezentován na mezinárodní konferenci Ekonomika, logistika a ekologie v ozbrojených silách v cyklu doprovodných programů CATE, při mezinárodním veletrhu IDET 2009, je analyzovat současný systém ekonomického řízení na úrovni nákladového střediska AČR. Dále pak v komparaci s teoretickými přístupy, zkušenostmi z podnikového hospodaření a zkušenostmi vybraných armád NATO vymezit nutné předpoklady, které rozšiřují prostor pro ekonomické racionální chování a rozhodování managementu. Prokázat potřebu jejich implementace do systému ekonomického řízení AČR a zajistit tak managementu nákladových středisek podporu pro kvalifikované a odpovědnostní hodnotové řízení a rozhodování.

Na případové studii, která bude s jistotou abstrakcí modelovat a zkoumat nákladové středisko jako reálný objekt, ověřit platnost dílčích závěrů, poznatky zevšeobecnit a navrhnout funkční model ekonomického řízení. Model bude disponovat takovými postupy, nástroji a metodami ekonomického řízení, které pozitivně ovlivňují ekonomické rozhodování managementu ve všech fázích rozpočtového procesu a v konečném důsledku také chování a funkce ekonomického systému rezortu.

Využití:

- Implementace nutných podmínek a předpokladů pro přijímání *ekonomicky správných rozhodnutí* managementem nákladových středisek AČR o alokaci zdrojů v celém spektru heterogenních činností.
- *Ztransparentnění* účelného a účelového využívání zdrojů u nákladových středisek AČR, jako podmínka pro rozborovou a analytickou činnost.
- *Permanentní objektivizace* hodnotové stránky (ceny) plněných úloh s využitím metod kalkulací nákladů, rozvrhování režijních přírážek, evidence střediskových prvotních nákladů a druhotných nákladů u předávaných podpůrných výkonů.
- *Odpovědnostní řízení* ve všech fázích rozpočtového procesu.
- Rozšíření metod, technik, postupů a nástrojů *ekonomického řízení* s dostatkem informací pro hodnotové řízení, s důrazem na jejich využívání na taktickém a operačním stupni.
- Kvantifikovatelné hodnocení racionality hospodaření podle nově konstruovaných ekonomických ukazatelů, indikujících *reálnou úsporu zdrojů a podíl osobní odpovědnosti managementu*.
- Vytvoření východiska pro další zdokonalování procesního modelu řízení nákladů prohlubováním zkušeností z realizace Activity Based Costing/Management, identifikace

dalších procesů, rozšiřování účtů aktivit a neustálé hledání dokonalejších způsobů jejich řízení (Value Based Management).

Východiskem navrhovaného modelu ekonomického řízení nákladového střediska AČR je kalkulace ročních nákladů projektována na bázi absorpční kalkulace, to znamená kalkulace plných nákladů podle doporučeného kalkulačního členění nákladů (kalkulačního vzorce). Vychází z primárního rozdělení nákladového střediska na **produkční (finální), podpůrná a režijní nákladová místa** a stanovení **nákladových objektů a kalkulace** nákladové náročnosti jejich výkonů. *Progresivním prvkem plánovací fáze je objektivizace nákladů plánovaných výkonů (nákladových objektů) pomocí přímých nákladů a režijních přírůžek vlastních-produkčních nákladových míst, režijních přírůžek režijního nákladového místa-velitelství a přiřazování druhotných nákladů poskytovaných výkonů jinými nákladovými místy (podpůrná nákladová místa).*

Model sekvenčně vymezuje *etapy a fáze* jeho přípravy, zavádění, praktického ověřování a realizace jako sled podrobně popisovaných kroků v rámci každé z nich. Postupuje od přípravné etapy softwarové úpravy účetnictví a oběhu účetních dokladů vytypovaného nákladového střediska, pokračuje úkony řešitelů po zahájení ověřování s důrazem na potřebné stanovení prahu měřitelnosti počátečních podmínek podle struktury nákladových míst, nákladových objektů a výsledků hospodaření v minulém roce. Právě přípravná etapa a vybrané kroky budou **předmětem našeho dalšího zkráceného výkladu**, přičemž pro lepší názornost nejprve představíme organizační model a počáteční úkony řešitelů na nákladovém středisku a až poté, v další kapitole, vysvětlíme možné softwarové úpravy účetnictví a kroky pro konstrukci výsledné kalkulace. Potřeba adekvátně formalizovat oběh dokladů částečně vyplývá z výkladu. Prozatím je předmětem variantních návrhů a svým rozsahem překračuje publikovatelný rámec.

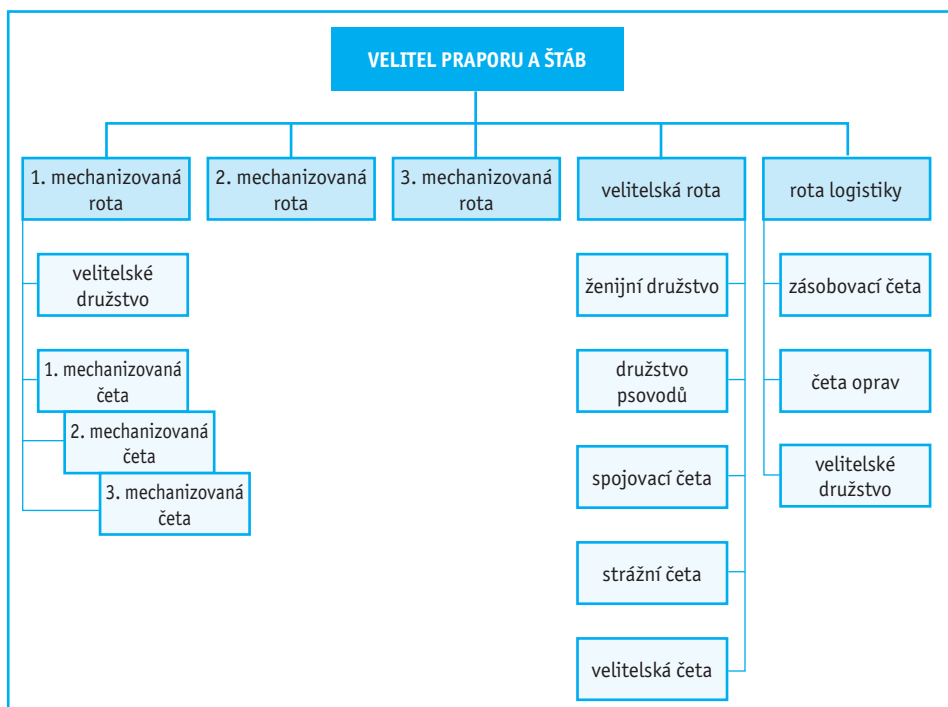
Pro úplnost dodáváme, že v dalších etapách a krocích bude upřesňována struktura a charakter nákladových míst (středisek) a vymezeny nákladové objekty (kalkulační jednotice) produkčních, případně podpůrných činností. Poté budou následovat kalkulace nákladů ex ante, budou formálně vymezeny ekonomické ukazatele hospodaření, přiřazeny osobní odpovědnosti a upřesněn oběh účetních dokladů s vazbami na jednookruhový systém vnitroorganizačního **účetnictví vedeného na analytických účtech** atd. Navazující etapy realizace úkolů a hodnocení výsledků hospodaření již budou mít přímou vazbu na manažerské účetnictví. Úroveň hospodaření by pak měla odrážet kvalifikované rozhodování managementu podporovaného bezchybnou komunikací s informačním systémem.

Striktní aplikace navrhovaného modelu na každé nákladové středisko AČR však nemusí být vždy zárukou úspěchu. Praxe je o poznání složitější a implementační fáze manažerského rozhodování, vzhledem k různorodým podmínkám a charakteru nákladových středisek, bude spojena s určitou mírou nejistoty, ale též volnosti a kreativity v rozhodování s podmínkou dodržení jednotných principů a zásad. Právě široce rozpracovaná teorie a proškolený personál by měly být všudypřítomnou oporou řešení konkrétního případu, který se může lišit od „vzorové“ modelové situace. Model je jen určitým návodem, jak v základních rysech a etapách implementace postupovat. Je však potřebné jej dokonale pochopit a jedině pak, s využitím široce rozpracované teorie, postupně získávanými zkušenostmi a s případnými modifikacemi aplikovat na konkrétní situaci.

Připomínáme, že cílem našeho snažení není pouhé sledování nákladů, jak by se podle předchozího dalo usuzovat, ale zkvalitnění všech stránek ekonomického řízení, pro které je sledování nákladů pomocí manažerského účetnictví nutnou podmínkou.

2. Organizační model a prvotní úkony řešitelů

Číselné kódy středisek: 1. MR č. 1; 2. MR č. 2; 3. MR č. 3; VR č. 4; RL č. 5; Štáb č. 6



Zdroj: vlastní

Obr.: Organizační model nákladového střediska (NS)

Řešitelé si po příchodu na nákladové středisko nejprve zajistí z příslušného RFO *výstupní sestavy výdajů a nákladů jako výsledek hospodaření předchozího roku, od nákladového střediska plán úkolů za minulý rok, organizační strukturu útvaru, dále pak rozpočet výdajů a plán úkolů na běžný rok a plánované výdaje na příští rok.*

Dále pak si ujasní, zdali nákladové středisko plní *opakované úkoly v podobné organizační struktuře* jako v předchozím roce. Je to proto, aby byl pro další etapy kalkulačního procesu, hodnotové řízení a analytickou činnost, znám již vzpomínaný práh měřitelnosti počátečních podmínek a v budoucnosti byla možná porovnatelnost nákladové náročnosti výkonů. Proto pro I. etapu modelování, i když to není nutná podmínka, je vhodný výběr právě takového typu NS.

Na počátku zajisté nebude bez zajímavosti účetní informace o minuloročních běžných výdajích a skutečných celkových nákladech, jejichž vzájemné saldo bude ovlivněno tím, že značná část nákladů byla vynaložena výdajově neúčinně.

V každém případě pokládáme **v prvním kroku** za velice prospěšné, právě s ohledem na úkoly plněné v minulosti, rozhodnout a přiřadit *všechny vzniklé náklady v minulém roce k ryze režijním nákladům štábu praporu, k souhrnným nákladům produkčních rot (1.-3. MR)*, prozatím

bez specifikace jejich *produkčních režii*; podobně i k *podpůrným rotám (VR, RL)*, taktéž bez specifikace *podpůrných režii*. Již v tomto kroku lze očekávat jistou míru nepřesnosti, kterou je potřebné co nejvíce eliminovat správně zvolenou, řešitelům doporučenou technikou přístupu.

Je zřejmé, že pro účelové členění nákladů korespondují jednicové náklady s přímými. Jejich hlavními reprezentanty jsou zejména *přímé mzdy, přímý materiál, případně ostatní přímé náklady*. Proto **v dalším kroku** musí následovat jejich oddělení od dosud nerozhodnutých režijních nákladů v rámci produkčních a podpůrných středisek zkoumáním plnění předchozích úkolů. Retrospektivní přístup bude sice zajišťovat pravděpodobné údaje, nicméně možné odchylky lze významně eliminovat aktivní spoluúčastí managementu střediska a s využitím dostupných účetních, plánovacích a jiných podkladů. Nevylučujeme ani opačný postup, tedy od zjištěných souhrnných střediskových nákladů produkčních a podpůrných středisek nejdříve oddělit režijní náklady. Oprávněně se domníváme, že tento postup bude s ohledem na ne příliš vysoké režijní náklady snazší.

Přiřazení jednicových nákladů k nákladovým objektům produkčních středisek nebude **ve třetím kroku** o nic méně náročnější, nikoliv však neproveditelné. A to i přesto, že řešitelé budou mít k dispozici pouze souhrnné-druhově členené náklady minulého roku. Budou však mít věcný plán úkolů (včetně jeho průběžných aktualizací) a budou moci některé aktivity modifikovat (kumulovat nebo oddělovat) ve vztahu ke vhodně a měřitelně zvoleným kalkulačním jednicím. Jak vysvětlíme dále, třetí krok se netýká podpůrných nákladových míst-středisek.

Abychom získali úplnou představu o *účelovém členění nákladů* (vyjadřuje vztah k produkční, finální činnosti reprezentovaný kalkulačními jednicemi), bude muset být **ve čtvrtém kroku**, tentokrát ve vztahu k jednotlivým účelům (nákladovým objektům finálních činností produkčních středisek) přiřazena objektivní výše režijních nákladů podle řešiteli zvolené metody kalkulačních propočtů a správně zvolené rozvrhové základny (např. přírážková metoda).

Nejprve **vlastních režii produkčních středisek**. Poté **správné režie** štábu praporu, která tvoří samostatnou část režijních nákladů nákladového střediska, a sice *jen ve vztahu k produkčním nákladovým objektům* (vysvětlíme dále). Tím to však nekončí. Nemáme dosud uspokojivě dořešené zvláštní postavení a náklady podpůrných středisek. Zde je situace o poznání složitější. Prozatím jsme si vytvořili jakýsi statický model, který nám skýtá předběžný obraz o nákladové náročnosti nákladových míst a produkčních nákladových objektů, neinformuje nás však zcela pravdivě o skutečné realitě, která se v minulém roce u útvaru udála a která by nám pomohla rozkrýt příčinnou souvislost vzniku nákladů.

Problém je v tom, že prozatím neuvažujeme s kategoriemi druhotných nákladů a výnosů (vnitroorganizačními náklady a výnosy). Tato skutečnost však má pro objektivitu kalkulací nákladových objektů nesmírný význam. Je to proto, že podpůrná střediska v praktické činnosti poskytují své výkony jiným nákladovým místům-objektům (i velitelství) a u poskytovatele tím vzniká *střediskový výnos*, na vstupu do těchto míst *druhotný náklad*. Navíc, podpůrná střediska by reciprocně měla sdílet část režijních nákladů velitelství, případně druhotných nákladů jiných podpůrných nákladových míst. Z tohoto důvodu, jak se zdá, nebudeme prozatím moci objektivně stanovit historickou hodnotovou stránku nákladových objektů *produkčních činností*, podobně nebudeme moci určit ani skutečnou nákladovou náročnost podpůrných středisek *velitelská rota a rota logistiky*, ba dokonce ani skutečnou výši *režijních nákladů velitelství*. Pak ovšem vzniká otázka, jak tento problém řešit.

Režijní náklady velitelství budeme pokládat za vyřešené jejich předchozím rozdělením na nákladové objekty produkčních středisek, bez započítání druhotných nákladů podpůrných

středisek. Pak se již nabízí jediná možnost. Souhrnné roční náklady podpůrných středisek (jednicové i režijní) relativně uzavřené na tato nákladová místa (střediska), podobně jako režijní náklady velitelství rozdělíme jen na tíži produkčních středisek.

Je to logické z toho důvodu, že právě tam se uskutečňují finální výkony nákladového střediska (prozatím neuvažujeme s neutrálními středisky poskytujícími výkony např. jiným, externím nákladovým střediskům nebo nadřazenému velitelství). Znamená to tedy, že jsme abstrahovali od rozdělování režijních nákladů velitelství na tíži podpůrných nákladových míst, od předávání výkonů v opačném směru, ale též navzájem mezi podpůrnými středisky a mezi produkčními nákladovými místy.

V plánovací fázi (rozpočtování) však budeme muset do nákladů velitelství (jen tímto směrem) a nákladových objektů produkčních míst druhotné náklady zahrnout. Navrhovaný kalkulační vzorec má pro tento účel vyčleněné kalkulační položky.

Pokládáme to za důležité proto, že v reálném prostředí probíhá sdílení výkonů skýtaných podpůrnými středisky. Nerespektování příčiny, a tím i odpovědnosti za vznik nákladů by pak bylo na úkor objektivitu výsledných nákladových kalkulací. Proto až teprve druhá etapa, právě s přispěním druhotných nákladů a výnosů, zrealizuje skutečnou nákladovou náročnost produkčních činností. Nabízí se dílčí závěr, že ač bychom usilovali sebevíce, námi rozdělené náklady nemohou přesně odrážet skutečnost minulého roku.

Pracujeme jen se získanými druhotnými náklady (bez analytického členění, viz dále), které nebyly ve vztahu k nákladovým místům ani nákladovým objektům plánovány a v účetnictví k těmto objektům evidovány. Proto je důležité (pro případné korekce, pozdější porovnání) si vést podrobné záznamy o tom jak, kam, proč a v jaké výši bylo rozhodnuto přiřadit náklady jednotlivým nákladovým místům, jaké byly důvody pro členění na jednicové a režijní náklady.

3. Analytické rozlišení nákladů

S ohledem na možný rozsah článku nebudeme se moci dále zabývat všemi okolnostmi modelového řešení, proto náš výklad usměrníme na dle našeho mínění podstatnou a o to více diskutovanou oblast, jak ***technicky ztransparentnit účelovost nákladů*** a otevřít tím možnost hodnotově řídit. Doufáme, že zároveň tím dáme odpověď na tak často kladenou otázku, *za které činnosti a na jakém stupni subordinace řízení pomocí nákladů realizovat.*

Předesíláme, že by to mělo být vždy na takové úrovni, kde to je jen možné a kde to management pokládá za nutné. Tak, aby za všech okolností bylo možno určovat příčinnou souvislost vzniku nákladů, což je jediná cesta pro jejich efektivní alokaci. Mimochodem, jedná se o jeden z nejtěžších manažerských rozhodovacích problémů.

Již samotná otázka asociuje přípustnost představy, že hodnotově můžeme řídit jen část úkolů. Skutečnost je však taková, že i když některé výkony můžeme kumulovat do vyšších celků (aktivita-činnost-hlavní úkol), i tyto dílčí prvky musí být měřitelné, jinak je nemůžeme řídit. Pojistkou by měl být právě princip absorpční kalkulace a možnost kontroly analyticky členěných nákladů s účetní evidencí nákladových druhů vedenou ve finančním účetnictví. Pokud by tomu tak nebylo a vykazovali bychom jen náklady vybraných činností, zablokovali bychom si tím základní kontrolní funkci se všemi důsledky.

Z různých příčin, ať by to již bylo neúmyslné přehlédnutí či záměr a náklad by nebyl zaevidován na tíži sledované činnosti, následovalo by „přelévání“ těchto odmítnutých nákladů v neprospěch jiných úkolů a odpovědností, které by jejich manažeři ve vlastním zájmu neměli připustit, anebo do „černé díry“ nikým nekontrolovaných úkolů. Zmiňujeme to zejména

proto, že již mnohé podobné návrhy byly v AČR zkušebně realizovány. Potřeba analytického členění nákladů je diskutovanou oblastí také proto, že v nedávné minulosti byly předmětem mnoha návrhů, zejména na Univerzitě obrany. Presentovány však byly většinou velice stroze nebo jen s poukazem na obecně známé principy odvozené z teorie, o jejichž funkčnosti si lze v podmínkách AČR vytvořit jen nejasnou představu. Proto se v dalším budeme tímto problémem zabývat podrobněji.

Účetní praxe je taková, že **drhové náklady** jsou ve výstupních sestavách členěny podle účtového rozvrhu na *materiálové náklady 410, služby a náklady nevýrobní povahy 420, cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám 430, mzdové a ostatní výplaty fyzickým osobám 440, dávky sociálního zabezpečení 450*. Bližší specifikace nákladových druhů je dále upřesněna dalšími čtyřmi číselnými kódy. Např. 440 0010 Mzdové a ostatní osobní náklady vojáků z povolání.

To však ani zdaleka nepostačuje. Z našeho pohledu je nutná podrobnější analýza pro plánování a účtování nákladů ve vztahu k *nákladovým místům a objektům, tedy k vnitroorganizačním střediskům, četám a úkolům*, které ta která četa (čtyři) plní. Pokud budeme pokládat četou za nejnižší organizační prvek, za jehož úkoly hodláme náklady měřit, pak musíme odpovídajícím způsobem rozlišit **nákladové účty právě podle středisek, čet a konkrétních výkonů**.

Protože nákladové účty jsou ve stávajícím účetnictví podrobně specifikovány výše zmiňovanými analyticko syntetickými, sedmimístnými kódy, je potřebné nákladovou účetní větu dále doplnit o samostatný dvoj., resp. trojmístný kód.

Dvojmístný kód pro označení režijních nákladů by prvním číslem označoval číslo střediska, druhým číslem by byla nula. Na první pohled je zřejmé, že se jedná o režijní náklad jednoho ze středisek, nikoliv čety (viz obr. na str. 131).

Trojmístný kód pro označení přímých (jednicových) nákladů by právě tak vyjadřoval prvním kódem označení čísla střediska, druhým kódem 1., 2., 3.,četu a zároveň skutečnost, že se jedná o přímý (jednicový) náklad takto označené čety. Konkrétní úkol, který tato četa plní, by byl dle číselníku ve shodě s plánem činnosti (úkolů) vyjádřen třetím kódem. Jen tak bychom mohli získávat z účetních nákladových vět (z účetnictví) údaje pro kalkulaci ex post konkrétního úkolu a výsledné údaje bychom mohli porovnávat s kalkulací ex ante. Výhodou tohoto řešení je, že účetní data získaná v reálném čase můžeme přepočítávat na kalkulační jednici i v čase, kdy výkon dosud není ukončen, a využívat je pro podporu rozhodování. Prozatím však budeme uvažovat jen s jednoměsíčním hodnotícím obdobím, bez kategorie rozpracovanost.

Nutnou podmínkou by ovšem musela být taková softwarová úprava, aby do účetnictví bylo možno zadávat výše zmiňovaný účetní předpis pro účtování nákladů s dvoj nebo trojmístnými kódy, kdežto náklady prohlížet podle potřeby manažera odděleně bez kódu (finanční účetnictví), podle prvního, společně prvního a druhého nebo trojmístného číselného kódu (jednookruhové účetnictví vedené na analytických účtech).

Příklad:

V praxi by to vypadalo tak, že např. všechny vzniklé mzdové a ostatní osobní náklady vojáků z povolání, za celé nákladové středisko a za zvolené období, by vyjadřoval účetní zápis na straně MD účtu: 440 0010.....12 000 000 / - .

Doplněním účetní věty pomocí prvního kódu: 440 0010...1xx ...2 500 000/- bychom rozlišili, kolik z celkových mzdových a ostatních osobních nákladů bylo vynaloženo

na středisku 1. MR. Dále by pak nebyl problém zjistit, kolik z těchto nákladů mělo režijní charakter:

440 0010... **10x**...70 000/ - a kolik jich bylo vynaloženo přímo v souvislosti s plněním úkolů podle čet: 440 0010...**11x**...800 000/-, 440 0010...**12x**...750 000/-, 440 0010...**13x** 880 000/-.

Další, podrobnější specifikaci mzdových nákladů podle konkrétních úkolů by vyjadřoval např. zápis pro 1. MR, 1. četu, úkol č. 5: 440 0010...**115**...150 000/-.

Bezpochyby může nastat taková situace, že budou 2 nebo všechny 3 čety jedné produkční roty participovat na nějakém konkrétním úkolu, dokonce celé roty (nebo jen některé čety rot) mezi sebou navzájem. Pak je nutno vzestupně, pomocí třetího kódu, označit tento společný úkol(y) číslem vyšším, nežli je nejvyšší číslo kteréhokoliv označeného úkolu plněného četami samostatně. Protože jsme si již řekli, že nejnižším článkem produkčních celků bude četa, pak tato situace nemá na postup při předběžné a výsledné kalkulaci žádný vliv. S ohledem na vlastní režijní náklady by se předběžné a výsledné kalkulace těchto úkolů prováděly samostatně za čety, včetně režijního podílu produkční režie, přičemž pojítkem těchto relativně samostatných kalkulací by byl třetí kód, který by spojoval dílčí kalkulace všech zúčastněných.

Znovu je potřebné připomenout, že souhrnná hodnota všech analyticky rozdělených nákladů téhož druhu podle:

- všech jednomístných kódů (střediskových),
- dvojmístných režijních ukončených nulou + dvojmístných přímých,
- dvojmístných režijních ukončených nulou + trojmístných přímých, konkrétních činností musí být shodná s celkovou hodnotou druhového nákladového účtu evidovaného ve finančním účetnictví. A platí to ve stejném okamžiku o všech nákladových účtech.

Dále však musíme vyřešit několik závažných problémů. Uvedeným postupem řešíme prozatím jen otázku účelového členění nákladů v členění na jednicové a režijní. Byť máme k dispozici data o přímých nákladech konkrétních činností.

Jsou to však jen stavové účetní veličiny, které nám nic neříkají o skutečné výši nákladů podle **kalkulačního členění**. Postrádáme totiž u nich režijní přírážky *vlastních produkčních činností, režijní přírážky štábní režie a podpůrných činností (druhotné náklady)*. Je to nesmírně důležité z toho důvodu, že hodláme porovnávat výsledky hospodaření s kalkulacemi ex ante, kde zahrnuty jsou a kromě toho, skutečné náklady se budou, někdy i zcela zásadním způsobem lišit od plánovaných (v přepočtu na kalkulační jednici).

Tato situace není neobvyklá, ba právě naopak. To je právě prostor pro analýzu a hodnocení osobního vkladu manažerů. Také je to důležité proto, že souhrn nákladů výsledného, tentokrát již kalkulačního a druhového členění nákladů musí být shodný (existuje výjimka, o které si řekneme později). I to je velice důležitý moment pro kontrolní činnost, který nás informuje o tom, zda-li všechny náklady byly skutečně přiřazeny k finálním činnostem (u pokročilejších kalkulačních metod tomu tak nemusí být, přiřazují se jen skutečně předávané aktivity podle předem stanovených vztahových veličin).

V našem modelu platí, že kalkulační členění nákladů (produkčních středisek!!!) musí pohltit všechny vzniklé náklady nákladového střediska, tedy i režijních a podpůrných středisek. Pak se problém může jevit jako nadměru složitý. Co pro to musíme udělat, aby nás sestavení výsledných kalkulací stálo co nejméně námahy?

4. Výsledná kalkulace

Jisté je, že část úkonů budeme muset udělat ručně, zbytek za nás obstará účetnictví a oběh dokladů.

Představme si měsíční zúčtovací období, např. k 31. 1. 20..., a nejdříve „ruční“ úkony ekonomů nákladového střediska na konci měsíce. Formální oběh účetních dokladů a rozhodovací procesy odpovědných osob za likvidaci dokladů musí zajistit zaúčtování všech analyticky členěných nákladů.

Proto ekonom přímé náklady analyticky členěné podle středisek a úkolů a skutečně vzniklou produkční a velitelskou režii (výsledek likvidačních záznamů a oběhu dokladů) lehce zjistí z účetnictví a zaznamená do připravených tiskopisů kalkulačních propočtů. Obě skupiny režijních nákladů nyní musí „spravedlivým dílem“ rozdělit do kalkulací jednotlivých výkonů čet.

Platí to i pro společně plněné úkony, které, jak již víme, byly kalkulovány relativně samostatně. Ručně to provede tak, že za pomoci zvolených kalkulačních propočtů a rozvrhových základů (i nepeněžních), stejnou metodou jak při kalkulacích ex ante, např. přírážkovou metodou a pomocí rozpočítávacího koeficientu vypočítá a do tiskopisu kalkulačních propočtů doplní tzv. režijní přírážky. Je jisté, že velikost režijních přírážek se bude lišit od plánovaných hodnot, v závislosti na skutečně dosažených režijních nákladech, hodnotových změnách v rozvrhové základně nebo počtu kalkulačních jednic.

V dalším kroku ekonom vytvoří účetní předpis, kterým dá příkaz pro zaúčtování ručně zaznamenaných režijních přírážek. Nejprve **velitelské režie**, pomocí účtu *vnitroorganizační výnosy 599 na straně DAL u střediska velitelství, s protizápisí pomocí účtů vnitroorganizačních nákladů 499 na straně MD nákladových míst a objektů*. Abychom zajistili analytiku těchto úkonů, budeme muset postupovat obdobně jako při předchozích účetních zápisech.

Výhodou je, že nemusí být upravena celá účetní věta, ale vystačíme s analytikou na 4.-7. místě těchto syntetických analytických účtů. Výnosový účet pro celkovou velitelskou režii by pak měl předpis **599 6xxx**, protizápis jednoho z nákladových účtů např. **499 1236** (je to jen část rozdělované režie, ostatní náklady do výše účtovaných výnosů budou zaúčtovány na dalších protizápisech). Tím byla zaúčtována část velitelské režie konkrétního úkolu, v našem případě 1. MR, 2. četě, úkolu č. 3. Všimněme si zápisu kódu 6 (velitelství) pomocí 4. místa u výnosového účtu a kódu 1 (1. MR) taktéž pomocí 4. místa. Splnili jsme tím podmínku shodného označení čísla střediska na prvním místě.

U výnosového účtu tohoto typu střediska další analytika není potřebná, kdežto u nákladového ano. Ve shodě s předchozími pravidly následuje kód čety a úkolu. Poslední číslo na 7. místě nákladového účtu je jen informativní a udává, ze kterého střediska byl náklad převeden. Účtováním docílíme toho, že i když rozdíl účetních tříd výnosů a nákladů (MD 4/DAL 5) velitelství bude nulový, pomocí účtů 499 jsme zaevidovali vznik druhotných nákladů (jen jako „balík“ nákladů, druhově nerozlišených) podle kalkulovaných nákladových objektů. Výsledkem je, že až teprve účtováním druhotných nákladů se nám podařilo režijní náklady přiřčenit na konečné spotřební objekty.

Důležité je připomenout, že součástí rozdělované velitelské režie, jak si později ukážeme, je již dříve zaúčtovaná část druhotných nákladů podpůrných středisek. Přestože jsou pak zprostředkovaně přiřazeny produkčním střediskům, je to důležité pro kontrolu hospodaření velitelství. Již ve fázi plánování (rozpočtování režijních nákladů) se s předáváním výkonů mezi podpůrnými středisky a velitelstvím počítá.

Abychom si dopřáli trochu více komfortu a získali přehled o výsledných kalkulacích přímo z účetnictví, provedeme poněkud neobvyklý úkon, při kterém **účetně** přiřadíme k výkonům čtí produkčních středisek **vlastní produkční režie**. Protože ekonom v předchozích krocích ručně rozdělil i produkční režii k jednotlivým nákladovým objektům, stejným způsobem, jak to provedl u velitelské režie, vytvoří předpis k zaúčtování výnosů režijního pracoviště roty, např. u 1. MR **599 1xxx** a u druhotných nákladů **499 1231**.

Dále pak, aby výsledná kalkulace byla kompletní, je potřebné středisku velitelství a příslušným kalkulacím „finálních výkonů“ čtí produkčních středisek, např. 1. MR, přiřčenit **režijní přírázky** nákladů podpůrných středisek. Říkali jsme si, že podpůrná střediska v průběhu sledovaného období plní úkoly na tíži velitelství nebo produkčních středisek. Některé mohou mít trvalých charakter, některé budou jen jednorázovou akci.

Dílní úkol Výzkumného záměru řeší hodnotové výpočty kalkulačních jednic těchto činností, a proto se jimi nyní nebudeme zabývat. Pro nás je důležité vědět, že po ukončení poskytovaného výkonu, tedy v průběhu měsíce (u trvale prováděných činností na konci měsíce, *ale ještě před ručním zpracováním kalkulací!*) musí docházet ke vzájemnému zúčtování (vnitroorganizační fakturace). Nikoliv však ve výši vlastních nákladů, ale podle předem stanovených jednotkových cen výkonů (výnosů).

Prvotní náklady podpůrných středisek při měsíčním bilancování (rozbořech) pak mohou převyšovat nebo mohou být nižší, nežli rozdělované druhotné náklady. Projeví se to u podpůrných středisek (porovnáním nákladů a výnosů) jako určitá modifikace kontroly výsledku hospodaření, což by pro nás mělo mít nemalý motivační význam. Tento rozdíl navíc ovlivní konečnou bilanci kalkulačně členěných nákladů a prvotních nákladů vykázaných ve finančním účetnictví za celé nákladové středisko. Rozdíl však nebude pro nás neznámou veličinou a budeme jej moci z účetnictví přesně identifikovat.

Nyní si ukážeme, jak by mohly být popisované úkony zaúčtovány. Pro podrobnější analytiku výnosových účtů u tohoto typu středisek jsme se rozhodli proto, že nám dovoluje nahlédnout i do hospodaření jednotlivých čtí. Realizace výnosu, jak jsme již zmínili, je účtována ve výši vnitroorganizačních cen, kdežto analyticky členěné náklady vynakládané pro tento úkol účetnictví eviduje ve skutečně vzniklých nákladech. To nám dovoluje hodnotit úroveň hospodaření podle čtí a úkolů podpůrných středisek, přičemž jejich nehospodárnost se nijak nepromítá do úrovně hospodaření jimi zajišťovaných nákladových objektů.

Např. středisko rota logistiky poskytne jako jednorázovou akci 2. zásobovací čtetou úkol č. 3:

a) *přepravní výkony* na tíži velitelství **MD 499 6xx5, DAL 599 523x,**

b) *přepravní výkony* na tíži 2. MR, 3. čety, úkolu č. 4 **MD 499 2345, DAL 599 523x.**

Středisko velitelská rota účtuje před koncem měsíce na tíži velitelství trvalou činnost **3 strážní čety**, označené jako úkol č. 4: **MD 499 6xx4, DAL 599 434x.**

Pokud bychom nyní hodlali provést konečné hodnocení hospodaření nákladového střediska, všechny podklady můžeme získat z účetnictví.

Zřejmě by však měla předcházet kontrola, zdali kontrolní okruh analytického členění všech prvotních nákladů má vazbu na finanční účetnictví, a zdali všechny náklady a režijní přírázky byly dle těchto pravidel správně rozúčtovány do výsledných kalkulací, korigovaných výsledkem hospodaření podpůrných středisek. Může následovat fáze rozborové činnosti převodem souhrnně vykázaných úplných vlastních nákladů na jednotkové propočty podle kalkulačních jednic a dále pak podle jednotlivých položek kalkulačního vzorce. Ale to už je úkol pro interní management, který je za plnění úkolů přímo odpovědný.

Závěr

Vývoj manažerského účetnictví odráží turbulentnost ekonomických podmínek současnosti, a proto se neustále zdokonalují nové metody procesního řízení nákladů (ABC, ABM, VM). Připomeňme si, že podvojný účetnictví bylo do AČR zavedeno již v roce 1995 a plně zajišťuje sledování nákladů. Nicméně, stávající účetní systém s absencí manažerského účetnictví náklady dovede evidovat jen druhově, v souhrnných hodnotách za NS jako celek. Nikoliv však podle nákladových objektů (úkolů), vnitroorganizačních středisek nebo podle odpovědnosti. Dodáváme, že plánování věcných úkolů prostřednictvím nákladů AČR neprovádí, resp. jen u vybraných činností nebo jen u některých skupin nákladů. Takto pojímané náklady pak nemohou komplexněji charakterizovat příčinnou souvislost jejich vzniku. Nástroje a metody ekonomického řízení se nemohou plně rozvinout a následně ani kreativita managementu, která je rozhodujícím prvkem úspěšnosti řízení ekonomických procesů.

Literatura:

Výhradně bylo použito vlastních podkladů a nepublikovaných návrhů dokončovaného „Dílčího úkolu Výzkumného záměru FEM Univerzity obrany“.

Modernizace a přezbrojení AČR v nejbližším období jsou výrazně limitovány zdrojovým rámcem a současnou ekonomickou krizí. V pozemním vojsku se jedná především o tyto hlavní úkoly v následujících pěti letech:

- V letech 2009 až 2013 bude realizován projekt „Přezbrojení Armády ČR obrněnými transportéry“. Smlouva na plnění tohoto projektu už byla podepsána.
- V roce 2009 bude dokončena realizace projektu „Automobil terénní střední TATRA“.
- Bude zahájen projekt „Lehké obrněné vozidlo 4x4“. Projekt bude realizován v letech 2010 až 2013.
- Bude zahájen projekt „Voják 21. století“, jehož první etapa se uskuteční v letech 2010 až 2014.
- Bude zahájen projekt „Automobil osobní terénní“. Realizace projektu se uskuteční v letech 2010 až 2012.
- V letech 2010 až 2014 bude pokračovat zásadní modernizace mobilních zdravotnických jednotek.
- V letech 2010 až 2014 je úkolem provést modernizaci průzkumných mobilních prostředků dělostřelectva a přezbrojení minometných jednotek vybavených lehkými minomety.

Pokud jde o vzdušné síly, bude v návaznosti na usnesení vlády ČR ze dne 13. dubna 2005 k obnově letového parku AČR realizován projekt nákupu taktických transportních letounů. Základním úmyslem je pořídit čtyři letouny schopné taktické přepravy nákladů, techniky, materiálu a osob, provádění vzdušných výsadek a zdravotnického odsunu včetně doplňkového operačního vybavení a nezbytného logistického vybavení. Pořízení letounů budou naplněny i závazky vůči NATO v oblasti plnění úkolů přepravy na vyžádání a MEDAVAC.

Generálporučík Vlastimil Pícek, náčelník Generálního štábu AČR
Rok 2009 jsem označil rokem stabilizace Armády ČR
Czech Defence Industry & Security Review, 2/2009