

Controlling v ekonomickém systému řízení zdrojů Bundeswehru

Úvod

Hospodaření s finančními prostředky ve veřejném sektoru je vystaveno celé řadě pokusů o jejich neefektivní spotřebu. Tato pokusů vyplývají především z neznalosti aplikovat podnikohospodářská kritéria ve veřejném sektoru. Vzhledem k tomu, že obrana jako čistý veřejný statek patří do priorit spotřeby každé vlády, je nutné se zamyslet jakým způsobem zvýšit účelné, hospodárné a efektivní vynakládání prostředků v oblasti obrany. Je třeba více rozšířit používání metod a nástrojů, které jsou především známy v sektoru podnikatelském.

Specifičnost obrany jako veřejného statku umocněná historickými souvislostmi v podmínkách ČR komplikuje provedení potřebných změn v řízení veřejných výdajů směřovaných do obrany. Armáda má byrokratickou strukturu. Řízení a velení v armádě je založeno na nedílné velitelské pravomoci. Ta ukládá jednotlivým velitelům být odpovědní za plnění úkolů a rozkazů v rámci svých pravomocí podle velitelských stupňů. Je výsostným právem a zároveň povinností daného velitele velet a řídit svůj organizační stupeň. K tomu velitelé využívají administrativních nástrojů jako je rozkaz. Plnění rozkazu je povinností každého podřízeného. Odpovědnosti a pravomoci jsou odstupňovány podle úrovně řízení a velení. Velitel v rámci svých kompetencí odpovídá za veškerou činnost součásti, tedy i za hospodářskou činnost.

Na řídicí procesy v rezortu obrany je nutno pohlížet jako na zvláštní součást řízení veřejného sektoru. Specifika řízení jsou dána charakterem obrany jako veřejného statku. Pojem řízení v podmínkách obrany je chápán jako velení a řízení. Jedná se o funkční proces cílevědomého působení orgánů velení na podřízené, zaměřený na efektivní splnění stanovených úkolů. Velení je plánovací a rozhodovací proces velitele prosazujícího svou vůli, zahrnující pravomoc a odpovědnost za rozhodnutí. Řízení chápeme jako proces organizování, řízení a kontrolování činnosti za pomoci štábu. Nástroje řízení je možné členit také podle toho, zda se jedná o administrativní či ekonomické nástroje. V armádě převažuje uplatnění administrativních nástrojů řízení nad ekonomickými nástroji.

Jedním z možných efektivních ekonomických nástrojů, které jsou uplatňovány ve veřejném sektoru, je decentralizace pravomocí a odpovědností vedoucích zaměstnanců. Tento nástroj je postupně uplatňován od konce devadesátých let dvacátého století. Dochází k postupnému oslabování centralismu a zavádění decentralizačních kroků v armádě. Dalším ekonomickým nástrojem řízení je zavedení systému plánování, programování a rozpočtování. Jeho správná realizace umožňuje na základě dlouhodobých předpovědí a střednědobých výhledů propojit výstavbu armády s průmyslovou základnou státu. Propojení klouzavého rozpočtování s výše uvedenými fázemi umožní racionální plánování obranných zdrojů. Doposud se nepodařilo tento systém správně nastavit a vzájemně propojit.

Možným ekonomickým nástrojem řízení ekonomiky armády v budoucím období je i aplikace controllingu. To si však vyžádá celou řadu opatření na úseku účetnictví, kalkulací, standardů a výkaznictví. Tento nástroj, který využívá zpětnou i dopřednou vazbu, umožňuje provádět

korekce vývoje ve prospěch stanoveného cíle dané součástí. Soustřeďuje se přitom jak na náklady, tak i na výkony související s dosažením cílového stavu.

1. Controlling a jeho úlohy

Během posledních dvaceti let se controlling v podnikové praxi trvale vyvíjel a stal se vedoucí funkcí, která je nedílnou součástí každého moderního podniku.

Proč controlling?

Zcela mylně a přitom často se controlling srovnává s kontrolou. Controlling je ale mnohem více. Je to koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky. Controller je do určité míry hospodářským svědomím podniku. Musíme rozlišovat mezi controllingem jako funkcí a controllerem jako nositelem funkce. Ve skutečnosti je controlling ve smyslu řízení hlavním úkolem managementu. Každý řídicí pracovník má na zřeteli v rámci svého úkolu také funkci controllingu. Controlling jako proces a způsob myšlení vzniká v týmu za součinnosti manažera a controllera a představuje průnik obou množin. Jde o souvislost mezi řídicí úlohou manažera, controllingem a úlohou controllera. Controlling nepředstavuje primárně pozici nebo osobu, ale soubor úkolů, které mohou být plněny různými osobami nebo samotným vedením, aniž by byla některá z osob nositelem označení controller. Controlling není pouhou službou managementu. Jde o ideu, kterou je nutné přiblížit všem zaměstnancům v podniku. Tato idea obsahuje jak jednání zaměřené na úspěch podniku a plánování s osobní odpovědností, tak myšlení nad rámcem vlastní oblasti ve smyslu managementu na rozhraní oblastí. [1]

Úlohy systému controllingu

Každý podnik sleduje určitou strategii, jejíž dosažení je zajištěno účelnou tvorbou provozních procesů a vytvořením vhodné organizační struktury. Do této struktury je vložen systém controllingu. Controlling musí s ohledem na úkoly, organizaci a nástroje dávat jak celek, tak systém. Nejdůležitější součástí systému řízení, na které se zaměřuje práce controllera, jsou systém plánování a kontroly a systém zásobování informacemi. [2]

Controlling a jeho komponenty slouží jako celek managementu, ten jej v rámci plánovacího systému využívá k tvorbě konkrétního plánu a zpracovává k tomu účelu controllerem připravené informace získané v systému toku informací. Realizace rozhodnutí managementu probíhá prostřednictvím plnění jednotlivých výkonů. [3]

S tvorbou nového štábního prvku – **controllingu** – byla vytvořena nová rovina udávající směr, se kterou může velitel jednotky efektivně užívat novou manažerskou metodu pro svou řídicí práci.

Máme-li se zabývat pojmem controlling v ozbrojených silách, musíme nejdříve vysvětlit jeho podstatu. Teoreticky si tedy ujasníme pojem controlling, a to bez ohledu vyskytuje-li se tento prvek v civilní organizaci, veřejné státní organizaci či v organizaci ozbrojených sil. Objasníme si nejen obsah pojmu controlling, ale i jeho postavení v organizaci. Navážeme následně tím, proč je vlastně controlling vhodným nástrojem ke sledování nákladů v ozbrojených silách na příkladu Bundeswehru (Bw), a které skutečnosti vedly k zavedení controllingu do řízení finančních zdrojů v Bundeswehru.

1.1 Pojem controlling

Výraz controlling se v praxi obvykle překládá jako kontrola. Tento překlad je avšak příliš úzký, neboť controlling znamená v podstatě určitý způsob řízení podniku. **Controlling** je ve své podstatě **nástroj řízení organizace**. Controlling není ani kontrola, ani revize. Je to v širokém smyslu určitá filozofie systematického řízení podle cílů orientovaného na budoucnost, na dosažení podnikatelských záměrů, na zajištění dlouhodobé budoucí existence organizace. [4] Nejpodstatnějším cílem controllingu je zvýšení hospodárnosti. Osobu controllera tak může v této souvislosti chápat jako navigátora, který pomáhá kapitánovi, tedy řízení organizace, dosáhnout cíle. Controlling tedy není samoúčelný, nýbrž to je nástroj, jež pomáhá velení při tvorbě a dosažení cíle při záruce efektivnosti a hospodárnosti provozu organizace (ozbrojených sil).

Controlling je nástroj řízení, překračující funkční rámec dosavadního řízení a má vedení organizace a řídicí pracovníky podporovat při jejich rozhodování. Tento přístup vychází z předpokladu, že v organizaci je k dispozici metodika plánování, která vychází z cílů stanovených vedením organizace a ostatními řídicími pracovníky. Při kontrole se zjišťují metodou porovnávání plánu a skutečnosti odchylky z jednotlivých odpovědnostních oblastí organizace. Vedení organizace by pak na základě těchto informací mělo provést nápravná opatření tak, aby bylo nakonec stanovených cílů organizace dosaženo. Znamená to, že v organizaci probíhá neustále zpětnovazební proces.

Aby v organizaci mohl být controlling účinně prováděn, je třeba vybudovat pro něj vhodný informační systém. Průběžnou kontrolou plánovaných hodnot v porovnání s hodnotami skutečnými se totiž včas rozpoznají slabá místa v podniku. Vedení podniku a řídicí pracovníci mají pak možnost relativně rychle provést potřebná opatření. Controlling je navíc též koncepcí orientující se na úzké profily. Úzkými profily se označují nejslabší články organizace. Tato oblast pak v konkrétní obtížné situaci jako první způsobuje těžkosti. Růst organizace bez odstranění tohoto úzkého profilu by byl značně omezen.

Prosazení controllingu je věcí managementu organizace. Je však jasné, že takovéto řízení podniku bez plánování, které mu má předcházet, a bez průběžné kontroly důležitých procesů v organizaci, není možné. [5] K tomu můžeme dodat: „*Controlling nežije ze správného plánování, ale naopak žije z plánování nesprávného. Jsou to právě odchylky, které stálým porovnáváním požadovaného a skutečného stavu vyvolávají nepřetržité procesy učení se a které tak představují tzv. feedback, zpětnou vazbu s minulostí.*“ [6]

Pro zlepšení takového řízení organizace se zpětnou vazbou je třeba zavést nákladové propočty s dobrou vypovídací schopností (Účetnictví nákladů a výkonů – ÚNV). Přitom je zároveň nutno vytvořit jasné vymezené oblasti odpovědnosti (Odpovědnost za náklady a výkony – ONV) a tyto podmínky platí shodně jak pro oblast civilní tak i pro oblast provádění controllingu v ozbrojených silách. Vedoucí těchto oblastí musí být vybaveni také příslušnými kompetencemi. Organizační schémata v mnohých organizacích by měly být přezkoušeny a vylepšeny. Pro každého řídicího pracovníka musí být vypracován popis práce.

Avšak controlling by nebyl úplný, kdyby se vykonávalo jen toto zajišťování toku informací. Tím je míněno to, že porovnání skutečnosti s plánem, včetně analýzy odchylek, představuje jen feed-back (zpětnou vazbu), tj. signalizuje stav, který již nastal. Poněvadž ale poznání toho, jak jsme se měli dříve rozhodnout a jednat, již nemůže běžně sloužit jako nástroj k odstranění odchylek, ale bohužel představuje jen signál pro potřebné změny, nesmí controller zůstat pouze u zpětnovazebně orientované analýzy. [7]

Poněvadž controller v podniku má být nikoliv registrátorem, ale hlavně inovátorem, musí se analýza orientovaná do minulosti považovat pouze za nástup k protipatřením namířeným do budoucnosti. Způsob uvažování orientovaný do budoucnosti by měl mít přednost. V oblasti řízení, tedy v těžišti úkolů controllera, musí controller zajistit, aby i přes vyskytující se odchylky probíhalo řízení podniku tak, aby cílové veličiny, ve kterých je dominujícím faktorem pro veřejné organizace hospodárnost, bylo dosaženo. To znamená, že každé přijaté opatření je nutno přezkoumat v tom smyslu, zda bude také pozitivně působit na stanovené cíle. [8]

1.2 Postavení controllingu v organizaci

Pro konkrétní volbu pozice controllingového oddělení v organizačním schématu (organogramu) organizace připadají v úvahu tyto následující možnosti:

Controlling jako štábní oddělení: Pokud je controllingu přisuzována pouze servisní funkce, spočívající v pomoci a tím ulehčení při řízení, má být zařazen na pozici štábu. Controller pak bývá začleněn do osobního štábu vrcholového vedení, nejčastěji představenstva. Controller provádí svou činnost v organizaci bez potřeby vlastních liniových vazeb ve formě všeobecného štábu, který poskytuje služby ostatním manažerům. V tomto případě je nutné poznamenat, že funkce inovační a koordinační je naplněna velmi obtížně. I pro konkrétní volbu pozice controllingového oddělení v organizačním schématu (organogramu).

Controlling jako liniové oddělení: Úplné převzetí liniových úloh controllingem a posílení jeho liniového začlenění je odůvodnitelné především v krizových situacích. Controller opouští dosavadní pozici čistě poradního orgánu a stává se zodpovědným za přijatá rozhodnutí. Praxe však ukázala poměrně nízkou stabilitu tohoto uspořádání při běžném chodu organizace. Toto řešení bývá přijatelné zejména při zařazení controllingu do nižších úrovní řízení.

Controlling jako průřezová funkce: V tomto případě vzniká tzv. promotérský model, kde liniový vedoucí a controller tvoří dvojici promotérů, kteří realizují řízení jak po linii výkonové (liniový vedoucí), tak odborné (controller). Controllerovi jsou přiděleny určité příkazovací pravomoce, např. v systémových otázkách plánování či kontroly s tím, že rozhodování pro předem vyčleněné situace probíhá společně s liniovou instancí. Též existuje možnost udělit controllerovi právo veta v určitých záležitostech, které souvisejí s jeho úkoly.

Externí controlling: Připadá v úvahu v řadě menších a středních organizací, kde není zřízení controllingového oddělení ekonomicky výhodné, nebo není k dispozici kvalifikovaný personál. Tato možnost asi není tím optimálním řešením pro ozbrojené síly.

2. Přístupy k efektivní alokaci zdrojů v Bundeswehru

Ukazuje se, že ozbrojené síly se mohou chápat jako historicky nejstarší velkopodnik. Je třeba si uvědomit, že i dnes jde o největší podnik ve veřejném sektoru. Ozbrojené síly jako nejstarší velkopodnik uvádí Hahnův přístup k aplikaci vojenské ekonomiky v oblasti ekonomických úseků, v úsecích v nichž ekonomové potřebují vojenské vědění a v čistě vojenských úsecích. [9] Ozbrojené síly chápané jako nejstarší velkopodnik jsou nejstarším místem institucionální provozně-hospodářského působení a velitelé jednotek byli, jsou a vždy budou hospodářskými správci. [10] Bundeswehr tedy přistupuje k hospodárnosti a efektivnosti na základě přirovnání podobnosti své existence s fungováním civilního podniku. Takovýto přístup vyjadřoval už Johanes Gerberger v 50. letech 20. století, ačkoliv tehdy ho nebrali

příliš vážně ani novináři, kteří pro jistotu jeho článek s názvem Moderní nákladové účetnictví pro armádu dali do uvozovek.

Historie podnikohospodářského myšlení je však v Německu zakotvena mnohem hlouběji, a to již na přelomu 19. a 20. století se touto problematikou zabývalo mnoho odborníků z hospodářské praxe, pravda zatím pouze v civilní oblasti. Zpočátku byla podnikohospodářská nauka zkoumána zástupci národohospodářské nauky. Ale založení vysokých obchodních škol (1898 Cáchy, Lipsko a Vídeň; 1901 Kolín a Frankfurt; 1906 Berlín; 1908 Mannheim; 1910 Mnichov; 1915 Königsberg a 1919 Norimberk) může být považováno jako zrod podnikohospodářské nauky. Nejdůležitější nestor podnikohospodářské nauky byl toho času Eugen Schmalenbach (1873-1955). Jako další významní podnikohospodáři mohou být jmenováni Heinrich Nicklisch (1876-1946) a Wilhelm Rieger (1878-1971). [11]

Jako nejvýznamnější teoretický princip podnikohospodářské nauky může být označován systém Ericha Gutenberga. Gutenberg považoval produkční proces za kombinační proces produkčních faktorů. Těmi jsou práce, pracovní prostředky a materiál. Za přední element označil dispoziční faktor (řízení, plánování, organizace). Pomocí teorie spotřební funkce (souvislost mezi použitím faktorů a výkonností) a přízpusobením se na kolísání činnosti (zaměstnanosti) bylo zobrazováno dosažení maximálních výnosů. [12]

Základem zkoumání při tvorbě vojenské ekonomiky se tedy stala teze o analogii mezi Bundeswehrem a podnikem služeb, což znamená, že výsledkem činnosti ozbrojených sil je vytváření obranného potenciálu státu. Tato analogie působila zároveň jako postulát, aby se majetek armády nebral pouze v rozměru ukazatelů bojeschopnosti, ale také v rozměru hodnotových ukazatelů jeho technického a morálního opotřebení. Potřebnost takového přístupu je v tom, že fungování ozbrojených sil musí být podrobena hodnocení podle kritéria hospodárnosti a efektivnosti.

Konfrontace teorie podnikové ekonomiky s praxí velení zdůrazňovala často záležitosti organizace a práce velitele v roli manažera. Východiskem racionální organizace sil a prostředků je úkol organizace. Vojenské úkoly mají získávat znaky úkolů hospodářských, což by si současně mělo vynutit vystupování velitele v roli manažera. [13]

Dnešní podnikohospodářské myšlení v Bundeswehru je třeba vidět nejen na základě výše uvedených skutečností, ale i na základě politické objednávky, probíhající reformy veřejných financí.

2.1 Controlling ve veřejné správě Německa

Zavedení controllingu ve veřejné správě Německa bylo iniciováno dvojí krizovou situací, na jedné straně rostoucím zadlužením, na druhé straně občany, kteří kritizovali špatnou kvalitu služeb veřejného sektoru.

Při bližším zkoumání jsou příčiny krizové situace zřejmé, ve srovnání s podnikem v soukromém sektoru neexistují ve veřejné správě žádné výkonové programy, produkty nejsou definovány. Také zcela chybí výkaznictví, které představuje podstatnou část informačních toků pro soukromý podnik. Na základě nedostatečné kalkulace nákladů byla kontrola výkonu na většině míst nemožná nebo nedostatečná.

Další příčinou byly absence koncepce pro informační technologie (IT). Kromě toho byly vážné nedostatky v prezentaci správy vůči adresátům, občanům, a v oblasti personalistiky. Další okruh problémů spočíval ve špatném rozdělení, resp. vymezení kompetencí mezi správou a obecní radou, což stále vedlo ke konfliktům a diskuzím.

Proto byl organizací Komunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt) vyvinut tzv. **nový model řízení** (NSM, Neuer Steuerungsmodell) pro reformu komunální správy.

NSM byl startovním výstřelem pro zavedení controllingu ve veřejné správě. KGSt přitom chápala správní controlling jako všeobecný koordinační a podpůrný systém pro vedení správy.

Pro správní controlling, resp. cílené plánování, řízení a kontrolu nositelů úloh se podle *Beckera a Weise* nejlépe osvědčila koncepce 3E model (efektivita, efektivnost, ekonomika).

Sociální demokraté se domnívají, že transformace Bundeswehru je realizovatelná se stávajícím rozsahem finančních prostředků, a to i za situace, že ze strany Severoatlantické aliance je po Německu požadováno zlepšení vojenských schopností. Cílů reformy lze dle SPD dosáhnout vnitřními úsporami v rámci rezortu, zejména snižováním provozních nákladů a odbouráním nadbytečných personálních nákladů. V každém případě tedy platí, že prioritu má u sociálních demokratů před navyšováním obranných výdajů ozdravení německých veřejných financí. [14] Proto Bundeswehr po dlouholetém zkoumání možného zavedení podniko-hospodářských prvků řízení do svého hospodaření a i dílčího zavádění určitých nástrojů a principů, přistoupil v 90. letech k realizaci tohoto kroku.

Důležitým prvkem německé vojenské ekonomiky je přístup k principu hospodárnosti, jež se uznává za samozřejmý a chápe se jako společný jmenovatel, na který lze převádět všechny armádní i ekonomické problémy. Zdůrazňuje se, že každá maximalizace efektu při disponibilních zdrojích nebo minimalizace nákladů pro dosažení předpokládaného efektu se musí dít cestou vytváření kombinace odpovídající struktury a vztahu mezi jednotlivými funkčními elementy ozbrojených sil.

2.2 Reforma v komunální oblasti – nový řídicí model

Směrnice nového řídicího modelu (NŘM) v komunální správě utváří reformní hnutí ve veřejném sektoru Německa. Obce jiných zemí (Nizozemska, skandinávských zemí, USA, Velké Británie, Nového Zélandu, Švýcarska) šly v reformním úsilí napřed. V Německu se k reformnímu úsilí připojily nejprve jednotlivé spolkové země, samotná Spolková republika Německo následovala až poté. *Důvody pro přípravu změn* jsou:

- ❑ Trvalá finanční krize vynucující si změny.
- ❑ Soutěž jako mechanismus ve veřejném sektoru je méně reprezentativní (základní předpoklad však zní: soutěž vede k vzestupu výkonu).
- ❑ Úroveň v nárokovém myšlení občanů je k uvážení.
- ❑ Změna hodnot vyžaduje i změny hodnot od spolupracovníků.

Stanovená ústřední opatření NŘM lze shrnout jako následující:

- ❑ Rozpočtování se svobodnějším užitím přidělených finančních prostředků, schopnost krytí personálními a věcnými prostředky, přenesení pozitivních nebo negativních rozpočtových zůstatků do následujícího roku.
- ❑ Orientace na výstup s odpovídajícími definicemi produktů k dosažení řídicí schopnosti (produkty jako nositelé nákladů).
- ❑ Decentrální odpovědnost za finanční zdroje a výsledky.
- ❑ Zavedení **účetnictví nákladů a výkonů – ÚNV** (Pozn.: dříve u nás byl tento pojem překládán jako výpočet nákladů a výkonů – VNV), controllingu a výkaznictví.

- ❑ Organizační opatření (uvolnění od průřezových jednotek jako hlavní úřad, personální úřad atd. v podpůrných servisních místech).
- ❑ Využití možnosti veřejného služebního oprávnění ke kvalifikování a zvyšování výkonnosti spolupracovníků.
- ❑ Ohled na zákazníky (heslo: občanské kanceláře).
- ❑ Použití manažerských návrhů (obchodní reengineering, optimalizace pracovního procesu, kvalitativní management, Trvalý program zlepšení – TPZ).
- ❑ Zavedení mezikomunální (meziobecní) srovnávací databáze s odpovídajícími hodnotami (soutěž).

Otázky hospodaření přinášející výkony posouvají racionální úsilí o dosahování výkonů do popředí. Podnikohospodářské znalosti, zejména v účetnictví, dosahují při personálním výběru vysokých hodnot. Obce se budou bránit proti vysokým regulacím. Soutěž lokalit bude silnější než dříve, bude muset být také poháněna novými nabídkami. Rozdíly mezi privátním hospodařením a veřejným hospodařením budou srovnány. Otázka už nesmí znít „Jak dosáhnout schválení rozpočtu“, nýbrž „Čeho se budu moci zříknout k zajištění lokality“. Kvalita a rychlost podávání výkonu bude muset nabývat zcela jiný význam. Řízení komunálních podílů se bude muset zintenzivnit. Konečně je potřebné zlepšení komunikační infrastruktury.

Díky spolkové vládě byl v roce 1995 iniciován koncept „štíhlého státu“. Zřízená rada odborníků „štíhlého státu“ předložila v roce 1997 třístupňovou zprávu. Cíl byl mimo jiné redukce záplavy nařízení, organizačního napětí a zavedení ***hospodářských nástrojů řízení (ÚNV, controlling)*** při současném širším použití výpočetní techniky. V důsledku toho předložil spolkový ministr financí v roce 1997 standardizovaný návrh pro zavedení účetnictví nákladů a výkonů na spolkové úrovni. Tímto vznikla hrubá představa, uvnitř které jednotlivá ministerstva ve vlastní kompetenci mohou provádět konkrétní výstavbu svého ÚNV.

Specifické koncepční varianty v Bundeswehru nesou název „Odpovědnost za náklady a výkony“ (ONV). Podstatné složky jsou zavedení a realizace ÚNV, použití „Trvalého programu zlepšení“ (TPZ), tak i prosazení controllingu. Za původní základy můžeme považovat market-testing a benchmarking. Dodatečnou podporu prodělává ONV pomocí souběžně prováděného analytického stanovení personální potřeby, které staví vybavení personálem na objektivním a přezkoumatelném základě. Sledovaný návrh tehdejší spolkové vlády se jmenuje „Moderní stát – moderní správa“ (vládní usnesení z 1. 12. 1999).

Sledované cíle byly určeny takto:

- ❑ Nová dělba odpovědnosti („společné působení státních, polostátních a privátních aktérů k dosažení společného cíle“).
- ❑ Větší orientace na občany („transparentní správa, přechod z průmyslové výroby k vědecky podporované společnosti služeb“).
- ❑ Státní rozmanitost („zesílení vlastní odpovědnosti, subsidiárního principu a federální rozmanitosti odbouráním spolkových právních výhod“).
- ❑ Efektivní správa („účinnost a efektivita státního obchodu, soutěže, srovnávání výkonu, efektivita použití personálu a prostředků“).

Programová prohlášení byla konkretizována patnácti hlavními projekty:

1. Příručka pro zákonem sledované ohodnocení (spolkové ministerstvo vnitra, „Příručka zákonem sledovaného ohodnocení“ existuje od roku 2000, vyzkoušena na osmi pilotních

- zákonech; výbor státního sekretáře doporučil 24. 6. 2002 podle úspěšného praktického testu příručky a návodu zavedení do spolkových ministerstev jako pracovní pomůcku).
2. Identifikace a odbourávání právních překážek pro nové služby (spolkové ministerstvo vnitra, spolkové ministerstvo pro vzdělání a vědu; ukončení projektu původně plánováno na 2001, projekt ještě není ukončen).
 3. Uvolnění kompetencí (spolková vláda; ukončení projektu dosaženo na podzim 2001).
 4. Osobní závazek k lepší účasti zemí a obcí (spolkové ministerstvo vnitra; ukončení projektu bylo plánováno na jaro 2000).
 5. Nová struktura stavebních úkolů SRN (spolkové ministerstvo financí; konec projektu byl plánován na 2002).
 6. Právní uspořádání pro „obecně důvěrnou společnost“ – Public Private Partnership (spolkové ministerstvo vnitra; konec projektu původně plánován na 2001, toho času jsou předloženy expertízy; uskutečnění změny plánováno na příští legislativní periodu).
 7. „Německo 21 – pozdvížení v informačním věku“ (spolková vláda; ukončení projektu původně plánováno na 2002; souhrn opatření a projekty mají být nyní změněny v mezích akčního programu „Inovace a pracovní místa 21. století“, cílový bod rok 2005), v rámci projektu existuje pět pracovních skupin: Meze pořádku a přístup k internetu, Předjezdová úloha státu při použití moderní technologie, Vzdělání a kvalifikace, Základní ofenzíva, Podpora žen v zaměstnání s informačními technologiemi.
 8. Podpora ověřování myšlenek na případy ochrany dat (spolkové ministerstvo vnitra; ukončení projektu bylo naplánováno na polovinu roku 2001).
 9. Zavedení moderního řízení ve spolkové správě a u ozbrojených sil (spolkové ministerstvo vnitra, ministerstvo zahraničí, spolkové ministerstvo financí, spolkové ministerstvo pro hospodaření a technologie, spolkové ministerstvo vzdělání a vědy, spolkové ministerstvo obrany; konec projektu byl plánován na rok 2002). Jmenovitě se vyžaduje řízení kvality jako vize vrcholového managementu, dosažení cílových dohod, controlling, ÚNV, postup k TPZ, rozpočtování/tvorba rozpočtu.
 10. Vyzkoušení a zjištění stavu aktualizace standardizovaného ÚNV – norma ÚNV (spolkové ministerstvo financí; dlouhodobý projekt).
 11. Benchmarking-Ring (srovnávací testování); (spolková vláda; ukončení projektu původně plánováno na 2001, od léta 2000 byly založeny tři Benchmarking-Ring v 11 ministerstvech a 8 úřadech).
 12. Zákon volného šíření informací (spolkové ministerstvo vnitra; konec projektu byl naplánován na rok 2001), jde zde o přístup občanů k úředním informacím; návrh Zákonu volného šíření informací je od poloviny roku 2001 v diskuzi.
 13. Strategie informačních technologií (spolkové ministerstvo pro dopravu, výstavbu a bydlení, spolkové ministerstvo vnitra; konec projektu byl naplánován na rok 2002).
 14. Novela služebního práva (spolkové ministerstvo vnitra; konec projektu původně plánován na polovinu roku 2001, zpráva se zkušenostmi byla předložena v polovině 2001, změny se promítly do zákona o platové struktuře dne 21. 3. 2002); plánovány jsou: uspořádání proměnných platových koridorů, optimalizace vedoucích funkcí, modernizace mzdového systému podle výkonnostních principů, především ve vzdělávacích a vědních oborech, posílení výkonnostních principů v kariérním řádu, organizování zaměstnávání na částečný úvazek.
 15. Personální vývoj ve spolkové správě (spolková vláda; konec projektu původně plánován na rok 2001, po ukončení výborem státního sekretáře byl zrealizován Návrh personálního

vývoje až do roku 2002; hesla: koncept dalšího vzdělávání zaměstnanců, cílová úmluva, vzdělávací opatření, individuální vývojové plány).

Od značných restrukturalizací Bundeswehru na počátku 90. let (redukce počtu vojáků z přibližně 520 000 na přibližně 340 000, podobná redukce civilních zaměstnanců z přibližně 200 000 na přibližně 133 000) se projevuje *situace obranného potenciálu* v tomto duchu: Spolková republika Německo po vstupu Polska, Maďarska a České republiky do NATO je prvně obklopena jen přáteli a partnery. Z této geopolitické situace se vycházelo do budoucna i pro další personální chování. Navíc po redukci personálu (dle rezortního Návrhu rozmístění z 16. 2. 2001) následuje restrukturalizace Bundeswehru, která má význam ve vojenské oblasti při tvorbě základny ozbrojených sil (SKB = Streitkräftebasis) a v civilní oblasti při reorganizaci spolkového úřadu pro vojenskou techniku a nákup. Rámcová smlouva „Inovace, investice a hospodárnost v Bundeswehru“ z 25. 4. 2001 se vyznačuje kroky Bundeswehru k dosažení vyšší hospodárnosti. Provozně podmíněné personální výpovědi jsou přitom vyloučeny. Jednotlivá opatření:

1. Spolkový ministr obrany reformoval ustanovení k vývoji a způsob nákupu materiálu, výzbroje a výstroje pro Bundeswehr těmito opatřeními:
 - ❑ Zkrátit období vývoje a pořízení.
 - ❑ Obvyklé materiály pokud možno pořizovat podle tržně obvyklých pravidel.
 - ❑ Usměrnovat finanční a platební pravidla podle těchto civilních trhů.
 - ❑ Zesílit odpovědnost podniků funkcionálním popisem výkonů; to by mělo být současně doprovázeno controllinem ze strany úřadů.K tomu byl určen postup nařízením EBMat, tzv. CPM (zákazník, produkt, management).
2. Spolkový ministr obrany zřídil soukromou hospodářskou organizaci „Agenturu pro vývoj, pořízení a provoz“ (GEBB), aby byla dosažena soustavná a institucionálně zajištěná nejvyšší míra hospodárnosti pro pořizování a provoz Bundeswehru. Agentura GEBB podporuje ministerstvo obrany při výběru a úpravě nákupních, provozních, finančních a platebních pravidel, aby mezi nynějšími formami a modalitami vytipovávala a navrhovala k realizaci nejhospodárnější varianty.

Právní forma umožňuje GEBB zakládat společnosti, pomocí kterých spolkové ministerstvo obrany bude získávat investiční majetek a movitý majetek a kde podílnické vztahy a finanční nástroje budou rozhodující. Podle projektu rozhodují obchodní společnosti jak o použití osvědčených finančních nástrojů při hospodaření, ale i o nejhospodárnějším způsobu spolupráce, jako např.: obchodní společnost, agenturně řešená společnost nebo společný podnik se zahraniční majetkovou účastí.

Hlavní účastníci se dohodli, který z úkolů Bundeswehr již nadále nebude vykonávat. Dohoda se týká úkolů, které nepaří k základním vojenským činnostem a díky moderní formě kooperace a financování mohou být vykonávány hospodárněji. Tento vytyčený cíl též formalizuje nařízení § 7 IS. 2 spolkového rozpočtového řádu BHO – Bundeshaushaltssordnung (pozn. v ČR by to byla rozpočtová pravidla), které určuje podmínky přezkoušení a stanovení, do jaké míry mohou být splněny státní a veřejné úkoly, které slouží pouze hospodářským činnostem, vyčleněním, odstátněním nebo privatizací z úkolů Bw. K tomuto účelu bylo zahájeno několik projektů (např. Projekt k reorganizaci řízení nemovitostí ve správě vojenského obvodu podle těchto hospodářských hledisek: dle podílu vlastníků,

uživatelů, provozovatelů a stavební správy a podle použití odborných znalostí podniků v oblasti facility managementu [15]).

3. Okruh působnosti GEBB se vyvinul z pilotních projektů. Nyní zajišťuje tyto oblasti:

- ❑ Vývoj obchodu.
- ❑ Nemovitosti (uvedení na trh a vývoj nemovitostí Bundeswehru, facility management, plánovaná většinová účast SRN skrze GEBB, původně naplánované zavedení v polovině roku 2003).
- ❑ Informační technologie – IT (poradenská funkce GEBBu pro IT-ředitele, prosazení plánovaných opatření leží u IT-ředitele na ministerstvu).
- ❑ Výstroj (založení LH oděvní společnosti Bundeswehru s. r. o. s 25,1 % podílem SRN skrze GEBB v srpnu 2002).
- ❑ Dopravní management (dopravní a transportní výkony; založení vozového servisního parku Bundeswehru s.r.o. 6. 6. 2002, hlavní společník je se svými 75,1 % SRN).

V rámci tzv. „Rezortní úmluvy“ (úmluva mezi spolkovými ministerstvy financí a obrany) ze 14. června 2000, mohou od roku 2002 zůstat neplánované příjmy za pronájem (ve prospěch výdělečných i nevýdělečných činností), z prodeje pozemků a movitého majetku v rozpočtu obrany. Mohou sloužit k financování Bundeswehru (až do výše 0,6 miliard eur ročně). To je přibližně 80 % tržeb. Zisky z efektivnosti na základě zvýšení hospodárnosti zůstávají ve 100% výši v rozpočtu obrany.

Několik výše uvedených IT projektů je včleněno do Projektu HERKULES (IT-ředitel a IT-výbor na ministerstvu od srpna 2000). Zde mají být nalezeny nové formy spolupráce s průmyslem. Ministr obrany Scharping schválil 16. ledna 2002 zřízení spolkového úřadu pro informační management a informační techniku Bundeswehru (tzv. IT-úřad). Potom má být společně s nějakým průmyslovým partnerem založena IT-společnost (podíl SRN 49,9%). Finanční objem Projektu HERKULES činí 6 až 6,5 miliard eur za 10 let. Pro IT-společnost jsou tržby předvídaný přes třístranné obchody. Průmyslový partner zde nese hospodářské riziko. Pro úspěšnou realizaci společnost vypracuje nutné strukturní a procesní organizační předpoklady. Zavedení softwarového produktu SAP R/3 (firmy SAP) je spatřováno jako část IT-projektu HERKULES. Organizačně je SAP R/3 začleněno do tzv. programového řízení SASPF, zaváděcího řízení a procesního řízení. IT-vzdělávací potřeby mají být rovněž kryty ve spolupráci s průmyslem na příslušných, kompetenčních centrech IT (KIT) v Koblenzi a Drážďanech. Přitom se nejedná speciálně jen o uživatelské školení. Tento úkol, výstavba a provoz, má být v dalším vývoji převeden z Bundeswehru na průmysl.

2.3 Skutečnosti vedoucí k zavedení controllingu v Bundeswehru

Systém účetnictví SRN je postaven na kamerálním principu. [16] Účetní jednotky státu si však mohou zvolit způsob vedení účetnictví, pakliže vyhovuje ustanovení článku 114 německé ústavy (Grundgesetz) a je-li zajištěna transparentnost a hospodárnost používání veřejných prostředků. [17]

Vedení vnitropodnikového účetnictví dovoluje § 7 zákona o rozpočtových pravidlech SRN (Bundeshaushaltsordnung), který nařizuje při přípravě a realizaci státního rozpočtu dbát hospodárnosti a efektivnosti. Dosažení těchto kritérií dovoluje ve vhodných oblastech vést nákladové a výkonové účetnictví (**Kosten- und Leistungsrechnung – KLR**). Bundeshaushalt-

sordnung vstoupil v platnost 1. ledna 1970. [18] Možnosti dané tímto zákonem a Základním zákonem využilo spolkové ministerstvo obrany (Bundesministerium der Verteidigung – BMVg) hned od začátku platnosti zákona. Bylo rozhodnuto zavést podvojný účetnictví a zavedeno bylo také vnitropodnikové účetnictví. Požadavek na sledování nákladů pro potřeby řízení Bundeswehru byl však vznesen již krátce po vzniku Bundeswehru. [19]

Bundeswehr je v tomto směru pokrokový, protože veřejným standardem se vnitropodnikové účetnictví ve SRN stalo až v červnu 1997 [20], kdy spolkové ministerstvo financí (Bundesministerium der Finanzen – BMF) vydalo příručku pro nákladové a výkonové účetnictví (**KLR-Handbuch**) a s konečnou platností zakotvilo vnitropodnikové účetnictví ve veřejném sektoru až do 1. 1. 1998. [21] V SRN již dlouho existuje obor zabývající se řízením ozbrojených sil na ekonomických základech, tzv. **Betriebswirtschaftslehre der Streitkräfte**, který přepokládá existenci kalkulace nákladů a jejich evidenci s pomocí podvojného účetnictví (okruh nákladů výkonů). [22] Rokem 2004 se v SRN datuje vznik controllingu. [23] ČR je zatím v začátcích, ve kterých byl Bundeswehr na konci 60. let 20. století. [24]

Ve zmiňovaném období přebíraly ozbrojené síly SRN označením **Planierung, Programmierung und Durchführung** metodu Planning, Programming and Budgeting System (PPBS), který u nás známe jako *systém plánování, programování a rozpočtování (SPPR)*. Od fiskálního roku 1968 je kapitolní rozpočet BMVg (Einzelplan 14) určován právě na základě aplikace metody SPPR. Současně se zavedením SPPR bylo rozhodnuto vytvořit systém nákladového účetnictví. [25]

Rozhodnutí zavést nákladové účetnictví se opíralo o Bílou knihu z roku 1970. Ucelenou podobu získal systém vnitropodnikového účetnictví v Bundeswehru (**Kostenrechnung der Bundeswehr**) [26] již v roce 1971, kdy byla BMVg vydána publikace **Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr**. V Bundeswehru se tak začaly evidovat a kalkulovat náklady a vedla se nákladová statistika, která umožňovala srovnávat stejné nebo srovnatelné objekty nákladového účetnictví a analyzovat trend vývoje nákladů a jejich struktury. Smyslem těchto opatření bylo zvýšení hospodárnosti. K aktualizaci nákladového účetnictví došlo v závěru 70. let, kdy byla vydána publikace **Bundeswehr-Kostenrechnung**. [27]

Od konce 70. let se v Bundeswehru projevuje tendence spojovat odpovědnost velitelů útvarů s odpovědností za hospodaření jejich útvarů a za výkony těchto útvarů. Toto vyústilo v přijetí systému účtování nákladů ve vztahu k výkonům (**Kosten- und Leistungsrechnung – KLR**) organizačních elementů Bundeswehru, který je jednoznačně spojen s odpovědností za náklady a výkony (KLV) [28]. Jde o orientaci vnitropodnikového účetnictví směrem k efektivnosti a k podpoře rozhodování managementu o výši budoucích provozních výdajů.

Velení ozbrojených sil Německa si uvědomilo, že při trvale snižujících se výdajích na obranu je prakticky odkázáno pouze na vnitřní zdroje a zaměřilo se na dosahování efektivnosti při používání veřejných zdrojů při zabezpečování úkolů odvětví obrany. V roce 1992 byla ustanovena pracovní skupina pro omezení provozních výdajů Bundeswehru, která ve spolupráci se soukromou konzultační firmou měla vytipovat útvary a oblasti s potenciálem pro snížení provozních výdajů. V roce 1997 byl projekt rozšířen na dalších 220 útvarů a do května 1998 byl koncept odpovědnosti za náklady a výkony (**Kosten- und Leistungsverantwortung – KLV**) rozšířen na celý Bundeswehr. [29]

Stávající účetnictví, rozpočetnictví a statistika ovšem neskýtaly potřebnou strukturu, množství a kvalitu dat pro kvalitní realizaci konceptu KLV. Proto je tento koncept spojen se zaváděním controllingu (**Controlling im Rahmen Kosten- und Leistungsverantwortung**). V tomto směru vnitropodnikové účetnictví vytváří základ controllingu, což je v německy mluvících zemích běžné. [30]

S postupným rozšířením controllingu jako systému řízení, tj. systémem evidence o chování řízeného systému a systému tvorby rozhodnutí, jež ovlivňuje chování tohoto systému, počítala i přijatá koncepce rozvoje Bundeswehru. [31] **Controlling** se stal integrujícím nástrojem (systémem) řízení zdrojů v Bundeswehru, a proto byl v květnu 2001 vytvořen na spolkovém ministerstvu obrany štáb pro controllingové řízení (Stab Leitungscontrolling). [32]

Dílicí závěr

V Německu se používá označení nákladové účetnictví (**Kostenrechnung**), případně účetnictví nákladů a výkonů (**Kosten- und Leistungsrechnung**), pokud je orientováno na ovlivňování efektivnosti spotřebovávaných zdrojů. Dalším k tomuto přistupujícím prvkem je odpovědnost za náklady a výkony (Kosten- und Leistungsverantwortung) jako souběžně užívaný ekonomický nástroj řízení. Toto vše postupně přerůstá v **controlling**, který je však jinou kvalitou, než vnitropodnikové účetnictví a jeho ekvivalenty. **Vnitropodnikové účetnictví** či jeho ekvivalenty je druh zaznamenávání ekonomických informací, nepředstavuje účetní soustavu, ale je zaměřeno na evidenci hospodaření uvnitř organizační jednotky. [33]

Manažerské účetnictví představuje nástroj, který shromažďuje a poskytuje informace pro přípravu, projednání, přijetí, řízení kontrolu provádění rozhodnutí, která se týkají uspořádání procesů a zapojení zdrojů do těchto procesů uvnitř vymezeného organizačního prvku. Vnitropodnikové účetnictví se orientuje na podporu přípravy a přijímání ekonomických někdy nazývaných manažerských rozhodnutí. Pro tento typ rozhodování je typická snaha o hospodárnost a efektivnost používaných zdrojů při zabezpečování činností svěřených vymezené organizaci. [34]

Nákladové účetnictví je zaměřeno na kontrolu spotřeby zdrojů, tj. na evidenci této spotřeby a hodnotí ji zejména z pohledu hospodárnosti. Manažerské účetnictví je zaměřeno na rozhodování za účelem dosažení efektivnosti. Nákladové účetnictví má kontrolní funkci, tzn., zajišťuje pohled do minulosti, soustředí se na zjišťování skutečností. Manažerské účetnictví se orientuje na budoucnost, na zajištění informací pro řízení. [35]

4. Controlling jako instrument pro efektivní hospodaření

Praktickým projevem ekonomického myšlení je aplikace nákladového účetnictví v Bundeswehru – podle vzoru účetnictví používaného v podnicích, které by dovolilo provádění analýzy efektivnosti vojenských činností. [36] Princip hospodaření, jako integrální součásti přijímání vojenských rozhodnutí, by se měl realizovat ekonomickým propočtem. První podmínka spočívá v institucionálních změnách na úrovni státní organizace, druhá, založená na využívání zkušeností a metod civilní podnikavosti v ozbrojených silách, a třetí, spočívá v uznání, že každé vojenské rozhodnutí je také rozhodnutím ekonomickým. [37]

Postupně docházelo k zavádění jednotlivých prvků, až bylo možno vytvořit celý systém podpory ekonomického řízení – **controlling**.

V praxi Bundeswehru se zažila pozice controllingu na štábní úrovni. Controlling je tak úspěšně zřizován jako štábní prvek vedle původních oblastí štábu jednotky. [38] S implementací controllingu do Bundeswehru budou použitelné v hospodaření osvědčené manažerské systémy. Úkol štábního prvku controllingu je provádění účetnictví nákladů a výkonů (ÚNV) a controllingu pro samotný štáb jednotky a stejně tak i koordinace controllingových prvků podřízených jednotek. Controlling je tak v této situaci dislokován, aby radil velení jednotky

při otázkách plánování úkolů a řízení jejich plnění se zřetelem na **hospodárnost**. Mimo to má controlling na zřeteli úkoly v rámci trvalého programu zlepšení (TPZ). Přitom jde o využití a dosažení potenciálu myšlenek spolupracovníků z pracoviště a o optimalizaci pracovního místa a procesu. Tyto nástroje ruší staré navrhování v Bundeswehru a vyznačují se velkou flexibilitou, rychlým zpracováním a realizací jakož i honorováním návrhu.

K efektivní alokaci přistupuje Bundeswehr na základě podniko-hospodářského řízení, přičemž k tomu využívá controllingu jako podporu řízení se svými nástroji. Těžištěm controllingu je řízení. Na základě analýzy odchylek musí být vyhledána ta místa, na kterých by měla být provedena protipatření, aby bylo dosaženo společně stanovených cílů. Controller má informovat jednotlivé odpovědnostní oblasti prostřednictvím svých zpráv o dosahování stanovených cílů a stejně tak, objeví-li se odchylky, poukázat na jejich příčiny.

Skupiny controllingových úloh tak můžeme dělit na **plánování**, kam patří stanovení cílů organizace, **kontrolu**, kde provádíme porovnání plánu a skutečnosti a analýzu odchylek, a **řízení**, které obsahuje provádění nápravných opatření. Controllingový systém musí obsahovat orientaci na cíle organizace, orientaci na budoucí vývoj a orientaci na úzké profily, což jsou nejslabší články organizace, tak jak již byly zmiňovány výše.

Controlling pomáhá strukturovat a analyzovat relevantní informace pro rozhodování a umožňuje řízení, velení solidní rozhodování. Tato potřeba vychází především ze soustavně rostoucího a zohlednitelného množství dat. Funkčně a organizačně je možno od sebe strategický a operativní controlling oddělit.

Strategický controlling je pozorován controllerem A. Ten podporuje vedení, řízení, velení při vývoji a formulaci cílového systému a popř. při potřebném a nevyhnutelném následném řízení. Z těchto důvodů byla provedena implementace nástroje řízení Balanced Scorecard (BSC). [39] Vedle formulace kréda („vůdčí představy“) jednotky a z toho odvozeného motta je tvorba souboru ukazatelů spojena s měrnými veličinami hlavního úkolu strategického controllingu. Na základě těchto souborů ukazatelů jsou optimalizovány strategie řízení a tak efektivně komunikují. Mimo to je hlášeno dosahování cíle pomocí zpětné vazby transparentní a aktuální pro řízení a tím je umožněno proaktivní a z hlediska zvoleného cíle správné zpětnovazební řízení.

V rámci **operativního controllingu** je uskutečňována komplexní analýza procesů a toků a popř. jejich zlepšení v rámci optimalizace procesů. Potřebná data jsou získávána, zpracovávána, analyzována a pro vedení připravována controllerem B ve spolupráci s úředním (kancelářským) referentem controllingu (jakási pomocná síla controllera, která zadává data do systému – controller BSB), za užití účetnictví nákladů a výkonů (ÚNV). Natolik potřebná data poskytuje operativní controlling strategickému controllingu.

4.1 Nástroje controllingu v Bundeswehru

S tvorbou nového štábního prvku – **controllingu** – byla vytvořena nová rovina udávající směr, se kterou může velitel jednotky efektivně užívat novou manažerskou metodu pro jeho rozhodování.

Controlling na pracovištích Bundeswehru je především chápán v souvislosti s konceptem Odpovědnost za náklady a výkony (ONV), Kosten- Leistungverantwortung (KLV), který v sobě zahrnuje nástroje Účetnictví nákladů a výkonů (ÚNV), Kosten- Leistungrechnung (KLR), a Trvalý program zlepšení (TPZ), Kontinuerlicheverbesserung-program (KVP). Jako další

podpůrný koncept slouží Směrnice pro ekonomickou prověrku (MT), Market Testing (MT). Snahou těchto konceptů je rozšířit řízení o provozně ekonomické prvky, které budou mít větší vliv na rozhodovací proces.

Účetnictví nákladů a výkonů (ÚNV) je systém, který zjišťuje náklady, přiřazuje je k provedeným výkonům a významně tím přispívá k rostoucímu povědomí o nákladech. Přiřazení nákladů k jednotlivým výkonům však není jednoduché. Výkony jsou v rámci ÚNV zobrazeny aktivitami, procesy a hlavními procesy. Přitom aktivity se slučují do procesů a procesy do hlavních procesů. Na základě údajů z ÚNV může tak vedoucí pracoviště (velitel) lépe než doposud při svém rozhodování zohlednit nákladové aspekty. Aktuální údaje o nákladech a výkonech se poskytují vedení pracoviště periodicky, zpravidla měsíčně. V mnohých knihách se setkáváme s názvem *Výpočet nákladů a výkonů (VNV)*. Tento termín je vhodné používat tehdy, hovoříme-li skutečně o výpočtu. V rámci VNV se vypočítávají náklady podle druhů, tj. jaké náklady vznikají, náklady podle středisek, tj. kde tyto náklady vznikají a v neposlední řadě náklady podle nositele nákladů, tj. vypočítávají se náklady na jednotku výkonu, či podle okamžiku vzniku nákladů. Uvádíme-li však tento nástroj v souvislosti s celým systémem controllingu, považují z metodologického hlediska vhodnější název Účetnictví nákladů a výkonů (ÚNV). Tento nástroj používá pro svou realizaci a podporu i softwarový program KOLIBRI (Účetnictví nákladů a výkonů v Bundeswehru pro racionalizaci a vnitřní optimalizaci), který dokáže na základě pravidelně zadávaných údajů vypočítávat náklady a výkony tak, jak to požaduje VNV.

Trvalý program zlepšení (TPZ) je systém, pomocí kterého má být intenzivněji a systematictěji zohledněn potenciál kreativity a zkušenosti všech pracovníků. Spolupracovníci mají být přivedeni k systematickému podávání zlepšovacích návrhů, aby ve své vlastní působnosti zlepšili a zohodnotili pracovní postupy. Návrhy proto musí být rychle realizovány a odměněny. Návrhy TPZ mají za úkol zajistit, popř. zvýšit hospodárnost plnění úkolu, zachovat, popř. zvýšit kvalitu práce, zachovat, popř. zvýšit pracovní spokojenost zaměstnanců, zlepšit bezpečnost provozu, bezpečnost práce a ochranu životního prostředí. Na tomto místě lze poukázat na určitou analogii ke kroužkům kvality, které své rozšíření našly v některých systémech řízení využívaných především v Japonsku. Jde tedy o jakési zlepšovatelské hnutí. Zaměstnanci se mohou na tomto programu podílet dobrovolně nebo jsou vytvářeny tzv. projektové skupiny. V případě potřeby jim v práci pomáhají moderátoři TPZ, zmocněnci TPZ a controlleři. Jako základu TPZ je využíváno k identifikaci a kvantifikaci problémů především údajů zjištěných v rámci účetnictví nákladů a výkonů.

Market Testing (MT) představuje metodu, která umožňuje srovnání výkonnosti mezi veřejným a soukromým sektorem. Tento nástroj je využíván v procesu privatizace služeb, které nepatří mezi klíčové v rámci rezortu obrany. Umožňuje porovnat, zda-li je výhodnější a hospodárnější využít nabídky na dodávku určité služby pro armádu soukromou firmou nebo využívat vlastních zdrojů. Přitom je rozhodující, že Bundeswehr převádí na soukromý sektor jen takové úkoly, které pro něj samotný znamenají ekonomický přínos. Jedná se o tzv. *outsourcing*. Protože Bundeswehr je obvykle jediným odběratelem této služby, je určitým způsobem více zainteresován na hledání varianty, která přináší levnější a hospodárnější řešení. Market Testing je členěn do čtyř fází, a to přípravné fáze, soutěžní fáze, prováděcí fáze, kontrolní fáze.

Benchmarking (BM) je učení se od nejlepších. Můžeme ho definovat jako kontinuální a systematické srovnávání vlastní efektivnosti v produktivitě, kvalitě a procesního průběhu s podniky a organizacemi, které představují špičky v podávání srovnatelných výkonů. Benchmarking podporuje souvislý, plynulý proces učení a předpokládá připravenost ke změně. Cíl je být „nejlepší třídou“ ve svém oboru.

Qualitätsmanagement (QM) jde o systému managementu kvality, jehož budování se stává nezbytnou součástí řízení každé úspěšné organizace a je zaměřeno do všech jejích oblastí: plánování, provozu, kontroly, personalistiky a ekonomiky. Náročnost výstavby systému managementu kvality závisí na úrovni stávajícího systému řízení, na rozsahu a kvalitě vnitřních předpisů, postupů, na schopnosti pracovníků realizovat potřebné změny a především na míře podpory celého projektu vrcholovým vedením. Z hlediska určité administrativní náročnosti je rozhodující přípravné období, ve kterém je nutno definovat jednotlivé procesy, stanovit dokumentované postupy a zavést jejich trvalé řízení, aktualizaci a dodržování. Rozsah a formální úpravy si volí organizace. V následném období udržování a zlepšování systému se zpracovávají analýzy a vyhodnocují záznamy, s cílem získat důkazy o správném fungování systému a též získat náměty k zlepšování a rozhodování založeném na faktech. Vybudování systémů řízení kvality představuje poměrně náročný proces a trvale zasahuje do řízení organizace. Podporu při budování systému řízení kvality jsou např. standardy ISO 9001. [40] Bundeswehr tohoto nástroje využívá prozatím jen opravárenských závodů, kde aplikuje standardy a normy DIN, EN, ISO 9001:2000, TÜV CERT.

Flexibilní rozpočtování bylo zavedeno, aby při hospodářském jednání nedocházelo ke kolizi mezi zákonným rámcem kameralistiky a parlamentní kontrolou hospodaření s rozpočtovými prostředky. Velitelům by měly být rozšířeny pravomoce v obchodním jednání a z titulu úspor by měla vzrůst motivace všech zúčastněných. Skutečnost, že šetření se vyplatí, by měla přivést jednotky k hospodárnosti. Změny se pomítají i do oblasti krytí rozpočtu a možnosti přenosu zůstatku prostředku na výdaje do následujícího roku. Tím dochází i k posilování decentrálního řízení.

Balanced Scorecard (BSC) je systém vyvážených ukazatelů výkonnosti organizace. Velitelské síly rozličných úrovní vyvíjejí společnou a jednotnou představu, vizi, strategii o fungování a organizaci. Této vize se pak snaží dosáhnout pomocí pevně stanovených cílů. Zaměřením se na hlavní strategické cíle, se tak organizace vyvaruje informačního přetížení vedoucích osob. Pokrok na cestě k dosažení cíle je podmíněn na sledování společně vyvinutého rámce. Na základě do budoucna orientovaných ukazatelů mohou být včas rozpoznány odchylky od plánovaného vývoje a aplikována odpovídající protipatření. Použitím BSC, jako přehledného komunikačního nástroje, je zvýšena transparentnost, a tím také i identifikace s organizací na všech úrovních. Od tohoto nástroje se očekává výrazné zkvalitnění řízení velitelských složek. Ať již pomocí účtnictví nákladů a výkonů prováděného operativním controllingem, které integruje strategické a operativní řízení, transparentností a reálností cílů rozpočtu, motivaci personálu, zlepšením komunikačního a informačního toku mezi řídicími, velitelskými úřady a štábními úseky.

Bundeswehr se snaží zefektivnit a zhospodárnit svoji činnost, a to především přejímáním mechanismů využívaných v civilní podnikové sféře. Jedná se o snahu přiřadit ekonomický rozměr všem prováděným aktivitám, proto vznikl koncept „Odpovědnost za náklady a výkony“.

Patrná je snaha o zprůhlednění účetnictví a zlepšení jeho vypovídací schopnosti. Proto také zavádí účetnictví nákladů a výkonů jako jakousi formu vnitropodnikového účetnictví. Zavedením trvalého programu zlepšení lze vysledovat vliv moderních provozních systémů v podnikové sféře se záměrem zvýšené identifikace zaměstnanců s armádou. Důraz na racionalizaci ekonomických procesů v Bundeswehru se projevuje i užší spoluprací s domácím průmyslem v různých formách. Možnosti zapojení soukromého kapitálu jsou zjišťovány prostřednictvím Market Testingu. *To všechno jsou prvky, které stojí za zamyšlení do budoucna nejen z pohledu AČR, ale také i jiných rezortů veřejné správy.* [41]

Závěr

Na základě výše uvedených skutečností je zřejmé, že problematika controllingu v ozbrojených silách je aktuální. V článku je definován pojem controlling v ekonomickém systému řízení zdrojů, jeho hlavní nástroje a jsou analyzovány nejvýznamnější faktory, které vedly k zavedení controllingu do ekonomického systému řízení zdrojů v ozbrojených silách Německa.

Článek podhaluje aktuální stav ekonomického systému německých ozbrojených sil. Byly vymezeny přístupy k hospodaření ozbrojených sil Bundeswehru. Byla provedena podrobná deskripce přístupů, kterými se německá armáda usiluje dosáhnout tří základních cílů hospodaření: efektivnost, hospodárnost a účelnost. K dosažení těchto cílů využívá Bundeswehr celou řadu metod, nástrojů a systému ukazatelů vycházejících z podnikohospodářské teorie. Jsou tak nastiňovány možnosti aplikace manažerského účetnictví, programu zlepšení a controllingu v ozbrojených silách.

Poznámky:

- [1] HORVÁTH, P. a kol. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Proffes Consulting s.r.o., 2004.
- [2] HORVÁTH, P. a kol. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Proffes Consulting s.r.o., 2004.
- [3] HORVÁTH, P. a kol. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Proffes Consulting s.r.o., 2004.
- [4] KONEČNÝ, M., REŽŇÁKOVÁ, M. *Controlling*. Brno: PC-DIR s.r.o., 1997.
- [5] VOLLMUTH, H. J. *Controlling nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2002, s. 12. ISBN 80-85235-54-4.
- [6] STEINÖCKER, R. *Strategický controlling*. Praha: Babtext, 1998. ISBN 80-85816-00-7.
- [7] VOLLMUTH, H. J. *Controlling nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2002, s. 36 - 37. ISBN 80-85235-54-4.
- [8] VOLLMUTH, H. J. *Controlling nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2002, s. 38. ISBN 80-85235-54-4.
- [9] KRČ, M. a kol. *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2003, s. 50. ISBN 80-85960-55-0.
- [10] Pozn.: Ačkoliv je zde nejprve uváděn Hahnův přístup, je třeba zdůraznit, že Hahn vystupuje spíše jako následovník Gerbergra a dalekosáhle rozvíjí jeho přístupy k podnikohospodářskému myšlení v ozbrojených silách.
- [11] ESTLER, O., KNAACK, A. *Modul1: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre*. Mannheim/Berlin: Bundesakademie für Wehrverwaltung und Wehrtechnik, 2004, s. 4.
- [12] JIRÁNOVÁ, B. Zavedení podnikohospodářských nástrojů do veřejného sektoru Německa (Cíle a obsah podnikohospodářské nauky). In *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno: Univerzita obrany, 2004.
- [13] KRČ, M. a kol. *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2003, s. 40-41. ISBN 80-85960-55-0.
- [14] KRÍŽ, Z. *Německá bezpečnostní politika v militární dimenzi: Politické souvislosti, průběhu a důsledky reformy Bundeswehru v letech 1998-2002*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2002, s. 87.
- [15] **Facility Management** – je smluvní zajištění správy, obsluhy, údržby a servisu energetických zařízení prostřednictvím externí firmy. Předmětem smlouvy obvykle nejsou dodávky energetických komodit, ale zajišťování smlouveného rozsahu výkonů. Při této službě lze měřit zlepšování efektivity smlouvou dotčených činností oproti počátečnímu referenčnímu stavu a podřídit tomuto cíli i systém odměňování dodavatele služby. Službou může být pokryta jak výroba a distribuce energie, tak i zajištění provozu spotřebičů.

- [16] *Das System der Öffentlichen Haushalte*. Berlin: BMF, 2002, s. 60.
- [17] VINCENCOVÁ, E. *Předpoklady a možnosti zavedení vnitropodnikového účetnictví v účetní jednotce MO ČR* [písemná práce]. Vyškov: Vysoká vojenská škola pozemního vojska, 2004, s. 18.
- [18] *Das Haushaltssystem der Bundesrepublik Deutschland*. (Stand zu Okt. 2001) Berlin: BMF, 2001, s. 4.
- [19] GERBER, J. *Moderne Kostenrechnung beim Militär?* Frankfurter Allgemeine Zeitung. 1957. Jg.9, Nr. 172, 29. 7. 1957.
- [20] *Das System der Öffentlichen Haushalte*. Berlin: BMF, 2002, s. 68.
- [21] *Das Haushaltssystem der Bundesrepublik Deutschland*. (Stand zu Okt. 2001) Berlin: BMF, 2001, s. 5.
- [22] KRČ, M. *Nástin dějin ekonomiky obrany*. Praha: MO ČR, 2001, s. 141–153 Vojenská ekonomika ve Spolkové republice Německo. ISBN 80-7278-100-6.
- [23] *Bundeswehr 2002 – Sachstand und Perspektiven*. Berlin: BMVg, 2002, s. 45.
- [24] VINCENCOVÁ, E. *Předpoklady a možnosti zavedení vnitropodnikového účetnictví v účetní jednotce MO ČR* [písemná práce]. Vyškov: Vysoká vojenská škola pozemního vojska, 2004, s. 19.
- [25] *Bundeswehr-kostenrechnung*. Bonn: BMVg Fü S VI 2, 1985, s. 21.
- [26] *1000 Stichworte zur Bundeswehr*. Hamburg, Berlin, Bonn: Mittler, 1997. ISBN 3-8132-0536-3.
- [27] VINCENCOVÁ, E. *Předpoklady a možnosti zavedení vnitropodnikového účetnictví v účetní jednotce MO ČR* [písemná práce]. Vyškov: Vysoká vojenská škola pozemního vojska, 2004, s. 20.
- [28] *1000 Stichworte zur Bundeswehr*. Hamburg, Berlin, Bonn: Mittler, 1997. ISBN 3-8132-0536-3.
- [29] BÖLL, T. Fast alles ausgefächert. *Truppenpraxis*. 1999, Jg. 43, Nr. 2, s. 92–95.
- [30] SCHRÖLL, R. Vývoj a pojetí manažerského účetnictví. *Účetnictví*, 1993, sv. 28, č. 8. s. 315–320.
- [31] *Die Bundeswehr – sicher ins 21. Jahrhundert*. Berlin: BMVg, 2000. Art. 68, 69.
- [32] *Willkommen im Bundesministerium der Verteidigung*. Berlin: BMVg, 2001.
- [33] *Willkommen im Bundesministerium a možnosti zavedení vnitropodnikového účetnictví v účetní jednotce MO ČR* [písemná práce]. Vyškov: Vysoká vojenská škola pozemního vojska, 2004, s. 7.
- [34] VINCENCOVÁ, E. *Předpoklady a možnosti zavedení vnitropodnikového účetnictví v účetní jednotce MO ČR* [písemná práce]. Vyškov: Vysoká vojenská škola pozemního vojska, 2004, s. 7–8.
- [35] VINCENCOVÁ, E. *Předpoklady a možnosti zavedení vnitropodnikového účetnictví v účetní jednotce MO ČR* [písemná práce]. Vyškov: Vysoká vojenská škola pozemního vojska, 2004, s. 9.
- [36] KRČ, M. a kol. *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2003, s. 41–42. ISBN 80-85960-55-0.
- [37] KRČ, M. a kol. *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2003, s. 42. ISBN 80-85960-55-0. Pozn.: Wirtschaftlichkeit bei Streitkräften. Das ökonomische Prinzip als militärischer Führungsgrundsatz.
- [38] Pro správné chápání pojmů v této větě doplňuji, že štáb pluku je chápán jako štáb z vojenského hlediska a štábní pozice controllingu z hlediska organizačního začlenění, tedy udává pozici controllingu v organizačním schématu (organogramu).
- [39] Luftwaffeninstandhaltungsregiment 2. *Einsatzbereit – jederzeit, weltweit*. Diepholz: Luftwaffeninstandhaltungsregiment 2, 2003.
- [40] www.hexpert.cz/management-kvality.php.
- [41] POLÁŠEK, R. Podnikohospodářské prvky v podmínkách hospodaření Bundeswehru. In KRČ, M. a kol. *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2003, s. 84–100. ISBN 80-85960-55-0.
- [42] *Odpovědnost za náklady a výkony v Bundeswehru*. Odborný koncept spolkového ministerstva obrany SRN. Bonn: SMO 1996.
- [43] *Směrnice pro ekonomickou prověrku (Market Testing)*. Směrnice spolkového ministerstva obrany SRN. Bonn: SMO 1998.

Literatura:

- BÖLL, T. Fast alles ausgefächert. *Truppenpraxis*, 1999, Jg. 43, Nr. 2.
- ESTLER, O., KNAACK, A. *Modul1: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre*. Mannheim / Berlin: Bundesakademie für Wehrverwaltung und Wehrtechnik, 2004.
- GERBERGER, J. *Betriebswirtschaftslehre und Bundeswehr – Ergebnisse und Einsichten aus 30 Jahren*. Frankfurt am Main: Fritz Knapp Verlag, 1988.
- GUTENBERG, E. *Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre*, Bd. III: *Die Finanzen*, 8. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York, 1980.
- HORÁK, R. Racionalizace řízení finančních zdrojů v obraně a ozbrojených silách ČR. *Obrana a strategie*, 2004 č. 1. Brno: Ústav strategických studií Vojenské akademie v Brně, 2004.
- HORÁK, R. a kol. *Východiska pro konstituování ekonomiky armády*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2002. ISBN 80-85960-36-2.

- JIRÁŇOVÁ, B. Zavedení podnikohospodářských nástrojů do veřejného sektoru Německa (Cíle a obsah podnikohospodářské nauky). In *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno: Univerzita obrany, 2004.
- KONEČNÝ, M., REŽŇÁKOVÁ, M. *Controlling*. Brno: PC-DIR s. r. o., 1997.
- KRČ, M. *Nástin dějin ekonomiky obrany*. Praha: MO ČR, 2001. Vojenská ekonomika ve Spolkové republice Německo. ISBN 80-7278-100-6.
- KRČ, M. a kol. *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2003. ISBN 80-85960-55-0.
- KRČ, M., KUČERA, J., RADVAN, E. *Metodologie vědy a vědeckého poznání v ekonomice obrany státu*. Brno: Univerzita obrany, 2005.
- KRČ, M., ODEHNAL, L. a kol. *Ekonomika obrany státu*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 1998. ISBN 80-85960-06-00.
- KŘÍŽ, Z. *Německá bezpečnostní politika v militární dimenzi (Politické souvislosti, průběhu a důsledky reformy Bundeswehru v letech 1998-2002)*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2003. ISBN 80-85960-52-4.
- KUNC, S. *Hospodárnost a efektivnost v rezortu MO ČR*. In Sborník VVŠ PV Vyškov, 2001. ISBN 80-7231-073-9.
- MERVART, J. *Způsoby poznávání světa*. Brno: Masarykova Univerzita, 2003. ISBN 80-210-3227-8.
- NĚMEC, P. *Vybrané materiály o reformě pozemních sil Bundeswehru a informace o některých institucích*. Brno: Ústav strategických studií Vojenské akademie v Brně, 2002.
- ODEHNAL, L. *Ekonomika armády (teoretická východiska)*. In *Sborník Vojenské akademie v Brně, Řada C-D (Aplikované sociální a ekonomické vědy)*, č. 2. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2001.
- OCHRANA, F. *Vybrané problémy financování a ekonomiky obrany*. Praha: VŠE, 1998.
- POLÁŠEK, R. Podnikohospodářské prvky v podmínkách hospodaření Bundeswehru. In KRČ, M. a kol. *Moderní ekonomické nástroje v obraně*. Brno: Vojenská akademie v Brně, 2003, s. 84-100. ISBN 80-85960-55-0.
- SCHROLL, R. Vývoj a pojetí manažerského účetnictví. *Účetnictví*, 1993, sv. 28, č. 8.
- Steinöcker, R. *Strategický controlling*. Praha: Babtext, 1998. ISBN 80-85816-00-7.
- STEINSEIFER, D. F., FLUME, W. et al. *Taschenbuch Deutsche Bundeswehr*. Sankt Augustin: CPM GmbH, 2003.
- VOLLMUTH, H. J. *Controlling nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2002. ISBN 80-85235-54-4.
- VYSUŠIL, J. *Integrované názvosloví v controllingu*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2001. ISBN 80-7259-007-3.
- Bundeswehr-Kostenrechnung*. BMVg FÜ S VI 2, Bonn, 1985.
- Bundeswehr 2002 – Sachstand und Perspektiven*. Berlin: BMVg, 2002, s. 45.
- Die Bundeswehr – sicher ins 21. Jahrhundert*. Berlin: BMVg, 2000.
- Das Haushaltssystem der Bundesrepublik Deutschland*. /Stand zu Okt. 2001/ Berlin: BMF, 2001.
- Das System der „Öffentlichen Haushalte*. Berlin: BMF, 2002.
- Fachkonzept Kosten- und Leistungsverantwortung in der Bundeswehr (Fachkonzept KLV)*. BMVg Org 4 vom 31. 08. 1996. [42]
- Market Testing-Richtlinie (MT-RL)*. BMVg Org 4 vom 13. 07. 1998. [43]
- Luftwaffeninstandhaltungsregiment 2. Einsatzbereit – jederzeit, weltweit*. Diepholz: Luftwaffeninstandhaltungsregiment 2, 2003.
- Willkommen im Bundesministerium der Verteidigung*. Berlin: BMVg, 2001.
- 1000 Stichworte zur Bundeswehr*. Hamburg, Berlin, Bonn: Mittler, 1997. ISBN 3-8132-0536-3.

Seznam použitých zkratk:

BM	Benchmarking
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMVg	Bundesministerium der Verteidigung
BSC	Balanced Scorecard
Bw	Bundeswehr
KGSt	Komunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KLV	Kosten- und Leistungsverantwortung
KVP	Kontinuierliche Verbesserungsprogramm
MT	Market Testing
NŘM	Nový řídicí model
NSM	Neuer Steuerungsmodell
ONV	Odpovědnost za náklady a výkony
PPBS	Planing, Programing and Budgeting System
QM	Qualitäts Management
SPPR	Systém plánování, programování a rozpočtování
TPZ	Trvalý program zlepšení
ÚNV	Účetnictví nákladů a výkonů
VNV	Výpočet nákladů a výkonů