

Doc. Ing. Roman Horák, CSc.,
mjr. Ing. Blanka Adámková, Ph.D.

Implementace controllingu v rezortu obrany

STRATEGICKÉ
ŘÍZENÍ

Afilace ke grantu: Projekt pro rozvoj organizace Ekonomická
laboratoř

Vojenské rozhledy, 2013, roč. 22 (54), č. 4, s. 91–104, ISSN 1210-3292

Controlling Implementation in Defence Department

Anotace:

Článek se zabývá implementací controllingu do podmínek řízení ústředních orgánů státní správy (dále jen státní správy) v ČR. Jeho cílem je představit controlling ve státní správě jako efektivní nástroj řízení, ukázat zkušenosti nejlepší praxe v SRN. Autoři objasňují zejména teoretická východiska a vymezují nutné předpoklady a podmínky k zavedení controllingu. Tuto část autoři zpracovali z toho důvodu, že doposud neproběhla žádná objasňovací kampaň pro podporu zavedení controllingu určená pro odbornou či laickou veřejnost. Vyjadřují se také k efektivnosti implementace controllingu ve státní správě v ČR, resp. Ministerstva obrany ČR.

Abstract:

The article deals with controlling implementation into the mechanism of central institutions and state administrative management of the Czech Republic (CR), hereinafter state administration. The purpose of this article is to present state administration controlling as an effective control tool, backed by best experiences and practice in the Germany. The authors explain and determine theoretical bases and circumstances to put controlling into practice. They comment the effectivity of controlling implementation in Czech state administration, using as an example the Defence Ministry of the CR.

Klíčová slova:

Controlling, státní správa, ministerstvo obrany, finanční řízení, státní pokladna, SRN, Spolková republika Německo.

Key words:

Controlling, state administration, defence ministry, financial management, Treasury, FRG, Federal Republic of Germany.

Úvod

Autoři tohoto článku na základě teoretických východisek a analýzy zkušeností tzv. nejlepší praxe z implementace controllingu do rezortu obrany SRN předkládají kritický pohled na realizaci zavedení controllingu v rezortu obrany. Vycházejí ze závěrů a opatření Bílé knihy o obraně, v níž je uvedeno, že controlling by měl jako „...koordinační koncept ... pomáhat vedení a odpovědným osobám usměrňovat chod organizace“. [1] Opírají se o schválenou strategii implementace controllingu do podmínek rezortu obrany. [2] Autoři se nezabývají technickými otázkami controllingu, jako je členění nákladů, výnosy a jejich kalkulace, rozpočtování apod. Autoři předkládají vysvětlení a doporučení k úspěšné implementaci controllingu, která by měla být srozumitelná pro odbornou i laickou veřejnost.

Vymezení základních pojmů a východiska

Controlling jako způsob ekonomického řízení začal být využíván v praxi od druhé poloviny minulého století a ve státní správě se začal prosazovat koncem minulého a počátkem 21. století. [3] Co vlastně znamená tento pojem? Existuje nejméně na pět desítek různých definic. Do diskuze o controllingu vstupují teoretikové i praktici a každý z nich přináší svůj pohled. Tuto diskuzi snad nejlépe vystihuje citát rakouského odborníka na controlling, Preislera: „Každý má vlastní představu o tom, co znamená controlling, nebo co má znamenat, pouze tím každý míní něco jiného.“ [4] Pojem vychází z anglického výrazu „control“, pro který je v češtině celá řada významů související především s řízením, vládnutím či regulací. V definici uváděné ve Slovníku controllingu sestaveném Controller – Institutem Praha ve spolupráci s International Group of Controlling, Londýn: „Controllingem nazýváme celý proces stanovení cílů, plánování a řízení v oblastech financí a výkonů. Controlling zahrnuje aktivity jako je rozhodování, definování, stanovování, řízení a regulace.“ [4] Jiní autoři chápou controlling jako nástroj podporující podnikové procesy prostřednictvím cílově orientovaného zpracování ekonomických informací. Další vymezují controlling jako metodu ekonomického řízení, pomocí níž lze zefektivnit výkonnost firmy. Controlling lze hodnotit jako podpůrný prvek (podsystem) řízení organizace, sbírající a analyzující potřebné informace ex post a pro budoucí rozhodnutí, tj. ex ante. Názorová rozmanitost tohoto výrazu se odráží v jeho různých definicích a pohledech na controlling, např. procesního, systémového či metodického. Obecně lze říci, že v controllingu jde o sbírání, zpracování a hodnocení informací o plnění plánovaných hodnot (např. finančních, výkonových), o zjišťování slabých míst v řízení a usměrňování organizace. Pro všechny definice controllingu je společná potřeba informační základny vycházející především z účetnictví a manažerského (nákladového) účetnictví (tj. např. kalkulace nákladů, ceny, plány, rozpočty, standardy), jejichž předmětem jsou nejen náklady, výnosy, ale i výkony organizace jako celku, jejich vnitroorganizačních složek i jednotlivců. Je zaměřen směrem do vnitropodnikového řízení.

Vzhledem k provázanosti a prostupnosti controllingu na všechny procesy organizace lze controllingový přístup uplatnit ve funkčních oblastech, jako jsou finance, logistika, personalistika, vzdělávání, výzkum a vývoj, marketing, dále market-testing, plánování či řízení kvality a výkonnosti. Proto lze controlling hodnotit jako soubor finančních

i nefinančních opatření, která jsou realizována ve vnitropodnikových procesech na strategické (strategický controlling) i operativní (operativní controlling) úrovni řízení. Controlling obrazně řečeno můžeme připodobnit kormidlu na kapitánském můstku na lodi, přístrojům v cockpitu letounu či přístrojové desce vozidla. Zabezpečuje nám přehledně a včas informace o tom, jak jsou naše plány realizovány, kde máme kritické body a jakou máme výkonnost. Nabízí nám i možná řešení vzniklých odchylek včetně revize strategií, plánů, rozpočtů aj.

Controlling je odrazem myšlení a chování manažerů a jejich vztahu k organizaci, kterou řídí. Charakteristika controllingu je dána následujícími vlastnostmi. Controlling je:

- ☐ cílově orientovaný,
- ☐ založený na plánování a kontrole,
- ☐ anticipativní (reagující na budoucí změny),
- ☐ adaptivní (přizpůsobující se stávajícím změnám),
- ☐ flexibilní a rychle reagující (decentralizované řízení),
- ☐ mající dopřednou a zpětnou vazbu. [6]

Často je controlling slučován s obdobnými podnikovými činnostmi, jako jsou kontrola, účetnictví, vnitřní audit. Často se tyto činnosti zaměřují a způsobují v praxi jejich nefunkčnost, zvláště pokud nejsou dány jasné postupy, kompetence a není řádně proškolen personál. Každá z těchto činností má své specifické cíle. Kontrola, audit a účetnictví jsou zaměřeny na minulost a spíše jsou určeny pro externí uživatele a jsou dány právními normami. Mají evidovat, kontrolovat podle platných předpisů či ověřovat pravdivé a poctivé zobrazení hospodářské skutečnosti a finanční situace organizace. Jejich předmětem jsou děje minulé. Je zkoumáno, zda nebyly porušeny předpisy, či zda byla analyzována a řízena rizika apod. Neindikují skutečnosti, které nastanou v budoucnosti.

Controlling naproti tomu je nástrojem vnitřního řízení. Stát nemůže nařídít zavedení controllingu podnikatelským subjektům. Každá organizace právo rozhoduje o způsobu vnitřního řízení. Vedení firmy si vytváří vlastní pravidla, volí příslušné metody i nástroje hospodaření k dosažení svých plánů a cílů. V případě státních či veřejných institucí, které získávají veřejné prostředky, by měla být dána povinnost zavedení controllingu zákonem. Avšak nastavení systému a postupů, včetně implementace controllingu do podmínek státní či veřejné instituce, by mělo být věcí samotné organizace, její odpovědnosti za veřejné prostředky. Přičemž by měla být zkoumána jeho účinnost ve vztahu k vynaloženým zdrojům.

Organizace controllingu a funkce controllera

Mezi základní otázky, které významně souvisejí se zaváděním controllingu, patří jeho institucionalizace. Jedná se o otázky jako například:

- ☐ Kdo je controllerem, co je ho pracovní náplní a za co odpovídá?
- ☐ Jaký je vztah controllera k manažerům?
- ☐ Budeme muset vytvářet nová pracovní místa pro správu?
- ☐ Jaká bude organizační podoba a řízení controllingu?
- ☐ Komu bude odpovědný za svou práci? Atd.

Controller provádí výkony pro podporu vedení. Měl by mít tedy možnost nezávisle od vedení s výjimkou vedoucího organizace řídit svou činnost a nést za to plnou odpovědnost. Jeho nezávislost je daná tím, že by mohl být ovlivňován ke zkreslování výsledků vedoucím potom k nesprávným rozhodnutím. Obecně lze do popisu pracovní náplně zahrnout následující činnosti:

- ☐ příprava podkladů pro plánování a rozhodování,
- ☐ sběr, analýza a informace vedení o zjištěných odchylkách oproti plánům,
- ☐ poskytování ekonomického poradenství, informací o změnách vnějšího prostředí,
- ☐ zdokonalování metodik pro plánování, rozpočtování a kalkulace,
- ☐ podpora inovací a rozvoje organizace,
- ☐ podpora managementu. [7]

Controllera můžeme charakterizovat jako kormidelníka, lodivoda, jako návodčího, navigátora bedlivě sledující směr a bezpečnost plavby. Od toho by se měla odvíjet i volba lidí, kteří budou controlling provádět. Pro vytvoření speciálního controllingového pracoviště, jeho organizaci, zda bude strukturované na všechny podnikové úrovně řízení či jen na úrovni vedení organizace je rozhodující charakter, velikost, organizační struktura organizace, zvolená koncepce controllingu, strategické cíle organizace a představy vedoucích zaměstnanců. Existují různé možnosti a názory podporující myšlenku liniového či štábního řízení, nezávislosti controllingu v rámci podnikových struktur (podobně jako vnitřní audit). Není známe jen jedno správné řešení, které by bylo vhodné pro všechny organizace veřejné či státní správy či podnikatelské subjekty. Existují různé varianty řešení. Tyto představy by měly být zahrnuty ve zvolené koncepci controllingu.

Koncepce controllingu

Pestrost forem, typů, metod a nástrojů controllingu [8] se odvíjí od výchozí situace organizace, tj. např. poslání, úrovně řízení, vnitropodnikové kultury aj. Podle schopností, cílů naší organizace a úrovně vnitropodnikové kultury management organizace rozhoduje o podobě (konceptu) controllingu a jeho struktuře. Každá koncepce a z ní vyplývající funkce controllingu je zaměřena na:

- ☐ výkony: z pohledu koordinace a inovace činností,
- ☐ služby: poskytující požadované informace a poradenství,
- ☐ systém: a z toho plynoucí úlohy, nástroje, organizace controllingu.

Všeobecně se uvádí několik typů koncepcí controllingu, které jsou orientované:

- ☐ na početnictví (manažerské účetnictví),
- ☐ na informace jako koncepci podporující zejména informační funkci controllingu v manažerském informačním systému,
- ☐ na systém řízení zaměřený na zvýšení efektivnosti řízení a zvyšování schopností podniku, jež se dále člení na:
 - ☐ koncepci orientovanou na plánování,
 - ☐ koncepci orientovanou na koordinaci,
 - ☐ na přístupy praktiků, které chápou význam cílově orientovaného přístupu controllingu pro budoucí výnosy přežití firmy (ze svého praktického pohledu

využívají nákladové účetnictví a integrují ho s plánováním do systému vnitřního řízení).

Controlling ve státní správě

Controlling v prostředí státní správy [9] lze definovat z různých pohledů, např. jako systém, nástroj či metodu neustálého sledování vztahu mezi vstupy a výstupy v procesu řízení.

Podle výkladového slovníku, který je obsažen v příloze dokumentu Koncepce rozvoje systému finanční kontroly v ČR, se controllingem rozumí: „Manažerské účetnictví“ (kontrolní mechanismus) pro potřeby integrovaného – administrativního a finančního – řízení, které je orientováno na efektivnost řízení subjektu veřejného sektoru, nikoliv pouze na stránku informační. [10] Jde o propojení:

- informačních, řídicích (rozhodovacích) a prováděcích činností,
- provozní a finanční stránky činností,
- plánu (rozpočtu) a skutečnosti (účetnictví),
- řízení vlastních výkonů v podsystémech řízení.

Ve státní správě prostřednictvím sběru a zpracování, controllingu má poskytovat databázi informací pro rozhodování a řízení organizace, aby výdaje spojené s rozhodnutími byly hospodárné, účelné a efektivní.

Controlling by měl umožnit efektivní strategické řízení, vyšší výkonnost, transparentnost výdajů a výkonů s cílem zvýšit důvěryhodnost státní správy. Práce s databází informací se odvíjí od typu controllingu.

Proto např. nákladový controlling je vymezen následujícími prvky:

- účetnictvím,
- manažerským účetnictvím,
- stanovením ukazatelů výkonnosti, měření a hodnocení cílových hodnot,
- cílově orientovaným finančním plánováním a rozpočtováním,
- kontrolou, analýzou a vyhodnocením odchylek,
- systémem výkazů a hlášení,
- jednotnými softwarovými nástroji k realizaci controllingu.

Informace zpracovávané v nákladovém controllingu mají ekonomický charakter. Jde v první řadě o nákladové, výdajové, příjmové a výnosové položky a výkony, tomu odpovídající metody a nástroje k jejich zpracování.

Při volbě strategie je nutno respektovat existující podmínky daného státu a organizace, např. právní, historické, ekonomické, politické, sociální, geografické aj. Můžeme k tomu využít např. SWOT analýzu, která nám pomůže sestavit strategii implementace controllingu.

Opíráme se o obecnou koncepci, která reaguje na okolí organizace, z vnitřních pohnutek, potřeb organizace, které ji vedou k zavedení controllingu.

Vlastní koncepce by však měla předjímat, jaké funkce má controlling splňovat a jakou institucionální podobu určíme zvolené koncepci controllingu. Koncepce je proto vždy originálním řešením při respektování dosažení minimálních požadavků.

Politické, právní a technicko-organizační minimální požadavky

Aby organizace mohla zavést controlling, měly by být splněny tzv. minimální požadavky, které je možno sestavit do dvou skupin [11]:

A. Technicko-organizační:

- ☐ nastavené plánovací a kontrolní systémy,
- ☐ manažersky orientované účetnictví,
- ☐ technologie zpracování informací.

B. Mentální:

- ☐ chápání potřeby controllingu managementem a zaměstnanci,
- ☐ aktivní přístup a podpora zavedení controllingu,
- ☐ povědomí o controllingu u těch osob, které budou do controllingu zapojeni.

Pokud tomu tak není, není zaručena úspěšná implementace controllingu. Před rozhodnutím zavést controlling u organizace, je nezbytné provést analýzu naplnění výše uvedených minimálních požadavků. Dle výsledků této analýzy zvolíme příslušná opatření, aby tyto všechny minimální požadavky byly alespoň na 80 % naplněny, a vhodně upravíme harmonogram prací a rozsah implementace. V následující kapitole autoři analyzují naplnění minimálních požadavků na implementaci controllingu v rezortu obrany.

Analýza požadavků zavedení controllingu do podmínek státní správy

Vytvoření legislativního prostředí vhodného pro uplatnění controllingu přijetím nových, zrušení či úpravu stávajících právních norem je klíčové pro uplatnění controllingu ve státní správě. Právní normy by měly obsahovat požadavky na realizaci patřičných změn kompetencí úředníků, politiků, ale také institucí státní správy. Cílově orientované plánování, pružné víceleté rozpočtování, ale zejména manažerské účetnictví, tj. členění nákladů, výnosů, kalkulačních systémů, standardů s jejich technologickým zpracováním, tj. softwarovou podporou, jsou rozhodujícími technickoorganizačními požadavky.

Mezi tzv. mentální požadavky implementace controllingu do státní správy patří v první řadě vůle vlády a ostatních politiků (bez ohledu na stranickou příslušnost) zajistit efektivní řízení veřejných záležitostí. Měli by být schopni vysvětlovat občanům přínosy i náklady svého rozhodnutí zejména s dlouhodobým efektem, jejich přínosy i náklady ocenit občané i organizace za pět či více let. Odpovědnost za implementaci controllingu tedy nese více vlád a měla by být zajištěna kontinuita řízení projektu. Měli by důsledně prosazovat, aby projekt controllingu byl realizován ve všech jeho fázích, pravidelně informovat občany o postupných krocích, přínosech i nedostacích. V neposlední řadě by měli dbát na fungování a využívání controllingu v řízení veřejných výdajů, který přinese úspory a přispěje k vyšší důvěře občanů i organizace ve své politické vůdce a státní správu. O controllingu, jeho kladech i nedostacích, omezených možnostech by měli mít povědomí zejména jeho aktéři, tj. příslušní úředníci, vykonavatelé, ale i manažeri na všech stupních řízení. Ti by měli být pozitivně motivováni k jeho odpovědnému a správnému využívání.

Autoři jsou přesvědčeni, že nejproblematictější se jeví právě naplnění minimálních mentálních požadavků implementace controllingu. Politická kultura, úroveň míry korupce a nezáměr politiků řešit důsledně a komplexně problémy řízení veřejných financí, a malý tlak veřejnosti jsou rizikem s vysokou mírou pravděpodobnosti a negativního dopadu na jeho realizaci. Je nutno poznamenat, že ani zaměstnanci rezortu obrany, kteří by měli být vtaženi do controllingu, nejsou přesvědčeni o potřebě a přínosu jeho využívání po svých zkušenostech s jinými projekty tohoto typu. Většina aktérů hospodaření s veřejnými zdroji v rezortu obrany nevěří, že nějaký nový systém zlepší situaci v rezortu obrany. O controllingu mají jen slabé představy či o něm ještě neslyšeli. Tyto skutečnosti nevytvářejí optimální prostředí pro úspěšnou realizaci projektu zavedení controllingu. Případní aktéři controllingu musí projít speciální přípravou podle rolí, které budou plnit v systému, což se zatím nerealizovalo. Úloha lidí a jejich motivace je klíčovou pro realizaci projektu a může být kritickým faktorem neúspěšnosti implementace.

Rezort obrany

Autoři se setkávají s názory, že zase se jedná o vyhazování peněz za software, controlling není pomocí řízení a je v rezortu obrany neuplatnitelný. Námitka, že se výdaje na zavedení controllingu nevrátí, není relevantní za podmínky, že controlling bude implementován a využíván a jeho výstupy přispějí ke snížení neefektivnosti a zvýšení transparentnosti výdajů rezortu obrany.

Projekt zavedení controllingu do řízení v rezortu obrany, bohužel, tuto analýzu neobsahuje, včetně analýzy nákladů a užitků s odhadem návratnosti této investice. Autoři provedli odborný odhad, jaké lze očekávat finanční výdaje a přínosy projektu. Vycházeli z veřejně dostupných údajů získaných například z dokumentů a článků vydaných členy NERV, vlastních zkušeností, kontrolních závěrů NKÚ. Jako základ zvolili údaje roku 2011. [12]

Na běžné a kapitálové výdaje v rezortu obrany bylo v roce 2011 určeno cca 22,2 mld. Kč. Dejme tomu, že 10 % z těchto výdajů byly realizovány jako veřejné zakázky, které nebyly zapotřebí. Dostáváme se na částku 2,2 miliard neehospodárně vynaložených korun českých. V rámci 20 mld. Kč mohou nadhodnocené zakázky činit odhadem 10 %, tj. 2 mld. Kč. Celkem se může jednat o 4,2 mld. korun, které byly zbytečně a netransparentně vynaloženy v roce 2011 v rezortu obrany. Autoři nezapočítávají neehospodárné využívání veřejných prostředků z minulých let, za které byl pořízen majetek, který je uložen ve skladech a není o něj zájem. Tedy celkem se jedná o zhruba o 4 mld. Kč, které hodnotíme jako neehospodárné, neúčelné a neefektivní.

Dejme tomu, že výdaje spojené s pořízením softwarového produktu pro controlling dosáhnou částky cca 300 mil. korun včetně proškolení personálu. Roční provoz, tj. výdaje na jeho údržbu a rozvoj, mohou činit cca 30 mil. Kč ročně. Počáteční provozní výdaje na controlling zvýšit o 25 %, tj. částka, která souvisí s počátečním provozem. V dalších letech zvýšené výdaje se sníží na hranici třeba 20 % z původní částky. Odhadujeme, že výdaje v roce pořízení SW budou činit:

V prvním roce mohou výdaje činit 300 mil. Kč na pořízení, + 37,5 mil. Kč. Tedy celkové výdaje na controlling v roce pořízení mohou dosáhnout částky 337,5 mil. Kč.

Ve druhém roce, tj. první rok provozu budou výdaje činit 37,5 mil. Kč z důvodu možných úprav souvisejících s verifikací v praxi.

Ve třetím roce bude controlling v rutinním provozu, což znamená, že výdaje na provoz budou činit 36 mil. Kč. Tedy: $337,5 + 37,5 + 36 = 411$ mil. Kč za tři roky.

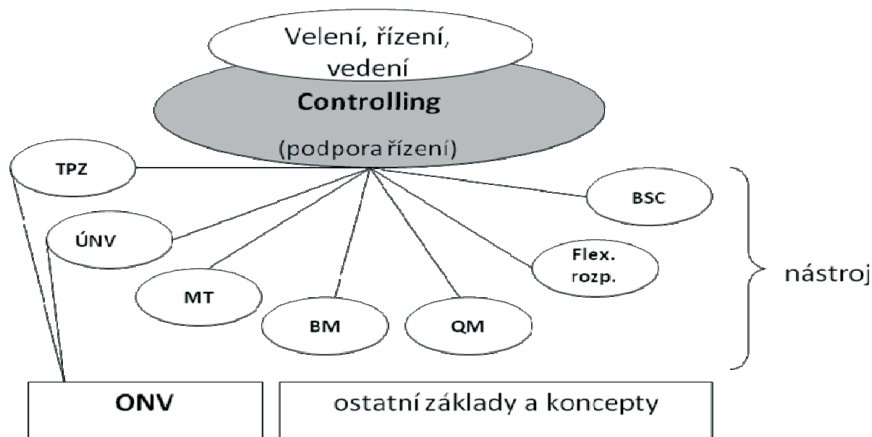
Jestliže funkční controlling nám pomůže uspořít ročně 1 % ročních výdajů z částky 22,2 mld. Kč, tj. cca 222 mil. Kč, potom se výdaje na controlling vrátí již do dvou let jeho rutinního provozu. Ale to jedině za podmínky, že informace z tohoto systému budou využívány v rozhodování velitelů a vedoucích zaměstnanců a budou přinášet úspory. Na této kalkulaci je zřetelné, že controlling není vyhazováním finančních prostředků pouze za podmínky zavedení a správného používání, zejména pro tvorbu strategického rozvoje rezortu jako jeden z ekonomických nástrojů.

Z hlediska splnění minimálních technicko-organizačních a mentálních požadavků dospěli autoři k názoru, že rezort obrany splňuje zatím všechny minimální požadavky na velmi rozdílné úrovni. Strategické rozhodnutí uvedené v BKO týkající se zavedení controllingu, i když je správným rozhodnutím, by tuto skutečnost mělo respektovat a věnovat přípravné fázi mimořádnou pozornost. Rychlost zavedení je důležitá, nicméně není rozhodujícím faktorem. Autoři z těchto důvodů hodnotí termín zavedení controllingu k 1. 1. 2014 za zbytečně ambiciózní, který může ohrozit reálnost celého projektu.

Implementace controllingu v rezortu obrany SRN: případová studie

Ekonomická situace Německa po sjednocení a nespokojenost občanů s úrovní veřejných služeb přinutila politiky řešit otázky řízení veřejných výdajů. [13] Byl přijat „nový model řízení“ (NMR), který se stal základem reformy řízení veřejných výdajů, jejíž součástí bylo zavedení controllingu. Zásadním cílem controllingu ve veřejné správě se stala koordinace a integrace plánování, kontroly a to plánem a kontrolou stanovených opatření určených k dosažení provozní efektivnosti a účinnosti. Controlling měl simulovat důsledky rozhodování včetně požadavků na rozhodovací procesy. Controlling a řízení jsou tak chápány jako rovnocenné vnitřní procesy. Instituce poskytující veřejné služby jsou chápány z pohledu podnikohospodářského. Tento přístup k řízení veřejnoprávních institucí se stal základní premisou zavádění controllingu mající kořeny v německé ekonomické teorii. [14]

Příprava projektu zavádění controllingu byla zahájena v roce 1995. [15] Postupně byla přijímána opatření pro realizaci kroků jednotlivých prvků (např. účetnictví nákladů a výkonů, trvalý program zlepšení, market-testingu a benchmarkingu). Pro realizaci projektů byla přijímána dílčí opatření týkající se legislativního rámce, změna pravomocí a odpovědností ve státní správě včetně úpravy vztahů se soukromým sektorem, vzdělávacích, objasňovacích aktivit, využívání nových informačních technologií (zavedení softwarového produktu „KOLIBRI“ firmy Connet), řízení kvality veřejných služeb, změna postavení státního zaměstnance, jeho odměňování, vzdělávání a řízení. Implementace měla proběhnout do roku 2002, což se nepodařilo, a implementační kroky se prodloužily až do roku 2007. Tedy samotná implementace trvala dvanáct let a v podstatě se přešlo do fází postupného zdokonalování systému a schopností realizátorů. Realizace a vedení programů probíhala pod jednotným vedením výboru státního sekretáře spolkového ministerstva vnitra, který řídil implementaci controllingu pro všechny rezorty.



Legenda: BM – Benchmarking,
QM – Kvalitativní management,
Flex. rozp. – Flexibilní rozpočtování,
BSC – Balanced Scorecard.

ONV – Odpovědnost za náklady a výkony,
ÚNV – Účetnictví nákladů a výkonů,
TPZ – Trvalý program zlepšení,
MT – Market Testing (Směrnice pro
ekonomickou prověrku),

Obr.: Controlling a jeho nástroje u jednotky Bundeswehru (upraveno autory)

Pohled na komplexní cílově orientovaný controlling zavedený v SRN na příkladu Ministerstva obrany SRN je vyjádřen na následujícím obr. [16] Vyplývá z něj, že **nákladový controlling** je jen jednou z částí systému controllingu. Jedná se o controlling vztahující se na celkový systém řízení (plánování, kontrola, personální řízení atd.). Jedná se o koordinaci systému výkonů, řízení a řízení controllingu v jeho institucionální poloze. Jedná se tedy o vyspělou podobu controllingu, která vhodná pro organizaci s vysokou úrovní akceschopného řízení.

Fáze a milníky zavádění controllingu

Zavádění komplexního a soustavně probíhajícího controllingu [17] do veřejného sektoru potažmo do ozbrojených sil zahrnovalo strategický i operativní controlling. V rámci operativního controllingu byl kladen důraz na účetnictví nákladů a výkonů (ÚNV). [18] Při zavádění controllingu do vybrané oblasti veřejného sektoru byla vytvořena právní norma, která projekt podpořila i legislativně, byla tak právně závazná a vynutitelná, aby se předcházelo zbytečnému prodlužování i neúspěch samotného projektu.

V následujícím textu autoři popisují kroky, které bylo třeba učinit při zavádění a provádění operativního controllingu tak, aby byl dostatečně funkční. [19] V první řadě byl zpracován „Plán pro zavádění controllingu do ozbrojených sil“, který v sobě skrýval jak nároky personální, tak i materiální, např. vybavení jednotlivých pracovišť apod. Tento dokument obsahoval harmonogram činností, obsah jednotlivých fází a milníků, které bylo nutno postupně naplnit pro úspěšné zvládnutí zavedení fungujícího controllingu, zodpovědnosti, úkolů a rolí aktérů.

Controlling byl vytvořen jako samostatný nezávislý odbor ministerstva obrany. Byl strukturován na štáb řízení controllingu, controlling u Generální inspekce, controlling ředitelů hlavních oddělení výzbroje, inspekce, ředitelů oddělení a velitelů štábů až po podřízené oblasti do úrovně svazů (ekvivalent praporů). Štáb řízení controllingu má podporovat ministra obrany informacemi pro zajištění akceschopnosti ministerstva, zadávání priorit strategických cílů, pro plánování a kontrolu souvisejících opatření. Mimo jiné pokrývá potřeby údajů vyvolané nejrůznějšími jednáními, produkuje zlepšovací návrhy, iniciuje rozhodování a podporuje jejich prosazování. Ředitel štábu řízení controllingu se stal odpovědným za vrcholný (řídící) controlling. Kromě toho má formulovat nové úkoly pro další koncepční vývoj a implementaci controllingu v rezortu spolkového ministerstva obrany, stanovuje rámcové pokyny (návody, instrukce, rozkazy). K zabezpečování svých úkolů je podporován skrze vedoucí (velitelské) štáby, oddělení a štáby, v jejichž strukturách jsou zahrnuta controllingová pracoviště.

Čtyři fáze projektu zavádění operativního controllingu na základě ÚNV

Celý projekt zavádění controllingu byl rozdělen do čtyř fází, v nichž bylo stanoveno celkem osm milníků, které představovaly doporučený obsah naplnění plánu a kontrolní místa plánu. Plán byl pak přizpůsobován a upřesňován na konkrétní potřeby jednotlivých složek a jednotek a dle plnění stanovených cílů a úkolů. Fáze projektu zavádění controllingu byly strukturovány do čtyř níže uvedených fází:

- Fáze 1: Příprava projektu zavádění controllingu.
- Fáze 2: Uspořádání controllingu, zjišťování základních dat.
- Fáze 3: Zjišťování proměnlivých dat.
- Fáze 4: Ověření a zavedení operativního controllingu.

V každé fázi byly umístěny tzv. **milníky realizace projektu** zavádění operativního controllingu na základě ÚNV:

- Milník 1: Vytváření personálních, materiálních a organizačních předpokladů.
- Milník 2: Počátek zavádění controllingu (ÚNV).
- Milník 3: a) Nastavení struktury ÚNV pro controlling.
b) Zachycení základních (neměnných) dat.
- Milník 4: Nastavení rozhraní pro zaznamenávání proměnlivých dat.
- Milník 5: Instruktaž, zahájení účtování aktivit do ÚNV.
- Milník 6: Příprava, provedení controllingového rozhodného dne.
- Milník 7: Vypracování výkazů, hlášení, sestav a zpráv controllingu z ÚNV.
- Milník 8: Ukončení projektu a přechod do operativního provozu, controllingové rozhodné dny (pravidelná hlášení, zprávy a sestavy).

Na počátku projektu zavádění controllingu v přípravné fázi bylo nutné definovat všechny zainteresované osoby, seznámit je s myšlenkami projektu a připravit podporu pro pomoc při zavádění. Proto se při realizaci projektu začalo přípravnou fází na úrovni celého rezortu MO i na úrovni nákladového střediska (fáze 1). Na úrovni celého

rezortu obrany byly osloveny tzv. vztahné osoby ze všech zainteresovaných oblastí MO a Bundeswehru. Tím se navodila sounáležitost k projektu, což zvýšilo motivaci pro další i nepopulární kroky, které bylo třeba při implementaci controllingu učinit, např. pro důsledné účtování aktivit je nutné sledování využití fondu pracovní doby.

Tato přípravná etapa na úrovni nákladového střediska (NS) obsahovala prvotní rozhovory s vedoucími zaměstnanci, což se stalo předpokladem pro ztotožnění se s projektem a současně tak byla zajištěna podpora nadřízeného prvku. Ten byl s tímto seznámen a následně pak schválil postup implementace v rámci své kompetence. Potom pokračoval výběr, příprava a školení controllingového personálu. Obecné školení personálu ke controllingu probíhalo ještě před jednotlivými fázemi a průběžně pak k jednotlivým fázím. Tato přípravná fáze obsahovala dva milníky:

Přípravná fáze:

Milník 1: Vytváření personálních, materiálních a organizačních předpokladů.

Milník 2: Počátek zavádění controllingu (ÚNV).

Uspořádání nákladového účetnictví, zjišťování základních dat, fáze 2. V této fázi bylo nutno naplnit dva pracovní aspekty:

- (1) Vytvořit strukturu nákladového účetnictví a tu promítnout i do softwarové podpory zpracovávající toto účetnictví, stejně jako zaznamenat neměnné prvky jednotky do zmiňované softwarové podpory. Prvním, pracovním aspektem pro tuto fázi je vytvoření nákladové struktury. Tím se rozumí dělení nákladů dle druhů, místa a nositelů nákladů.
- (2) Druhým pracovním aspektem této fáze bylo zanást pevná neměnná data do softwaru nákladového účetnictví. Základními zdroji těchto dat se stal plán nákladových míst, personální obsazení jednotlivých nákladových míst, jejich infrastruktura a vybavení majetkem (rozloha budov, plochy kanceláří, hal a zabezpečených pozemků, počet personálu na jednotlivých nákladových místech, stroje a zařízení připadající danému nákladovému místu).

Fáze 2 obsahovala dva milníky a to 3. a 4.

Milník 3. byl v následující struktuře:

- Organizace nákladového účetnictví, tj. vytvoření struktury (uspořádání) účetnictví nákladů a výkonů (nákladového / manažerského účetnictví).
- Plán nákladových druhů. Členění nákladových druhů záleží na rozhodnutí, jaké náklady chceme sledovat a řídit.
- Plán nákladových míst. Pro alokaci nákladů bylo rozhodnuto náklady sledovat dle místa vzniku i v rámci nákladového střediska.
- Plán nositelů nákladů, jimiž byly určeny procesy nebo skutečné fyzické osoby jako nositelé nákladů.

Bylo rozhodnuto, jaký typ nákladového účetnictví bude využit, pro která nákladová střediska. Např. pro výcvikovou základnu je vhodnější nákladové účetnictví členit na osoby jako nositele nákladů. V tomto případě je nositelem voják, což odpovídá poslání a plánovaným cílům a úkolům výcvikové základny. Pro mechanizovaný prapor je

vhodnější nákladové účetnictví členit dle procesů, což odpovídá potřebám sledovat plánované úkoly.

Milník 4. obsahoval nastavení rozhraní pro zachycení proměnlivých dat pro zachycení (pořízení, sběr) základních (výchozích) údajů.

Po naplnění druhé fáze následovala třetí fáze Zjišťování proměnlivých dat, v níž byla zaznamenávána proměnná data a účtování aktivit. K tomu se využívalo získávání dat i z jiných databází nejen z účetnictví. Proto bylo nutné splnit cíle k milníku 4. Jednalo se např. o údaje logistiky, jako je spotřeba materiálu, pohonných hmot, apod., dále personální údaje o využití časového fondu pracovníků a jejich přiřazení na aktivity. Bylo nutno zajistit, aby byla zaručena co možná nejrychlejší a korektní výměna dat.

Před začátkem účtování aktivit bylo nezbytné adresně a důkladně připravit každého aktéra tohoto milníku daného nákladového místa. Účtování aktivit a vyhodnocování činností na procesy (nositele nákladů) jako závěrečná část trojrozměrného rozúčtování nákladů je zásadní pro výstup operativního controllingu. Stěžejním úsekem pro ekonomické řízení nákladového místa, nákladových středisek je sledovat efektivnost jejich výkonu.

Po uplynutí několika prvních měsíců, i neúplných, po zahájení účtování aktivit byl spuštěn a vyhodnocen první testovací controllingový rozhodný den. Získané výsledky byly požitý pro přezkoušení, popř. úpravu nastavených kroků (průběhů) a postupů rozúčtování nákladů, pro uspořádání zpětné vazby, pro vývoj výkaznictví (modulu zpráv controllingu) a pro korekturu chyb v softwarovém zpracování.

Při vývoji **controllingového výkaznictví**, tj. jakéhosi modulu definovaných zpráv plynoucích z controllingu bylo bezpodmínečně nutné stanovit:

- obsah výkazů (struktura výkazů s ohledem na strukturu plánu),
- určení intervalu vypracování výkazů (pravidelné, ad hoc)
- výběr vhodných forem vizualizace výkazů,
- určení zpracovatelů a příjemců výkazů,
- stanovení metod analýzy odchylek od plánu,
- dokumentování systému výkaznictví. [20]

Fáze 3 obsahovala milníky 5, 6 a 7, které zahrnovaly následující činnosti:

Milník 5: Instruktaž, zahájení účtování aktivit do ÚNV.

Milník 6: Příprava, provedení controllingového rozhodného dne.

Milník 7: Vypracování výkazů, hlášení, sestav a zpráv controllingu z ÚNV.

Po ukončení zavádění účetnictví nákladů a výkonů do jednotek v předchozích fázích se účetnictví nákladů a výkonů stalo nástrojem operativního controllingu, tj. fáze 4, operativní controlling. Proběhlo na příslušné řídicí úrovni zařazení každého nákladového místa do systému controllingu. Byly zhotoveny a předloženy všechny potřebné nařízené výkazy k ukončení projektu. S využitím metody řízení pomocí cílů (cílově orientovaného plánování), byly stanovené cíle propojeny s účetnictvím nákladů a výkonů. Velitelé získali možnost využívat nové informace pro řízení.

Fáze 4 obsahovala milník 8: UKONČENÍ PROJEKTU, tj. vyhodnocení projektu a přechod do operativního provozu, controllingové rozhodné dny (pravidelná hlášení,

zprávy a sestavy). Po ukončení projektu zavedení controllingu a průběžnému zpřesňování způsobu rozúčtování nákladů a proškolení aktérů včetně velitelů byly vytvořeny předpoklady pro zahájení rutinního provozu a daly se očekávat přínosy controllingu. A to nejen v úsporách finančních prostředků, ale i zefektivnění činnosti daného nákladového střediska.

Závěry a doporučení

Rozvinutý controlling, jako funguje např. na ministerstvu obrany Německa včetně Bundeswehru, vyžaduje kvalitativně odlišný přístup manažerů i výkonných pracovníků k řízení procesů než u té organizace, která o controllingu jen uvažuje, tj. v rezortu obrany ČR včetně ozbrojených sil ČR. Změny myšlení a jednání lidí směřující k hodnotě za peníze podporovaná politickým vedením rezortu, vlády a parlamentu jsou rozhodujícími faktory úspěšnosti controllingu. [21]

Analýzou autoři zjistili, že **Koncepce controllingu v rezortu obrany ČR** je zaměřena na koordinaci podobně jako v rezortu obrany Německa. Její implementace probíhala postupně a trvala téměř dvě desítky let. Nebyla zpochybňována novými vládami. Nicméně v podmínkách ČR, které jsou odlišné od situace v Německu, není reálné uvažovat o implementaci zvolené koncepce controllingu do dvou či tří let, jak je uvedeno v dokumentu *Zavedení controllingu do podmínek rezortu Ministerstva obrany*. [22] Spíše je možno počítat s delším časovým obdobím. Existuje reálné riziko, že nebude dodržena jednotná koncepční linie více ministrů obrany, jejichž průměrná délka vedení rezortu není delší jak dva roky. Tuto skutečnost autoři spolu s nepochopením a nezájmem ze strany vedoucích zaměstnanců rezortu a budoucích aktérů považují za významný faktor neúspěšnosti implementace.

Autoři doporučují implementovat controlling krok za krokem. [23] Vyjít z dosažených minimálních požadavků, postupně zvyšovat jejich úroveň (příprava lidí, zavedení manažerského účetnictví ap.). Tato etapa by neměla být podceněna, protože je stěžejní pro úspěšnou realizaci projektu. Zavedení controllingu do rezortu obrany by mělo být připraveno a řízeno v souladu s požadavky projektového řízení podle patřičných standardů. [24]

Stávající stav postupu zavedení controllingu odpovídá většině předložených doporučení a zkušenostem, zejména co se týká technologické roviny, což lze hodnotit pozitivně. Autoři však upozorňují na podcenění řízení celého projektu, např. neřešení rizik projektu, výše nákladů na zavedení a provoz a v první řadě v prezentaci projektu, objasnění projektu a odborné přípravy a vzdělávání potenciálních aktérů controllingového procesu zejména specialistů logistiky, ekonomické služby, ale i velitelských orgánů a dalších osob.

K omezení působení tohoto vysoce pravděpodobného rizika s významným negativním dopadem na implementaci controllingu bylo přínosné připravit speciální vzdělávací program na základě požadavku SE MO ČR. Autoři navrhuje připravit **jednotný vzdělávací program controllingu**, [25] který by organizovala Univerzita obrany v Brně ve spolupráci s civilními vzdělávacími zařízeními, příslušnými softwarovými firmami (např. Gordic, spol. s r. o., Jihlava). Univerzita obrany v Brně by se mohla stát vůdčím vzdělávacím pracovištěm tohoto programu. Příkladem dobré praxe ji může být Bundesakademie für Wehrverwaltung und Wehrtechnik Mannheim, s níž Univerzita obrany měla do loňského roku smlouvu o spolupráci.

Poznámky a použítá literatura:

- [1] *Bílá kniha o obraně*. Praha: Ministerstvo obrany, 2011. Schváleno usnesením vlády ČR č. 369 ze dne 18. května 2011, s. 158, ISBN 978-80-7278-564-3.
- [2] *Zavedení controllingu do podmínek rezortu Ministerstva obrany*, čj. 129/2013-8201, MO Praha, 2013.
- [3] JIRÁŇOVÁ, B. *Místo a úloha controllingu v systému ekonomického řízení Bundeswehru*. [doktorská dizertační práce]. Univerzita obrany, Brno, 2009.
- [4] ESCHENBACH, R. *Controlling*. Druhé, upravené vydání, Praha: ASPI, 2004, s. 77, ISBN 80-7357-035-1.
- [5] Tamtéž, s. 87.
- [6] Tamtéž, s. 93.
- [7] Tamtéž, s. 130.
- [8] *Slovník controllingu: česko-anglický/anglicko-český*. 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera. Praha: Management Press, s. 34, 2003, ISBN 80-7261-085-6.
- [9] HORVÁTH a kol. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2004. s. 27, ISBN 80-7259-002-2.
- [10] Dostupné na <http://www.statnipokladnacr.cz/> http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/koncepce_roz_fin_kontroly.html.
- [11] ESCHENBACH, R. *Controlling*. Druhé, upravené vydání, Praha: ASPI, 2004, s. 177, ISBN 80-7357-035-1.
- [12] Dostupné na <http://www.mocr.army.cz/finance-a-zakazky/finance-a-zakazky-5145/>.
- [13] KRČ, M. a kol. *Německá vojenská ekonomika*. Brno: Tribun EU, 2011, ISBN 978-80-7399-253-8.
- [14] Paragraf 7 BHO (Bundeshaushaltsordnung) obsahuje, že při sestavování a realizaci státního rozpočtu jsou respektovány principy hospodárnosti a úspornosti. Tyto principy zavazují k ověřování, zda jsou plněny úkoly státu a veřejného sektoru, které slouží hospodářským činnostem, zajišťované nestátními a soukromými subjekty. Pro všechna opatření mající finanční dopad mají být prováděna přiměřená opatření k zajištění hospodárnosti. Ve vhodných případech je dána možnost soukromému poskytovateli, aby dokázal, že realizuje úkoly státu nebo veřejného sektoru stejně dobře nebo lépe. Ve vhodných oblastech je zaváděno účetnictví nákladů a výkonů.
- [15] Na princip hospodárnosti se v německé vojenské ekonomice dají převádět všechny armádní i ekonomické problémy. Princip hospodaření je integrální součástí přijímání vojenských rozhodnutí a měl by se realizovat pomocí ekonomických kalkulací a rozpočtů za následujících podmínek. První podmínka spočívá v institucionálních změnách na úrovni státní organizace. Druhá je založena na využívání zkušeností a metod podnikohospodářských v ozbrojených silách. Třetí podmínka spočívá v uznání, že každé vojenské rozhodnutí je také rozhodnutím ekonomickým.
- [16] JIRÁŇOVÁ, B. *Místo a úloha controllingu v systému ekonomického řízení Bundeswehru*. [dizertační práce]. Brno: Univerzita obrany, 2009.
- [17] Upraveno autory Arbeitshilfe zur Einführung der Kosten und Leistungsrechnung (KLR) als Instrument des Operativen Controlling in Dienststellen der Luftwaffe, 2004.
- [18] ÚNV, tj. účetnictví nákladů a výkonů (KLR – Kosten- und Leistungsrechnung).
- [19] *Bílá kniha o obraně: „V oblasti ekonomického řízení: (mimo jiné) ... Vytvořit systém funkčního controllingu. ...“*, s. 15.
- [20] HORVÁTH a kol. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2004. s. 214, ISBN 80-7259-002-2.
- [21] JIRÁŇOVÁ, B. *Místo a úloha controllingu v systému ekonomického řízení Bundeswehru*. [doktorská dizertační práce]. Univerzita obrany, Brno, 2009.
- [22] *Zavedení controllingu do podmínek rezortu Ministerstva obrany*, čj. 129/2013-8201, Praha: MO, 2013.
- [23] ESCHENBACH, R. *Controlling*. Druhé, upravené vydání, Praha: ASPI, 2004, s. 577, ISBN 80-7357-035-1.
- [24] Např. ČOS 051655 Zásady řízení životního cyklu, ČOS 051615 Sjedené požadavky NATO na jakost pro software během životního cyklu nebo ISO 21500 – Guidance on Project Management.
- [25] JIRÁŇOVÁ, B. Zkušenosti s přípravou controllerů pro Bundeswehr. In *Manažment – teória, výučba a prax 2006*. Vedecko odborná konferencia s medzinárodnou účasťou. Liptovský Mikuláš: Akadémia ozbrojených síl, Slovensko. 2006, s. 195-201, ISBN 978-80-8040-299-0.