

Tento článek v hlavních rysech naznačuje možné řešení sledování nákladů výcviku u bojového útvaru pomocí nákladově-procesní metody. Po stanovení základních východisek jsou vymezeny jednotlivé nákladové procesy související s existencí jednotky, bez realizace výcviku, jejichž agregací jsou získány souhrnné náklady existence. V dalším kroku jsou tyto náklady existence alikvotně přiřazovány na složku provádějící výcvik, a dále je kalkulováno navýšení spotřeby zdrojů při vlastním plnění úkolů výcviku. Závěr statě pak ve stručnosti diskutuje některé přednosti a problematické body této metody sledování nákladů. Příspěvek je uvozen úvahou o vztahu ekonomických zdrojů státu a realizovatelné, respektive programové struktury ozbrojených sil, jež by měla odpovídat možným rizikům a přijatým závazkům, což je téma v současné době velmi aktuální.

Poslední vývoj v oblasti řízení zdrojů rezortu obrany České republiky jasně dokazuje skutečnost, že stránka zdrojů, tj. ekonomické možnosti státu, jsou pro zabezpečování obrany výchozí a určující. Změní-li se výše zdrojů, které je stát (jeho politická reprezentace) ochoten vynaložit na obranu, je nezbytné této změně uzpůsobit i rozsah zabezpečované obrany. Dnes si můžeme klást otázku, zda je nyníjší razantní ořez postihující celou Armádu České republiky pouze výsledkem redukce zdrojů, které budou v následujících letech obraně přičleňovány, nebo zda tu svoji roli sehrává i neodpovídajícím způsobem prováděné plánování vztahu mezi strukturou ozbrojených sil a dostupnými zdroji již v minulém období.

Odpověď na tuto otázku není sama o sobě až tak důležitou. Mnohem významnější je fakt, že k takovému dilematu může vůbec dojít. Zaměříme-li se na hledání příčin tohoto stavu, musíme ve finální fázi dojít k – v poslední době snad ve všech pádech skloňovaným – nákladům. Toto na první pohled banální tvrzení však odráží podstatu jakéhokoliv plánování kterékoliv oblasti lidské činnosti, rezort obrany nevyjímaje.

Pokud bychom chtěli opakování takovýchto situací do budoucna eliminovat, museli bychom implementovat standardní postupy plánování, které lze v podmínkách obrany vymežit následovně:

1. Definování cílů (stát formuluje svoje vojensko-politické ambice, cíle apod.);
2. Vymezení hrozeb (hrozby vůči národní bezpečnosti, pravděpodobnost jejich eskalace, míra atd.);
3. Vytyčení vojenských závazků vůči mezinárodním bezpečnostním organizacím a partnerským státům;
4. Vytvoření struktury ozbrojených sil odpovídající vymezeným hrozbám a vytyčeným vojenským závazkům;
5. Vytvoření střednědobého programu **realizovatelné** struktury ozbrojených sil;
6. Provádění předběžných rozpočtových kalkulací;
7. Příprava plánu realizace rozpočtu (tzv. provozní plán) a
8. Realizace schváleného rozpočtu [1].

V bodě 1 si stát určuje, jakou roli hodlá na mezinárodní vojensko-politické aréně sehrávat, v následujících dvou bodech definuje potenciální ohrožení, vlastní bezpečnost a vlastní vojenské závazky vyplývající z bilaterálních a multilaterálních mezinárodních dohod. V dalším kroku je fiktivně vytvářena „ideální“ struktura ozbrojených sil, tj. struktura, která je schopna čelit veškerým známým hrozbám národní bezpečnosti a umožňuje dostát všem vojenským závazkům. V této fázi se nezohledňují ekonomické možnosti, vymezuje se pouze potřeba a možné způsoby jejího zabezpečení.

Pátý krok již představuje zapojení faktoru dostupných zdrojů. „Ideální“ struktura z předchozího kroku je upravována v závislosti na dostupných zdrojích. Pojem „realizovatelnost“ lze jinak vyjádřit i jako dosažitelnost a spočívá ve vytvoření takové struktury ozbrojených sil, která odpovídá vymezeným rizikům a závazkům a je reálná z pohledu dostupných zdrojů. Výsledná struktura je pak jinými slovy z vyčleněných zdrojů financovatelná a každá její složka musí zřetelně korespondovat s určitou hrozbou či závazkem.

Další kroky již představují převedení střednědobé roviny plánu do krátkodobé úrovně – ročního rozpočtu ozbrojených sil. Takový způsob plánování musí evidentně vycházet ze znalosti nákladové náročnosti jednotlivých složek ozbrojených sil, jinak by podobný systém plánování nemohl reálně převádět potřeby národní obrany do podoby objemů spotřebovávaných či požadovaných zdrojů.

Z toho důvodu je nezbytné věnovat dostatečnou pozornost kalkulacím zdrojů vyčleňovaných na obranu, a to jak z pohledu objemů jejich alokace ze strany státu, tak i na úrovni jejich spotřeby u jednotlivých složek ozbrojených sil. Existuje bezesporu celá řada možných přístupů ke sledování nákladů, ať už se jedná o jakoukoliv organizaci či její dílčí složky.

Jedním z možných přístupů je sledovat náklady podle jednotlivých nákladových procesů, které u organizace reálně probíhají, v případě bojového útvaru může jít o stravování, ostrahu, ubytování vojsk apod. Předností tohoto přístupu je segregace činností organizace do jednotlivých logických celků srovnatelných jak uvnitř dané organizace, tak i směrem k externím organizacím realizujícím podobné činnosti, v případě rezortu obrany možná cesta posuzování výhodnosti tzv. *outsourcingu* (tj. využívání služeb a materiálů nakupovaných jako zboží ze zdrojů mimo armádu).

V další části se pokusím tento procesní přístup v obecné rovině nastínit, a tak poukázat na jeho přednosti, zároveň i upozornit na jeho případné nedostatky. Procesní nákladová metoda bude v této stati popsána na modelovém bojovém útvaru pozemního vojska, v našem případě půjde o mechanizovaný prapor.

Nejprve budou vymezeny u jednotky probíhající základní nákladové procesy se zaměřením na proces výcviku. Na jejich základě lze vyčíslit **souhrnné náklady existence** (SNE) praporu [2] a na jejich základě následně budou vypočteny náklady plnění úkolu (v našem případě výcviku bojového útvaru).

Pro jednoduché naznačení aplikace procesní metody sledování nákladů je nezbytné realitu bojového praporu poněkud zjednodušit. Předpokládejme, že prapor existuje ve „vakuu“ bez zohlednění vnějšího prostředí a jeho hlavním úkolem v daném období je výcvik (prapor není nasazen do mírových, humanitárních či válečných misí). Dále je třeba předpokládat ocenění dlouhodobého majetku praporu a provádění jeho odpisů. Další omezující podmínka se týká struktury mechanizovaného praporu – je oproti realitě poněkud zjednodušena a zahrnuje pouze tři bojové roty – tankovou, mechanizovanou a protitankovou. Poslední zjednodušení pak souvisí s existencí „vakua“ a spočívá v nezohledňování nákladů základního výcviku a zaškolování personálu.

Nákladové procesy probíhající u určité organizační složky sehrávají svůj význam ve smyslu vymezení hlavních činností touto složkou realizovaných. Může jít například o výcvik, stravování, opravy techniky, ubytování apod. Vymezení hlavních nákladových procesů umožňuje další orientaci při rozlišování nákladů existence nákladů přímo souvisejících s určitým konkrétním procesem [3]. V případě bojového praporu budou náklady existence očividně jinak vyčíslovány při zaměření se na výcvik než při monitorování např. procesu stravování jednotky. Vraťme se však k výchozímu problému – řešení souhrnných nákladů existence praporu z pohledu výcvikového nákladového procesu. Souhrnné náklady existence pak můžeme pro bojový prapor vyjádřit pomocí následujícího vzorce:

$$SNE = A + SE + B + C + D + E + F + G + I$$

kde A až I představují jednotlivé nákladové procesy vyplývající z existence praporu. Níže je uvedeno jejich rámcové vymezení:

- A ... **zabezpečení infrastruktury jednotky** ... představuje souhrnné náklady za daný rozpočtový rok vynaložené u praporu na zabezpečení infrastruktury zahrnující odpisy dlouhodobého majetku infrastruktury, včetně odpisů rozsáhlejšího zhodnocování, údržbu a opravy drobnějšího charakteru a pracovní sílu vystupující v roli správce zařízení infrastruktury.
- SE ... **spotřeba energií a jiným médií** ... zahrnuje spotřebu elektřiny, plynu a jiným médií (vodné a stočné, odvoz a likvidace odpadu aj.) u praporu za daný rok.
- B ... **stravování jednotky** ... představuje souhrnné náklady za daný rozpočtový rok vynaložené u praporu na zabezpečení stravování jeho příslušníků a zahrnuje odpisy kuchyňských strojů a zařízení, cenu reálně uhrazenou za nákup potravin/surovin k přípravě stravy, vyplacené náhrady stravy, platy personálu zabezpečujícího provoz vojenské závodní kuchyně; méně celková částka, kterou příslušníci praporu vojenské závodní kuchyni uhradí nákupem stravenek.
- C ... **výstrojní zabezpečení jednotky** ... zahrnuje odpisy strojů a zařízení využívaných ve skladech naturálních odívání apod., cenu vydaných výstrojních náležitostí, cenu výstrojních součástek ve skladech jednotky, souhrn plateb příslušníkům jednotky za neposkytnutí předepsaných výstrojních náležitostí a za nespotřebované výstrojní body do doby skončení služebního poměru a cenu pracovní síly výstrojní služby praporu za daný rok.
- D ... **zabezpečení provozu bojové a ostatní techniky** ... zahrnuje odpisy bojové a ostatní (dopravní, stavební) techniky a zařízení využívaných v souvislosti s garážováním, údržbou a doplňováním techniky apod., cenu spotřebovaných náhradních dílů, spotřebu PHM při provozu techniky v souvislosti s existencí jednotky, cenu pracovní síly a ostatní související náklady za daný rozpočtový rok.
- E ... **administrativní zabezpečení** ... představuje administrativní úkony nezahrnuté v rámci ostatních procesů a zahrnuje odpisy kancelářských strojů a zařízení a komunikační techniky, spotřebu kancelářského materiálu, související pracovní sílu a platby za telekomunikační služby apod.
- F ... **ubytování vojsk** ... zahrnuje odpisy služebních bytů [4] a ubytoven (nebyly-li zahrnuty pod položkou A – infrastruktura), souhrnnou výši vyplacených příspěvků na bydlení, spotřeba materiálu související s provozem vojenských ubytovacích zařízení, související pracovní sílu, náhrady vyplacené v případě neposkytnutí ubytování na služebních cestách, méně poplatky za poskytnutí ubytování na vojenských ubytovnách a nájemné hrazené za užívání služebních bytů.

- G ... **ostraha objektů jednotky** ... zahrnuje odpisy bezpečnostních zařízení, cenu pracovní síly ostrahy (eventuelně navýšení mzdových prostředků v souvislosti s výkonem celodenní směny zabezpečující ostrahu objektů) a případné úhrady za služby poskytnuté soukromými bezpečnostními agenturami.
- H ... **zdravotní zabezpečení** ... zahrnuje odpisy zdravotnických zařízení na útlarové ošetřovně, spotřebu zdravotního a jiného souvisejícího materiálu a pracovní sílu zabezpečující zdravotní péči u praporu.
- I ... **ostatní položky zabezpečení** ... představují položky nezahrnuté do procesů A až H (např. odškodnění úrazů, tělovýchovný materiál atd.).

Známe-li výši souhrnných nákladů existence, můžeme v další fázi přistoupit k vyčíslení nákladů souvisejících s realizací výcviku. Zaměříme se na výcvik jedné mechanizované rot praporu. Pracovně tyto náklady označíme jako **náklady plnění úkolu (NPU)**. Zde půjde o náklady sestávající z alikvotního podílu **souhrnných nákladů existence (SNE)** a nákladů přímo vzniklých v průběhu výcviku nad rámec nákladů existence, tedy **zvýšení spotřeby zdrojů (ZSZ)** při plnění výcvikových úkolů.

$$NPU = SNE * k_{mr} + ZSZ$$

První neznámou v této rovnici je koeficient k_{mr} vyjadřující alikvotní podíl výcviku mechanizované rot na nákladech existence celého praporu. Tento koeficient sestává ze dvou komponent. Prvním z nich je poměr počtu výcvikových dnů mechanizované rot a počtu výcvikových dnů všech bojových rot praporu. Druhý komponent lze vyjádřit jako podíl nákladové náročnosti PNN_{mr} , který lze dále rozepsat jako podíl nákladů na jeden výcvikový den mechanizované roty (NVD_{mr}) a sumy nákladů na jeden výcvikový den všech bojových rot praporu ($\Sigma\{NVD_{mr}, NVD_{tr}, NVD_{ptr}\}$). Náklady na jeden výcvikový den bojové rot pak lze vyjádřit jako náklady na zabezpečení osob na jeden výcvikový den, spotřebu PHM a munice, odpisy investičního (dlouhodobého) majetku používaného při cvičení připadající na jeden výcvikový den a spotřebu ostatních materiálů v průběhu jednoho výcvikového dne dané bojové rot. Koeficient vyjadřující alikvotní podíl SNE praporu připadající na výcvik mechanizované rot pak vyjádříme následovně:

$$k_{mr} = (VD_{mr} / VD_{mpr}) * PNN_{mr} \\ PNN_{mr} = NVD_{mr} / \Sigma (NVD_{mr}, NVD_{tr}, NVD_{ptr})$$

kde:

- ☐ k_{mr} představuje koeficient vyjadřující alikvotní podíl mechanizované rot na souhrnných nákladech existence mechanizovaného praporu
- ☐ VD_{mr} představuje počet výcvikových dnů mechanizované roty v daném roce
- ☐ VD_{mpr} představuje počet výcvikových dnů všech bojových rot praporu
- ☐ PNN_{mr} představuje podíl nákladové náročnosti mechanizované roty
- ☐ NVD_{mr} představuje náklady na jeden výcvikový den mechanizované roty
- ☐ NVD_{tr} představuje náklady na jeden výcvikový den tankové roty
- ☐ NVD_{ptr} představuje náklady na jeden výcvikový den protitankové roty

Zbývá nám ještě přesněji specifikovat zvýšení spotřeby zdrojů (ZSZ) při plnění úkolu (realizaci výcviku). To můžeme vyjádřit jako agregaci nárůstu platových prostředků souvisejících

s plněním výcvikových úkolů (NP), zvýšení spotřeby PHM (ZPHM) a munice (SM) v průběhu výcviku a nárůst spotřeby ostatních materiálů v přímé souvislosti s realizací výcviku (NSOM). Zvýšení spotřeby zdrojů (ZSZ) pak lze jednoduše rozepsat do následující rovnice:

$$ZSZ = NP + ZPHM + SM + SNOM$$

Upravením výše uvedených rovnic získáme další formu vyjádření výše nákladů plnění úkolu (NPU):

$$NPU = SNE * VD_{mr} / VD_{ptr} * PNN_{mr} + ZSZ$$

Tento článek v hrubých rysech a poměrně zjednodušeně naznačuje možný přístup k řešení sledování nákladů – konkrétně provozních nákladů plnění úkolů výcviku bojovým útvarům. Aplikovaný nákladově-procesní přístup umožňuje sledování nákladů po jednotlivých stupních řízení (v našem případě ve dvou rovinách rota, prapor), a zcela transparentně ukazuje, jakým způsobem lze náklady vyšší úrovně rozpouštět (aliquotně přiřazovat) na nižší organizační stupně. Tento přístup umožňuje sledování nákladů po jednotlivých hlavních oblastech činnosti organizace, na jejichž základě jsou vymezeny základní nákladové procesy.

Tyto přednosti jsou však provázeny jistými výchozími nedostatky. Prvním z nich je samotné vymezení nákladových procesů. Jde o problém značně složitý a objektivně řešitelný pouze týmem odborníků na všechny oblasti života dané organizace. Navíc bude vymezení nákladových procesů zřejmě vyžadovat určité zpřesňování v průběhu času. V praxi může totiž docházet k situacím, kdy se jednotlivé nákladové procesy budou překrývat.

Další úskalí spočívá ve vyčíslení koeficientu určujícího pro přiřazování aliquotních podílů souhrnných nákladů existence. Tento koeficient by měl být vždy vázán na základnu logickou vzhledem ke sledovanému procesu. Je-li hlavní sledovanou činností výcvik, je zřejmě nevhodnější tento koeficient vázat na nákladovou náročnost výcviku jednotlivých organizačních složek. Bude-li však sledován např. proces platového zabezpečení osob, bude zřejmě výhodné vycházet z počtu osob u jednotlivých složek vážených průměrnými platovými třídami u těchto složek. Přístupů k řešení tohoto problému existuje celá řada a vždy bude záviset na konkrétním zadavateli, zpracovateli a účelu výpočtu. Tato kritéria by vždy měla být určující pro zvolení pokud možno nejvhodnějšího řešení.

Tato stať v žádném případě nepodává vyčerpávající pohled na metodu sledování nákladů prostřednictvím vymezených nákladových procesů. Jde pouze o nastínění tohoto přístupu, který tvoří součást řešení modelového případu v rámci disertační práce zpracovávané autorem tohoto článku. Cílem tohoto příspěvku je otevřít další diskuzi na toto téma, umožňující odhalit další případné možnosti či nedostatky takového postupu.

Poznámky:

- [1] KLADIVA, KENNETH L. *Zpráva o řízení zdrojů v Armádě České republiky*. F. Belvoir, Virginia: Defense Acquisition University, 13. března 2002.
- [2] Existence jednotky je tu chápána jako její celkové zabezpečení (provoz) bez realizace výcviku jako hlavního úkolu jednotky umožňujícího dosahovat požadovanou úroveň bojové připravenosti (smysl existence jednotky).
- [3] Podniková praxe častěji užívá na první pohled co do obsahu obdobné pojmy přímé náklady a režijní náklady. Tyto pojmy však nelze směšovat, neboť náklady existence a náklady plnění úkolů jsou v rámci nákladově-procesní metody vymezeny poněkud odlišným způsobem.
- [4] Předpokládáme, že služební byty užívané příslušníky ozbrojených sil jsou ve vlastnictví armády (nikoliv obce), a že jejich odpisy zatěžují nákladovou stránku hospodaření útvaru, u kterého konkrétní příslušník ozbrojených sil slouží.