

**Oponentní posudek na disertační práci Ing. Mariana Mikloviče,
zpracovanou na téma “Využití hodnotových přístupů
k řízení ve státní správě pomocí metody ABC/M“**

Úvod – aktuálnost zvoleného tématu

Řízení nákladů a přínosů orientované na jejich vztah k aktivitám, činnostem a procesu je tématem relativně novým. Počátek rozsáhlé - a často kontroverzní - diskuse k tomuto způsobu řízení hospodárnosti, ale i účinnosti a efektivnosti, který někteří odborníci označují za revoluci oproti běžným metodám, zatímco jiní v zásadě za tradiční postup hledání příčin vzniku nákladů, jehož důležitost však enormně vzrostla díky změnám v podnikatelském procesu, spadá do druhé poloviny osmdesátých let. Není proto překvapením, že nejen zkušeností s implementací těchto metod v podnikatelském prostředí, ale dokonce i obecných úvah na jejich přednosti a omezení u nás stále ještě není mnoho.

Z tohoto hlediska hodnotím tématické zaměření předkládané disertační práce Ing. Mariana Mikloviče, který se pokusil zhodnotit vývojové tendence v aplikaci tzv. AB metod z hlediska možností jejich aplikace ve státní správě s hlavním zřetelem na využití ve specifických podmínkách Celní správy ČR, jako **prospěšnou a aktuální**.

Cíl práce a zvolené metody zpracování

Základním cílem práce Ing. Mikloviče bylo (viz str. 52) vytvoření funkčního modelu systému řízení nákladů pomocí metody ABC/M, který bude možné aplikovat u státní správy. Ve vazbě na tento základní cíl pak autor vymezil také dílčí cíle:

- navrhnout modelovou aplikaci metody ABC/M pro systém řízení nákladů ve státní správě,
- navrhnout funkční model řízení nákladů pomocí metody ABC/M ve státní správě, a
- navrhovaný model aplikovat ve formě experimentu na vybrané části Celní správy ČR.

V návaznosti na základní a dílčí cíle pak Ing. Miklovič vymezuje výzkumné otázky, „na nichž bude disertační práce postavena“ (str. 53 práce):

- Můžeme definovat podmínky hospodárnosti pro organizace ve státní správě?
- Jaké jsou možnosti pro určení měřítek hospodárnosti pro organizace ve státní správě?
- Je možné určit měřítko pro řízení hospodárnosti ve státní správě?
- Je možné výkonnost organizací státní správy řídit prostřednictvím metody ABC/M – přiřazování nákladů k jednotlivým činnostem?
- Je možné koncipovat a navrhnout metodiku aplikace vhodných měřítek ABC/M v podmínkách státní správy ČR?
- Bude možné použít model řízení nákladů pomocí Metody ABC/M v podmínkách státní správy?

Formulace těchto otázek, jejichž odpovědi v obdobných pracích zpravidla slouží jako prostředky, které umožňují dosažení cílů práce, však podle mého názoru není zcela v souladu s výše uvedenými cíli; negativní odpověď na zde uvedené otázky by totiž nutně vedla k závěru, že cíle práce není možno splnit.

Základní **metody** dosažení výše uvedených cílů jsou v práci uvedeny na str. 55 - 56. Autor výslovně hovoří o aplikaci kvantitativních metod, kvalitativních datech (spíše rozhovoru na bázi otevřených odpovědí), kritické rešerši dostupných informačních zdrojů, dotazníkovém šetření, analýze a syntéze a analýze dokumentů, která zahrnuje „všechny dostupné dokumenty (včetně literární rešerše)“.

Výčet uvedených metod je korektní; všechny uvedené metody autor v práci aplikuje. Jejich paralelní řazení, u některých metod se překrývající, však postrádá vzájemnou provázanost, jakož i vazby na výše uvedené cíle. Uplatněným metodám tak nedominoval systémový přístup. To se následně projevuje i tím, že práce nepůsobí příliš kompaktně, co se týče základních logických vazeb „cíle práce - prostředky jejich dosažení - aplikované metody – závěry aplikovatelné pro Celní správu – možnosti zobecnění pro organizace státní správy“. Tuto skutečnost potvrzuje i jednostránkový závěr práce (str. 122), který má spíše charakter doslovu než syntetizující kapitoly, zdůrazňující synergické efekty zkoumání.

Přes uvedené náměty však lze konstatovat, že **cíl**, který si autor práce vytkl, je **zaměřen na rozpoznání nových poznatků** v analyzované oblasti, a Ing. Miklovič zvolil pro jeho dosažení **adekvátní prostředky a metody**.

Způsob zpracování práce

Také způsob, jakým autor práci strukturoval a zpracoval, má podle mého názoru řadu rezerv. Tou základní je zejména skutečnost, že struktura práce nenavazuje na hierarchii výše uvedených cílů. Po velice stručné, cca stránkové kapitole „Analýza současného stavu řízení nákladů ve státní správě“ (která je již z cca 40 % věnovaná Celní správě ČR) je dalších cca padesát stran věnováno výhradně otázkám aplikace ABC/M v Celní správě; teprve návazných cca sedm stran je věnováno - značně obecným – úvahám o aplikaci metodiky ABC ve státní správě.

V tomto smyslu se domnívám, že práce měla nejen jiným způsobem hierarchizovat cíle, ale také nést jiný název. Jejím základním cílem bylo navrhnout způsob využití metody ABC/M v podmínkách Celní správy ČR a poté – doplňkově a jen ve značné míře obecnosti – naznačit, které z podmínek a předpokladů aplikace metody v Celní správě lze využít i v širších souvislostech řízení organizací státní správy. Daný způsob řazení tak vyvolává i otázku, zda se autorovi podařilo naplnit první dva cíle práce – a to i přesto, že specifikace podmínek a předpokladů implementace metody ABC/M v podmínkách Celní správy ČR je zpracována poctivě a se znalostí problematiky.

Diskusní je i formulace otázek dotazníkového šetření, kterému autor věnuje cca dvacet stran textu. Ani jedna z otázek pokládaných pracovníkům managementu Celní správy ČR totiž bezprostředně nenavazuje ani na cíle práce ani na výzkumné otázky do té míry, aby z nich bylo možné odvodit závěry, které by se o výsledky průzkumu mohly opřít. Ani nejobecnější závěr, který autor činí ze statistického zpracování získaných údajů „Lineární závislost ... potvrzuje silný předpoklad pro potřebu změny řízení nákladů, **které může mít podobu metody ABC/M** (str. 84 práce) z odpovědí manažerů nevyplývá.

Autor vychází při zpracování zvoleného tématu ze značného rozsahu literárních pramenů, jejichž šíře, variabilita přístupů a koneckonců i teritorium a doba vzniku reflektuje stavební kameny a vývoj hodnocené problematiky. Je jen škodou – a snad i inspirací pro autora do budoucí práce – že Ing. Miklovič při využití převzatých myšlenek vycházel spíše ze snahy zdůraznit jednotu a myšlenkový soulad různých autorů a škol k řešené problematice; přístup k aplikaci metod řízení nákladů ve vztahu k aktivitám je tak podle mého názoru prezentován až příliš nerozporně, pokud uvážíme řadu momentů, v nichž se přístupy různých autorů liší. Práce také nevyužívá citace – přesnější odkazy na myšlenky, převzaté z děl jiných autorů.

Autor práce je sice velice korektní při uvádění zdrojů převzatých myšlenek; jejich interpretace však v některých případech nepostihuje podstatu, kterou chtěl autor citovaného textu zdůraznit (viz např. odvolávky na Král (2002), str. 16, 19 a 21). Snaha o nerozpornou podporu názorů odvolávkami na autority, s nimiž Ing. Miklovič souhlasí, má pak také tu nevýhodu, že autor do obecné diskuse k rozvoji ABC/M výslovně nepřispívá svými názory a stanovisky.

Jako problematický hodnotím vstup do současného stavu řešené problematiky, který je koncipován jako elementární úvod do problematiky obsahového vymezení nákladů a jejich členění. Podle mého názoru jsou tyto úvahy relativně vzdálené významně složitějším otázkám implementace ABC/M, jednak se v nich autor dopouští řady nepřesností, resp. stanovisek, která jsou přinejmenším diskutní: těmi jsou např. tvrzení, že „režijní náklady můžeme klasifikovat rovněž jako náklady, které nelze přímo přiřadit na výkon“ (str. 15), že „výrobní režie obsahuje náklady na výzkum a vývoj“ (str. 15), že „určením finančního účetnictví je minimalizace daní“ (str. 23) a další.

Kvalita práce je bohužel negativně ovlivněna také nepříliš vysokou formulační, jazykovou a stylistickou úrovní práce s množstvím překlepů a pravopisných chyb včetně „hrubek“. Tato skutečnost je zcela zřejmá již z abstraktu, v němž je na necelých 16 řádcích textu pět chyb v interpunkci a jedna hrubá chyba.

Přes všechny uvedené výhrady se však domnívám, že část textu, uvedeného na str. 120 – 121, korektní je: autorovi se podařilo v zásadě naplnit dílčí přínosy, uvedené v kapitole 7.1.1 – byť nikoliv v celém prostředí státní správy, ale v podmínkách Celní správy ČR; s pozitivním nadhledem lze též konstatovat, že autor realizoval (byť spíše v úrovni ideové než prováděcí) i další přínosy, uvedené na str. 121 pod názvem kapitoly „Praktický přínos práce“. Je znovu škoda, že ani v této relativně podstatné části práce si autor „neodpustil“ hrubou chybu.

Co se týče mého vyjádření k publikační činnosti Ing. Mikloviče, je rozhodně nadstandardní její rozsah. S ohledem na to, že jsem – kromě posuzované práce a jejího autoreferátu – další práce neměl k dispozici, nemohu se k jejich obsahové úrovni vyjádřit.

Celkový závěr

Práce je podle mého názoru na samé hranici požadavků, které jsou kladeny na doktorské disertační práce – nikoliv však za ní. Z tohoto důvodu práci doporučuji k obhajobě a – za předpokladu kompetentního vyjádření k námětům, uvedeným v posudku – i pozitivnímu hodnocení.

Praha dne 30. listopadu 2012



prof. Ing. Bohumil Král, CSc.

vedoucí Katedry manažerského účetnictví

Fakulta financí a účetnictví

Vysoká škola ekonomická v Praze