

Podplukovník Ing. Jan Weiser,
major Ing. Jiří Gajdoš

Finanční řízení útvaru (Efektivní nástroj komplexního ekonomického řízení)

Problematika cílevědomého a efektivního řízení zdrojů je jedním z nejčastěji diskutovaných témat posledních let v AČR. Zdá se, že především v posledním období roste úsilí řady pracovníků všech stupňů velení o prosazení takových změn v systému PPR, které by z něho udělaly skutečně funkční nástroj řízení [1].

V předloženém článku bychom chtěli upozornit na možnost širšího uplatnění ekonomické teorie při řízení útvarů AČR v míru. Údaje, použité v článku, odpovídají a popisují situaci u 1. VMZ CHV v letech 1996-1998 a prezentované pojetí finančního řízení útvaru lze v přiměřené analogii aplikovat i v praxi různých útvarů AČR.

Jsmo si vědomi toho, že prostor článku neumožní podrobněji objasnit veškeré problémy a souvislosti. Mohl by však vyvolat žádoucí diskusi a přispět ke kultivaci ekonomického myšlení.

* * *

Vojenský útvar (nákladové středisko) AČR je součástí rozpočtové organizace MO, a tedy i rozpočtové sféry ČR. Ve svém hospodaření se řídí rozpočtovými pravidly stanovenými MF ČR. V Metodických pokynech k provádění změnového řízení rozpočtu kapitoly MO na rok 1998 [2] je uveden popis způsobu rozpisu rozpočtu MO. Z hlediska zaměření článku je podstatné:

- * Rozpis rozpočtu kapitoly MO se provádí v souladu se závaznými ukazateli kapitoly MO stanovenými MF ČR a v návaznosti na proces kalkulace a úprav kalkulačních listů.
- * Rozpis je proveden podle platné rozpočtové skladby.
- * Rozpočtové výdaje kapitoly MO se rozepisují ve formě finančních limitů podle jednotlivých rozpočtových podpoložek a paragrafů rozpočtové skladby MO v členění:
 1. **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.
 2. **Běžné výdaje**
 - a) **decentrálního charakteru** (rozepisují se do úrovně jednotlivých nákladových středisek hlavních správců dílčího programu),
 - b) **centrálního charakteru** (rozepisují se do úrovně hlavních správců dílčího rozpočtu. Z nich se sestavuje plán běžných nákupů).
 3. **Účelové výdaje** (zde se provádí rozpis podle zvláštních pravidel cestou správců účelových výdajů).

Uvedený způsob rozpisu vychází z teoretického předpokladu, že rezort MO je možno řídit **přísně centrálně** ze stupně MO a GŠ. Na tomto místě poprosíme čtenáře o laskavost. Z důvodu, aby článek nebyl příliš rozsáhlý (a nudný) ho odkazujeme na článek L. Hodboďe „Ještě jednou k SPPR“ [3]. V tomto článku autor velmi zdařile popisuje problémy a důsledky spojené s financováním rezortu obrany.

Vojenský útvar (nákladové středisko) je základní článek celého systému. Tady dochází ke skutečné reálné spotřebě zdrojů při plnění konkrétních úkolů.

Jak to zde vypadá se způsobem hospodaření? Je velitel schopen komplexně řídit hospodaření svého útvaru a ovlivňovat cílevědomě a dlouhodobě jeho financování?

Odpověď na tuto otázku je jednoduchá. Není schopen, protože **nemá k dispozici jednotný informační systém**, který by mu umožnil pružné finanční řízení útvaru. Důvodem tohoto stavu je:

- ① Nejednotný způsob plánování zdrojů. Útvar nezpracovává žádný souhrnný dokument, kde by v návaznosti na úkoly výcvikového roku (dále jen VR) a ostatní závazné normy vyžadoval potřebné zdroje. Požadavky útvaru jsou roztrženy do řady dokumentů, jejichž souvislosti si někteří pracovníci ani neuvědomují.
- ② Organizačně ani funkčně není u útvarů AČR vytvořen ekonomický úsek pro jejich řízení. Odpovědnost za vyžadování a hospodaření se zdroji je rozptýlena na řadu samostatných funkcí.
- ③ Útvary nemají povinnost zpracovávat perspektivní plány svého celkového rozvoje, ale žijí, hospodaří a vyvíjejí se z roku na rok. Tento stav se negativně odráží ve všech oblastech, především však v plánování investic.

Úplně jiný přístup k řízení zdrojů je uveden v článku „SPPR na rozcestí“ plk. Hoďánka [4]:

„Jednou ze základních podmínek efektivnosti celého systému řízení zdrojů v ozbrojených silách USA je decentralizace rozhodovacích pravomocí. Ta přirozeně vede k vyšší samostatnosti, odpovědnosti, ale zejména k maximální motivaci velitelů na všech stupních k hospodárnému využívání všech zdrojů k plnění úkolů výcviku, všestranného zabezpečení, ale i péči o personál a rodinné příslušníky. Ta je mimochodem v ozbrojených silách USA prioritou číslo jedna. Tato decentralizace má samozřejmě význam i z bojového hlediska.“

Dále uvedený příklad z praxe útvaru (nákladového střediska) ukáže, že z ekonomického pohledu se jedná o značně složitý strukturovaný systém, který ke svému řízení vyžaduje jednotnou informační bázi, jasnou a srozumitelnou metodiku popisu a analýzy jednotlivých nejdůležitějších ekonomických jevů. Takový systém bychom mohli nazvat **systém finančního řízení útvaru** (dále v článku bude používána zkratka SFŘÚ).

Vojenský útvar je z ekonomického hlediska nutno posuzovat na základě znalostí o:

- * stanovených cílech a úkolech
- * velikosti a struktuře lidských zdrojů
- * velikosti, členění a struktuře majetku přiděleného k plnění úkolů
- * přidělených finančních zdrojích
- * organizační struktuře a dalších znalostí.

Úkolem finančního řízení je sledovat, zda prostředky jsou využívány efektivně, a přitom využívat veškeré informace získané prostřednictvím informačních a kontrolních systémů při plánování a rozdělování finančních prostředků pro realizaci činnosti útvaru [5].

S ohledem na to navrhuje použít za základ systému finančního řízení útvaru tyto základní ekonomické nástroje (dokumenty):

- a) Stav a potřeby lidských zdrojů.
- b) Stav, struktura a pohyb majetku.

c) Návrh rozpočtu útvaru na výcvikový rok.

d) Nákladová analýza z dat finančního a vnitroútvarového účetnictví.

Smysl navrhovaného SFRÚ snad nejlépe objasní příklad jeho využití. Pro lepší pochopení a možné srovnání uvedeme nejprve stručnou charakteristiku 1. VMZ CHV.

Základní cíle a úkoly VMZ CHV jsou následující:

- * výcvik specialistů chemického vojska - vojáků základní služby pro celou AČR (základní výcvik, poddůstojnická škola, speciální kurzy k obsluze složité techniky),
- * realizace všech opatření pro zabezpečení mobilizační pohotovosti vytvářených útvarů,
- * výcvik záloh chemických odborností,
- * trvale mít k dispozici nezbytný počet vojenských profesionálů (velitelů a odborníků) a vycvičených jednotek schopných realizovat úkoly v působnosti chemického vojska při vzniku krizových situací,
- * plnit úkoly v místě monitorování RCHS atd.



Obr.: Organizační struktura (varianta)

Organizační struktura (viz obr.) odpovídá tzv. plukovní organizaci, tj. prapory nejsou samostatnými útvary.

Celkový stav VMZ je cca 600 osob. Z toho je 18 % VZP, 75 % VZS a 7 % OZ. V majetku útvaru je více než 500 kusů techniky, z toho v kategorii BP (bojové prapory) cca 25 %.

Uvedená čísla dokreslují nejen závislost ekonomického řízení útvaru, ale i celkovou vysokou odpovědnost velení útvaru za zajištění jeho chodu a funkcí.

Popis a význam navržených prvků SFR (praktický příklad)

a) Stav a potřeby v oblasti lidských zdrojů

Lidské zdroje jsou nejdůležitější součástí vojenského útvaru, protože na připravenosti personálu v konečném důsledku záleží splnění úkolů bojové a mobilizační pohotovosti. Význam lidských zdrojů se pochopitelně odráží v nákladech, které je třeba na jejich udržování a rozvoj vynakládat. Uvedená tabulka (viz tab. 1) zachycuje základní rozdělení personálu.

Tabulka 1

Název složky	VZP	o. z.
	%	%
štáb základny (z toho logistika)	36 (15)	25 (12)
jednotky zabezpečení	25	75
výchovné jednotky	39	0
celkem	100	100

Mezi nejdůležitější náklady v personální oblasti jsou náklady na školení a další vzdělávání. Tyto náklady však nejsou u útvaru v celém rozsahu známe, což považujeme za značný nedostatek. V praxi útvaru existují případy, kdy příslušníci útvaru studují ve školách či kurzech bez ohledu na to, zda toto je v zájmu útvaru. Útvar přitom náklady na studium neplánuje, nezná. V ekonomické praxi jsou však tyto náklady považovány za významné investice.

Celkem bylo v roce 1997 zařazeno do škol 28 osob, z toho ke studiu na vysokých školách osm, v AK šest, v kurzech (hlavně jazykových) deset a v zahraničí čtyři osoby.

b) Investiční majetek a zásoby

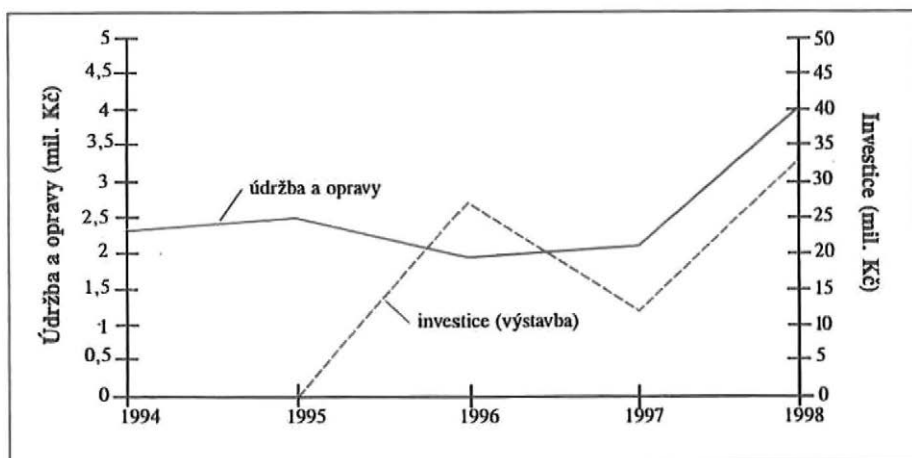
Stav majetku (viz tab. 2) je zpracován k 31. 12. 1997 a odpovídá účetní osnově rozpočtového úseku MO ČR.

Tabulka 2

Účet. třída	02. HMOTNÝ INVESTIČNÍ MAJETEK	HODNOTA Kč
021.	Budovy, haly a stavby	154 007 000
022.	Samostatné movité věci a soubory věcí	199 509 000
02.	CELKEM - INVESTIČNÍ MAJETEK	353 516 000
Účet. třída	1. ZÁSoby	
1.	CELKEM - ZÁSoby	106 896 000
0. + 1.	CELKEM	460 412 000

▲ *Budovy, haly, stavby.* Jako vhodný komentář k hodnocení stavu majetku v oblasti ubytovací služby může posloužit analytický materiál zpracovávaný VSB pro MO/MS, jehož cílem bylo, mimo jiné, zjištění celkové „zanedbanosti ubytovacího fondu“. Tento dokument je současně plánem potřeb útvaru v této oblasti.

Na grafu 1 je zachyceno finanční krytí údržby, oprav a investiční výstavby v letech 1994-98.



Graf 1.

▲ *Rozsah zdrojů vyčleněných pro oblast USS (ubytovací a stavební služba).* I přes příznivé trendy v této oblasti v posledních letech činí zanedbanost bytového fondu základny cca 40-50 miliónů Kč.

▲ *Samostatné movité věci.* Samostatné movité věci zahrnují veškerou rozhodující bojovou techniku a materiál útvaru. Povšimněme si některých ukazatelů, které zásadním způsobem ovlivňují požadavky na zdroje. Z uvedeného přehledu (viz tab. 3) vyplývá, že hlavní technika útvaru je průměrně 20 let stará, což vyžaduje její nezbytnou modernizaci.

▲ *Uložení techniky.* Dlouhodobé ukládání a skladování (DUaS) je náročný technický úkol, který si vyžaduje značné finanční výdaje. V současné době je rozhodující chemická technika uložena dlouhodobým způsobem s využitím technologie dynamického odvlhčování. Propočty potřeby provádění revizí techniky s následujícím DUaS v kalendářním roce ukazují, že bude nejméně do roku 2002 nutno počítat s 2-4 miliony Kč na tuto oblast ročně.

Tabulka 3

Stáří rozhodující chemické techniky

Rok výroby	Podíl v %
55-60	7,2
61-65	22,0
66-70	2,0
71-75	4,6
76-80	30,5
81-85	18,7
86-90	11,0
91-95	4,0
96-2000	0,0
Celkem %	100

▲ *Zásoby.* Podíl zásob na celkovém majetku 1. VMZ CHV je zhruba 20 % a péče o ně tvoří jistě nezanedbatelnou nákladovou veličinu. Celková hodnota zásob je více než 80 miliónů korun.

Zhruba 40 % zásob se nalézá ve skladech útvaru nebo přímo u jednotek. Stávající program P 61 503 vedení evidence a účtování o materiálu, používaný na EUP, neumožňuje sledovat zásoby a jejich pohyb ve finanční podobě. Proto neznáme skutečný obrát materiálu, což je parametr důležitý např. pro stanovení jak počtu zaměstnanců ve skladu, tak pro velikost a vybavení skladu apod.

Z programu GINIS, který je používán na VFÚ pro oblast materiálového účetnictví, je možno zjistit pouze celkový pohyb materiálu za útvar a dále druhy materiálu, u kterých nebyl prováděn pohyb. Tento údaj je však zkreslen tím, že zde jsou zahrnuty i zásoby NZ.

▲ *Zásoby NZ.* Tato část zásob obdobně jako technika NZ vyžaduje především výdaje na správný způsob jejich dlouhodobého uložení podle technologických norem. Roční náklady na tuto činnost lze odhadnout řádově do 1,0 milionu Kč.

c) Návrh rozpočtu útvaru na VR

V našem pojetí je zamýšlen jako dokument, který vychází ze současné situace útvaru tak, jak jsme ji prozatím popsali, slouží:

- pro programování, tj. zahrnuje všechny nákladové potřeby útvaru v perspektivě několika let
- pro potřeby rozpočtování, tj. sestavení úplného rozpočtu útvaru na výcvikový rok

Takový nástroj není dnes u útvaru k dispozici. Současné SPPr a jeho součást kalkulační listy zdaleka nepostihují všechny oprávněné potřeby útvaru, a především nejsou zpracovány jako vrcholné řídicí dokumenty útvaru. Žádný předložený návrh se dosud nevrátil k útvaru zpět s jasným stanoviskem, kolik prostředků bylo přiděleno, kolik ne, a jak postupovat dále.

O perspektivním střednědobém plánování nejsou u útvaru k dispozici žádné informace.

d) Nákladová analýza z dat finančního a vnitroúčetního účetnictví

Hlavním smyslem dokumentu, který je navrhován, je zjistit celkové výdaje útvaru tak, jak se skutečně realizovaly. V současné době však tento nástroj nemáme k dispozici. Následující nákladová analýza vychází z údajů zjištěných u 1.VMZ CHV v roce 1997. Údaje jsou získány z řady zdrojů - jak bude popsáno dále - a mají různou úroveň přesnosti.

Přehled uvedený v tab. 4 doplníme několika nezbytnými komentáři pro jeho objasnění. EUP útvaru provádělo finanční vyhodnocení pohybu majetku (HIM a zásob) s tím, že zjistilo následující údaje (v mil. Kč.): HIM příjmy 21,46, výdaje 12,16; zásoby: příjmy 12,28, výdaje 13,48.

Tabulka 4

NEINVESTIČNÍ VÝDAJE		
OZNAČENÍ	NÁZEV VÝDAJŮ	CELKEM
II.1.1.	Mzdové prostředky	29 421 000
II.1.2.	Pojistné na zdravotní pojištění VZP a o.z.	2 377 000
II.1.3.	Pojistné na sociální zabezpečení VZP a o.z.	6 979 000
II.1.4.	Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám	1 797 000
II.1.5. (a až d)	Ostatní neinvestiční výdaje	29 166 000
II.1.5.a.	Údržba a opravy	117 000
II.1.5.b.	Služby a výdaje nevýrobní povahy	2 850 000
II.1.5.c.	Materiální výdaje	18 720 000
II.1.5.d.	Ubytovací výdaje	7 479 000
	Služby školení a vzdělávání	0
	CELKEM	69 740 000
INVESTIČNÍ VÝDAJE		
OZNAČENÍ	NÁZEV VÝDAJŮ	CELKEM
	Pořízení HIM (včetně modernizace a rekonstrukce)	
	Náklady na revize	6 820 900
	Náklady na železniční přepravu	310 000
	Náklady na DÚ-DZ	534 000
	Doplnění VTM (HIM)	21 460 000
	Výstavba skladu	1 200 000
	Projektová dokumentace	550 000
	CELKEM	30 874 900
CELKOVÉ VÝDAJE		100 614 900

V oblasti HIM byla provedena modernizace techniky. Za vyřazenou techniku na podvozcích PV3S byla doplněna novější na podvozcích T 815. Jsme si vědomi, že tento pohyb z pohledu AČR není investicí, ale vnitřním „přerozdělením“ materiálu zrušených útvarů. Z pohledu útvaru se však jedná o výraznou modernizaci, proto jsme ji takto specifikovali.

Jak již bylo naznačeno, do celkových nákladů nejsou zahrnuty náklady na vzdělání a rovněž na zdravotnické zabezpečení. Celkově připadá na neinvestiční výdaje 69 % a na investiční výdaje 31 %.

Vnitřní účetnictví útvaru

Nástrojem k SFŘÚ, který nám umožní zpracovávat výše uvedené dokumenty, je vnitroúvarové účetnictví. Na rozdíl od finančního účetnictví, které odpovídá finančním, právním a daňovým požadavkům, slouží vnitroúvarové účetnictví potřebám vnitřního řízení útvaru.

V případě svého uplatnění by umožnilo:

- analyzovat náklady na elementární definované činnosti v rozlišení podle účelu nebo podle druhu činnosti,
- poskytovat podklady pro měření a porovnávání efektivnosti.

K jeho vytvoření nám dnes však chybí spolehlivý a provázaný informační systém. Číselné údaje uvedené v článku jsou výsledkem trpělivého zjišťování informací z různých institucí AČR nebo vlastních „ručních“ výpočtů v rámci útvaru. Jednalo se především o tyto subjekty:

- VFÚ – decentralizované výdaje, platy, FKSP,
- pohyb HIM (hmotné investiční majetek),
- VUSS – výdaje v oblasti ubytovací služby
- VOP – výdaje na opravy techniky (VNO, RE, ukládání dodavatelským způsobem),
- SVD – náklady na přepravu,
- EÚP – naturální pohyby v rámci útvaru,
- škody na materiálu.

Nebyly zjištěny náklady vynaložené na školy, případně kurzy zaměstnanců a zdravotnické zabezpečení

Vnitřní účetnictví útvaru, které by bylo schopno zvládnout tyto úkoly a běžně se používá v podnikové sféře, ale především vyžaduje za prvé zavést systém sledování vnitřního financování armády, a za druhé centralizovat pravomoc a odpovědnost do rukou jednoho zodpovědného pracovníka útvaru. Jsme si vědomi, že se jedná o zásadní systémovou změnu, a především o změnu myšlení.

Lze shrnout, že dnešní stav financování vojenského útvaru je nepřehledný a není důsledně plánován. Velitel nemá k dispozici potřebné nástroje k finančnímu řízení útvaru. Věcný plán na VR není podpořen plánem finančních zdrojů. Základem pro plánování na VR se stává předem přidělený limit PHM. Úplně chybí plánování perspektivního rozvoje útvaru.

Uvedený příklad jednotlivých prvků SFŘÚ naznačuje způsob řešení současné situace. Vyžaduje však změnit celkový dosavadní přístup. Navrhovaným nástrojem je především vnitroúvarové, vnitroarmádní účetnictví. Umožňuje analyzovat náklady podle jednotlivých činností, poskytovat nákladové podklady pro hodnocení efektivnosti jednotlivých činností spojených s plněním stanovených úkolů. Náklady ve

„vnitroútvárovém“ účetnictví jsou chápány jako peněžně vyjádřené účelové a hospodárné vynaložení zdrojů útvaru [6]. Jeho výstupy umožní:

- a) popsat výchozí stav,
- b) kvantifikovat potřeby a modelovat řešení tehdy, kdy potřeby nebudou dostatečně kryty,
- c) dávat přesné podklady pro analýzy efektivity spotřeby.

Analýza nákladů

Analýzu nákladů je z hlediska velení útvaru nutné provádět nejméně ze dvou důvodů:

- ① Ke zjištění, zda přidělené zdroje odpovídají stanoveným úkolům nebo vnitřním objektivním potřebám. Přitom se respektuje stávající způsob výpočtu s využitím SPPR.
- ② Ke zjištění, zda zdroje byly spotřebovány efektivně.

K demonstraci účelnosti metody analýzy nákladů v obou případech využijeme opět čísel konkrétního případu.

a) Analýza nákladů jako nástroj pro plánování zdrojů

Výpočet oprávněných nákladů na činnost útvaru vychází z logiky konstrukce kalkulačních listů. Ty na základě zdůvodněných měřitelných kritérií umožňují stanovit kvalifikovanost potřeby útvaru ve finanční podobě. Tato metoda však není důsledně dodržována a způsob přidělování zdrojů je značně neprůhledný.

■ Z hlediska výcviku je rozhodujícím limitem pro stanovení způsobu jeho provádění nadřazeným přidělený limit pohonných hmot na VR. Tento limit má trvale sestupnou tendenci od r. 1990 a v roce 1998 přinutil velení útvaru zrušit i vyvedení základny do VVP k letním a zimním soustředěním. Výcvik se provádí především u techniky v parku techniky, nejdůležitější zaměstnání na posádkovém cvičišti.

■ V ostatních oblastech lze indikovat tyto tendence:

- nedostatek náhradních dílů vede ke vzrůstající nepojízdnosti techniky,
- vlivem špatné materiální vybavenosti stagnuje produktivita práce logistických pracovišť (v kuchyňském bloku je 60 % zařízení s proslou dobou používání, vybavení dílen novými diagnostickými zařízeními se neprovádí ap.),
- důležitou oblast budování UVZ není s kým cílevědomě rozvíjet,
- postupně se ruší místa občanských zaměstnanců v logistice a oblasti ochrany majetku a znovu jsou nahrazována VZS.

Oprávněná potřeba PHM k výcviku s technikou v terénu (viz graf 2) je zhruba 40m³ BA a 60m³ NM. Přitom bereme v úvahu zmenšující se počet osob a techniky v jednotlivých letech.

Díky tomu, že velení útvaru rozpoznalo tyto trendy, včas z nich vyvodilo několik důležitých závěrů:

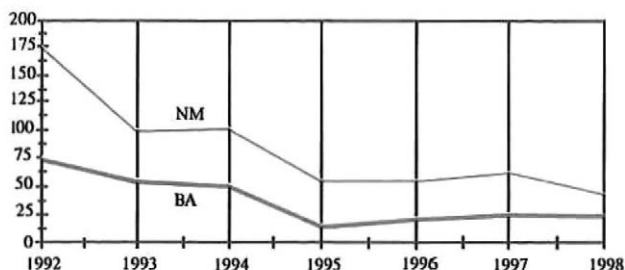
① Maximálně využít všechny vnitřní zdroje ke zlepšení stavu u útvaru. Zde se výrazně uplatnili občanští pracovníci při zvýšení produktivity především logistických pracovišť.

② V součinnosti s ostatními složkami armády vylepšit stav techniky a materiálu jejich obměnou po zrušených útvarech.

③ Analyzovat strukturu majetku základny a optimalizovat ji. Tato analýza ve svém důsledku vedla k tomu, že byl zrušen muniční sklad, část budov byla zakonzervována, byl

odsunut přebytečný materiál a zastaralá technika. Limitovaná spotřeba PHM (viz tab. 5) byla z hlediska spotřeby zbavena všech činností, které bylo možno zabezpečit jinak (např. odvoz odpadků, široce se využívá smluvní přeprava apod.).

Přidělený limit PHM v letech 1992-99 (v tis. l)



	BA	NM
1992	75,0	177,0
1993	61,7	105,3
1994	54,0	109,0
1995	22,3	55,0
1996	21,0	56,0
1997	24,0	63,0
1998	25,0	39,0

Graf 2

Tabulka 5

OBLAST	%
1. Limit PHM na provozní náklady	48,2
2. Limit PHM na náklady BoMoPo	12,4
3. Limit PHM na výcvikové náklady	39,4
Celkový limit PHM	100,0

Současný stav plnění úkolů útvarem lze hodnotit jako dobrý. Přijatá opatření přispěla ke zlepšení hospodaření na všech úrovních a umožnila soustředit prostředky tam, kde jsou maximálně využívány.

b) Analýza nákladů jako nástroj hodnocení míry účelnosti spotřeby zdrojů

Druhým podstatnějším důvodem k analýze nákladů je snaha mít objektivní nástroje k hodnocení míry hospodárnosti, nebo nevhodnosti při jejich užívání. Řada čtenářů si jistě vybaví své vědomosti z oblasti ekonomie. Pouze pro připomenutí uvádíme, že náklady je možné členit z řady hledisek:

- ◆ **kalkulační členění nákladů**, které vychází z kritéria přiřaditelnosti konkrétnímu výkonu (tj. náklady přímé a nepřímé),
- ◆ **účelové členění nákladů**, které vychází z kritéria, účelu jejich vynakládání,
- ◆ **odpovědnostní členění nákladů**, které vychází z kritéria určení místa vzniku nákladů, odpovědnosti za jejich vznik, realizaci ap.

Na následujících případech budeme demonstrovat dva možné příklady užití analýzy nákladů, a to pro oblast výcviku a pro hodnocení logistických pracovišť.

c) Analýza nákladů a efektu výcviku

Postup hodnocení efektivity nákladů na výcvik spočívá v tom, že se vzájemně posoudí:

- splnění určitého výcvikového úkolu dosaženou známkou,
- předem plánované náklady na výcvik se skutečnými

V případě, že úkol je splněn, tj. bude dosaženo odpovídající hodnocení a nedojde k nárůstu plánované spotřeby zdrojů, je možno konstatovat, že náklady byly efektivně využity.

V praxi to však vyžaduje, aby byly k dispozici vnitřní normy pro stanovení nákladů na výcvik. Zde je možné jen doporučit, aby bylo dále pokračováno na pracích započatých GŠ, které byly zaměřeny na stanovení nákladů na výcvik odborných specialistů.

Z této práce využijeme pro názornost kmenové listy (viz tab. 6) zpracované pro nejdůležitější výcviková opatření. Tuto metodu je v podstatě možno využít pro celou oblast výcviku. Stávající předpisy musíme však doplnit o nákladové normy a z nich důsledně vycházet při přidělování prostředků.

Tabulka 6

Stanovené normy vybraných výcvikových opatření

VŠC 1. VMZCHV – mob												VZP	50	VZS	20	o.z.	2
BT	ks/spr	km	Mh	BT	ks/spr	km	Mh	BT	ks/spr	km	Mh						
PV3S	10	300		UAZ	2	60		AC-3	1	30							
ŠA	2	60		PAD1	1	30		EC-1	2		48						
EC-4	2		48														

Rozpočtová podpoložka	náklady (Kč)
Pohonné hmoty a maziva včetně speciálních kapalin	14 400
Opravy a udržování movitého majetku	0
Nákup materiálu pro provoz a údržbu	0
Nákup materiálu – munice	0
Potraviny	13 977
Ostatní	2 100
Celkem	30 477

Střelby črhpz 1. VMZCHV z lafetovaného kulometu BRDM (3 dny)

Střelby črhpz z BRDM						VZP	4	VZS	20	o.z.	
BT	ks/spr	km	Mh	BT	ks/spr	km	Mh	BT	ks/spr	km	Mh
OT	5	2500	25	PV3S	2	1000		C734	1	500	
UAZ	1	500		PAD1	1	500		POKA	1	500	

Rozpočtová podpoložka	náklady (Kč)
Pohonné hmoty a maziva včetně speciálních kapalin	41 000
Opravy a udržování movitého majetku	0
Nákup materiálu pro provoz a údržbu	0
Nákup materiálu – munice	16 200
Potraviny	1 616
Ostatní	2 100
Celkem	60 916

Velitelé, kteří zaměstnání při praktické realizaci stanovených výcvikových úkolů řídili, vycházeli při jejich plánování a přípravě z předem daných norem.

Po skončení a vyhodnocení bylo štábem základny zjištěno, že v prvním případě VŠC bylo hodnoceno známkou 2 a nedošlo k překročení závazných norem, ve druhém případě dosáhla jednotka výtečného hodnocení střelby a taktéž nedošlo k překročení závazných norem. Z toho důvodu byla cvičení hodnocena jako efektivní.

d) Analýza nákladů a efektu činnosti logistických pracovišť

V činnosti logistických pracovišť je z ekonomického hlediska zajímavé to, že mimo reálný výcvik specialistů logistiky (VZS) produkují reálné hodnoty (služby). Opravuje se zde technika, připravuje se strava, ukládá se technika NZ, provádí se přeprava materiálu.

V následujícím příkladu je charakterizován postup při analýze nákladů integrovaného provozu VZK a kuchyně mužstva je možno prokázat rentabilitu tohoto provozu.

1. Náklady živé práce. U analyzovaného nákladového střediska (integrovaného provozu kuchyně a VZK) je sociálně pracovní struktura členěna způsobem typickým pro většinu logistických pracovišť AČR. Je tedy nutné brát v úvahu, jak mzdové a daňové náklady vojáků z povolání (VZP) a o.z., tak i služné vojáků základní služby (VZS).

Náklady živé práce střediska mají za hodnocené období strukturu, uvedenou v tab. 7

Tabulka 7

Náklady živé práce	Čistý příjem	Daně	Celkové náklady

Tabulka 7 zahrnuje i poměrné náklady zaměstnanců, kteří ukončili pracovní poměr (např. z důvodu reorganizace) v průběhu sledovaného období. Ve sloupci označeném „daně“ jsou v souhrnném objemu vyjádřeny náklady na daně z příjmu, příspěvky na sociální, zdravotní a důchodové zabezpečení.

2. Náklady spojené s užíváním investičního majetku. U majetkových nákladů je nutné brát v úvahu specifické podmínky rozpočtových organizací, a tedy i AČR. Z uvedených důvodů lze za započitatelné náklady v této nákladové skupině považovat výdaje na opravárenskou a údržbářskou činnost.

3. Materiálové náklady. V dalším případě tvoří hlavní nákladovou položku a odráží tak do značné míry výrobní povahu sledovaného pracoviště. V celkovém součtu jsou materiálové náklady prezentovány konkrétní sumou, z toho náklady na potraviny představují přibližně 86 %, zbytek jsou položky na obnovu kuchyňského zařízení a vybavy.

4. Ostatní náklady. Zde se jedná o energetické náklady jako souhrn výdajů za spotřebu vody, elektrické energie a uhlí. Další položkami jsou náklady na zabezpečení vojáků, vyjádřené obligatorními náklady na vojáka a rok, náklady na likvidaci odpadů.

5. Stanovení celkových nákladů. Výše uvedené údaje umožňují prostým součtem stanovit celkové náklady. Při členění nákladů na fixní a variabilní zjistíme, že variabilní náklady, tedy takové, které se zvyšují s nárůstem objemu výroby, tvoří 82 % celkových nákladů. Tato skutečnost odráží produkční charakter daného pracoviště a naznačuje určitý prostor k úsporám.

6. Stanovení průměrných nákladů na výrobní jednotku. V tomto případě je výrobní jednotkou stravní dávka, kterých bylo provozní jednotkou ve sledovaném období připraveno 299 275, tedy 99 760 celodenních dávek jídla. Průměrné náklady na jednu porci činí 32,20 Kč a průměrné náklady na celodenní dávku jídla jsou 96,50 Kč.

Podíly jednotlivých nákladových položek na výrobní cenu celodenní dávky jídla jsou uspořádány do tabulky (viz tab. 8)

Tabulka 8

Nákladová položka	Podíl na celodenní dávce jídla v %
1	13,50
2	0,36
3	77,14
4	9,00

Zajímavé je srovnání reálných průměrných nákladů s oficiální stanovenou výší peněžní hodnoty stravní dávky. Po započtení věcných a osobních výdajů pro VZK, která je, jak bylo uvedeno výše, součástí sledovaného nákladového střediska, vzrostou náklady na celodenní dávku jídla na zhruba 106 Kč. (Provoz VZK tvoří přibližně čtvrtinu výdajů nákladového střediska). Takto vyjádřená cena v podstatě odpovídá kalkulované ceně celodenní dávky jídla, bez dotací z fondu velitele, která je stanovena Úřadem stravovacích služeb na 110 Kč. Nákladové středisko tak dle uvedené analýzy vykazuje vzhledem k předpisem kalkulovaným cenám mírnou úsporu.

Lze shrnout, že zjišťovat skutečné náklady, vynaložené k realizaci plánovaných úkolů, představuje základ objektivního ekonomického řízení. V podmínkách vojenského útvaru

se při snaze o vytvoření nutných předpokladů k jeho realizaci zdaleka nejedná o pouhý samoučel a zbytečnou administrativu. V případě širšího uplatnění se může jednat o cílevědomé hledání úspor, které mohou mít vliv na další oblasti financování AČR.

* * *

Kvalitní řízení je silně podmíněno možností využívat přesných a pravdivých informací. Chtěli bychom upozornit především na skutečnost, že k řízení tak rozsáhlého hospodářského souboru jako je vojenský útvar je nutné mít k dispozici samostatný ucelený systém finančního řízení, podpořený vnitroútvárovým účetnictvím a vedený vyškoleným vojákem - ekonomem. Tento systém může bez větších obtíží vzniknout jako součást zamýšlené institucionalizované struktury orgánu SPPR, kterou vidíme jako nezbytnou. Jsme přesvědčeni, že pouze na základě znalostí a faktů o financování útvaru poskytneme velitelům objektivně vyhodnocené informace pro jejich cílevědomé řízení.

Kontaktní adresa pro ty, které článek zaujme: pplk. Ing. Jan Weiser, 1. VMZ CHV, alc. 26 204

Literatura:

1. Svoboda, V.: Zdroj, priority, pořádek a odpovědnost. VR 7/97.
2. Metodické pokyny č. 220/2-7. HFÚ.
3. Hodbod', L.: Ještě jednou k SPPR II. VR 3/97.
4. Hoďánek, O. SPPR na rozcestí. A 2005 1/97.
5. Duben, R.: Neziskový sektor v ekonomice společnosti. CODEX BOHEMIA 1996.
6. Boyer, A. a kol.: Stručný výkladový slovník managementu. HZ Praha 1995.
7. Gajdoš, J.: Obsah, organizace a nákladovost výcviku chemických specialistů, závěrečná práce AK-1. VA Brno 1998.

Některé zkratky použité v článku:

AK	akademický kurz
DUaS	dlouhodobé ukládání a skladování
EÚP	evidenční účetní pracoviště
FKSP	fond kulturních a společenských potřeb
HIM	hmotně investiční materiál
MO/MS	ministerstvo obrany/majetková sekce
NZ	nedotknutelné zásoby
RE	revize
RCHS	radiačně chemická situace
SFRÚ	systém finančního řízení útvaru
SPPR	systém plánování, programování a rozpočtování
SVD	správa vojenské dopravy
VFÚ	vojenský finanční úřad
VMZ CHV	výcviková a mobilizační základna chemického vojska
VNO	vojenská nálezová oprava
VOP	vojenský opravárenský podnik
VR	výcvikový rok
VSb	vojenská správa budov
VUSS	vojenská ubytovací a stavební služba
VVP	vojenský výcvikový prostor
VZK	vojenská závodní kuchyně