

DISERTAČNÍ PRÁCE

**Využití vybraných nástrojů nákladového
controllingu s vazbou k finančnímu controllingu ve
veřejném sektoru se zaměřením na veřejné vysoké
školy**

**Using of selected cost controlling tools in relation to financial
controlling in public sector with focus on public universities**

Autor: **Ing. Lenka Výstupová**

Studijní program: **Hospodářská politika a správa**

Studijní obor: **6202V010 Finance**

Školitel: **doc. Ing. Roman Zámečník, Ph.D.**

Zlín, duben 2020

© Ing. Lenka Výstupová

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně v edici Disertační práce 2020.

Klíčová slova: nákladový controlling, Activity Based Costing, plné náklady, nepřímé náklady, finanční controlling, vícezdrojové financování, veřejné vysoké školy

Key words: cost controlling, Activity Based Costing, full cost, indirect cost, financial controlling, multi-source financing, public universities

Práce je dostupná v Knihovně UTB ve Zlíně.

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych ráda poděkovala všem, kteří mi poskytli cenné připomínky, rady a návrhy a tím tak přispěli k vypracování této disertační práce.

Zejména bych chtěla poděkovat svému školiteli doc. ing. Romanu Zámečníkovi, Ph.D. za jeho trpělivost, čas, který mi věnoval při konzultacích, dále za odborné rady a praktické připomínky, a to i během celé doby doktorského studia.

Chtěla bych poděkovat také ostatním akademickým pracovníkům Fakulty managementu a ekonomiky UTB ve Zlíně, se kterými jsem se mohla v době studia podílet na řešení výzkumných projektů, pracovníkům, kteří mi taktéž poskytli cenné rady a připomínky v oblasti zaměření mé disertační práce.

Zvláštní poděkování patří také mé rodině, a to především manželovi, dětem Rostíkovi a Zuzance, za jejich velkou trpělivost a podporu.

ABSTRAKT

Disertační práce se zabývá výzkumem v oblasti využívání vybraných nástrojů nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu se zohledněním vícezdrojového financování na veřejných vysokých školách. Z pohledu řízení financí a nákladů vysokých škol, je uvedené téma aktuální a potřebné, neboť oblast terciálního vzdělávání prochází v posledních letech výraznými reformami a veřejné vysoké školy musí na tyto změny umět pružně reagovat a konat správná finanční strategická rozhodnutí, pro která je důležité efektivní využití vybraných nástrojů nákladového a následně finančního controllingu.

Proto je výzkum v rámci hlavního cíle nejprve zaměřen na zmapování využívání vybraných nástrojů nákladového controllingu, a to především kalkulací a s tím související způsoby přiřazování nákladů a následně definování určitého efektivního přístupu k využívání uvedených nástrojů nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování na veřejných vysokých školách, což je i hlavním cílem disertační práce.

Výzkum však poukazuje i na složitosti a problémové oblasti při přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity veřejné vysoké školy. Jednak jsou k alokaci využívány tradiční kalkulační metody, které dostatečně nepostihují vazbu nákladů k aktivitám veřejné vysoké školy, a dále je důležitým zjištěním existence potřeby rozlišení znalosti plných nákladů a způsobilých plných nákladů, a to vždy při zohlednění příčinných vazeb k aktivitám i zdrojům financování veřejné vysoké školy. Pozornost výzkumu se tak zaměřuje na možnosti využití metody Activity Based Costing v interních metodikách alokace nákladů zohledňující terminologii veřejných vysokých škol a zdroje financování. Na tuto část pak navazuje navržení efektivního přístupu k alokaci nákladů na jednotlivé aktivity veřejné vysoké školy při zohlednění příčinné souvislosti a současně přiřazení zdrojů financování. V návaznosti na navržený přístup k řízení nákladů pak může být efektivně využito mimo jiné i vybraných nástrojů finančního controllingu.

Při výzkumné činnosti musí být využito více rozdílných výzkumných metod, tzv. triangulace, neboť počet objektů výzkumu, kterým jsou zejména české veřejné vysoké školy, je příliš malý a pouhé statistické vyhodnocení by tak bylo nevýznamné.

ABSTRACT

Doctoral thesis is concerning with the research in the area of using selected tools of cost controlling in relation to financial controlling with respect to multi-source financing at public universities. From the point of view of financial and cost management of public universities, this topic is current and necessary as the area of tertiary education has undergone significant reforms in recent years and public universities had to be able to react flexibly and to make the right financial strategic decision for which it is important to use selected tools of cost and subsequently financial controlling more effectively.

Therefore the main objective of the research is focused first of all on the mapping the use of selected cost controlling tools, especially costing and related ways of cost allocation and then defining a certain effective approach to using these cost controlling tools with respect to relation to financial controlling taking into account multi-source financing at public universities which is also the main goal of the dissertation.

However, the research also shows the complexity and problem areas in allocating the costs to individual activities of public universities. On the one hand, traditional costing methods are used to allocate costs that do not adequately reflect the link between costs and activities of public universities and the important finding of the necessity to differentiate between full cost and eligible full cost, always taking into account causal links to activities but also to sources of financing funding of public universities. Research focuses the attention on the possibility of using of Activity Based Costing in internal cost allocation methodologies with respect to terminology of public universities and funding sources. This part is followed by the proposal of an effective approach to the allocation of the costs for individual activities of public universities, taking into account the causal link and sources of financing. On the basis of them it can be effectively used among others also selected instruments of financial controlling.

Several different research methods called triangulation have to be used in research activities, as the number of research objects, which are mainly Czech public universities, is too small and a mere statistical evaluation would be insignificant.

OBSAH

SEZNAM TABULEK.....	9
SEZNAM OBRÁZKŮ	10
SEZNAM PŘÍLOH	12
SEZNAM ZKRATEK.....	13
ÚVOD.....	15
1. SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY	19
1.1 Terminologie zohledňující specifika VVŠ.....	19
1.2 Veřejné vysoké školy	22
1.3 Veřejný vs. neziskový vs. soukromý sektor.....	26
1.4 Vnímání a význam controllingu.....	29
1.4.1 Jazykové oblasti controllingu.....	31
1.4.2 Přístupy ke controllingu	32
1.5 Finanční a manažerské účetnictví	34
1.6 Nákladový controlling.....	37
1.6.1 Kalkulace.....	41
1.6.2 Kalkulační vzorec.....	42
1.6.3 Kalkulační metody	43
1.6.4 Přístup k měření výkonnosti a stanovení rozvrhové základny na VVŠ.....	53
1.6.5 Řízení nákladů s vazbou na výnosy	56
1.6.6 Rozpočty.....	62
1.6.7 Manažerské chyby při řízení nákladů	63
1.7 Finanční controlling a vztah k nákladovému controllingu	64
1.8 Controlling na VVŠ.....	66
1.9 Shrnutí teoretických východisek práce	70
2. CÍLE A VĚDECKÉ OTÁZKY DISERTAČNÍ PRÁCE.....	72
2.1 Cíle a vědecké otázky disertační práce	72
2.2 Cíle a vědecké otázky disertační práce z pohledu přínosů pro teorii, výzkum a praxi	74
3. METODY A POSTUPY PŘI ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE.....	75

3.1	Zvolené vědeckovýzkumné metody zpracování	75
3.2	Postup zpracování disertační práce.....	78
4.	HLAVNÍ VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE	80
4.1	Přehled a metodologie výzkumu	82
4.2	Dílčí výsledky výzkumu vyhodnocení způsobu a úrovně přiřazování nákladů aktivitám a vlivu podmínek čerpání zdrojů na VVŠ	84
4.2.1	Struktura nákladů a finančních zdrojů VVŠ- Analýza hospodaření českých VVŠ	84
4.2.2	Kalkulace nákladů na českých a zahraničních VVŠ	89
4.2.3	Kalkulace – „metodika plných nákladů“	89
4.2.4	Výzkum zaměřený na „metodiku plných nákladů“ na zahraničních VVŠ	91
4.2.5	Vliv uplatnění metodiky plných nákladů zahraničních VVŠ na české VVŠ	106
4.2.6	Shrnutí výsledků výzkumu k vyhodnocení způsobu a úrovně přiřazování nákladů aktivitám a vlivu podmínek čerpání zdrojů na VVŠ	115
4.3	Dílčí výsledky výzkumu vyhodnocení přiřazování nákladů aktivitám ve srovnání za veřejný a soukromý sektor.....	117
4.3.1	Kalkulační metody v soukromém a veřejném sektoru	117
4.3.2	Shrnutí výsledků výzkumu k vyhodnocení přiřazování nákladů aktivitám ve srovnání za veřejný a soukromý sektor	125
4.4	Dílčí výsledky výzkumu vykonavatele rozhodnutí, bariéry zavedení efektivního přístupu a vliv času na řízení nákladů	126
4.4.1	Vykonavatel rozhodnutí aneb procesní zodpovědnost za zavedení evidence a přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity	126
4.4.2	Překážky bránící aplikaci efektivního přístupu k řízení nákladů na českých a zahraničních VVŠ	128
4.4.3	Vliv rozdílného období trvání aktivity, kalendářního a akademického roku na nástroje nákladového controllingu	130
4.4.4	Shrnutí výsledků výzkumu k vykonavateli rozhodnutí, bariérám zavedení efektivního přístupu a vlivu času na řízení nákladů..	131
4.5	Hlavní výsledky výzkumu vč. identifikace efektivního přístupu k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu.....	132

4.5.1	Vymezení podmínek pro zajištění efektivního přístupu k řízení nákladů vícezdrojového financování na VVŠ.....	133
4.5.2	Identifikace efektivního přístupu k řízení nákladů při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ	139
4.5.3	Identifikace efektivního přístupu k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ.....	143
4.6	Diskuse k výsledkům výzkumu	151
5.	PŘÍNOS DISERTAČNÍ PRÁCE PRO VĚDU A PRAXI.....	153
5.1	Přínosy práce pro vědu.....	153
5.2	Přínosy práce pro praxi	154
5.3	Přínosy práce pro vzdělávací a výzkumnou činnost fakulty.....	154
6.	NÁSTIN DALŠÍHO POKRAČOVÁNÍ PRÁCE	155
	ZÁVĚR.....	156
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	159
	PUBLIKAČNÍ AKTIVITY AUTORA.....	169
	ODBORNÝ ŽIVOTOPIS AUTORA.....	170

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1.1 Představitelé veřejného a neziskového sektoru	28
Tabulka 1.2 Srovnání terminologie ABC a metodik alokace nákladů VVŠ	48
Tabulka 4.1 Vzorová ukázka principu alokace pracovníků času dle příjmů pracoviště	101
Tabulka 4.2 Srovnání základních principů metodik plných nákladů na zahraničních VVŠ	105
Tabulka 4.3 Seznam projektů OP VK zaměřených na implementaci metodiky FC na vysokých školách	108
Tabulka 4.4 Statistické vyhodnocení k otázce 1	118
Tabulka 4.5 Statistické vyhodnocení k otázce 2	119
Tabulka 4.6 Statistické vyhodnocení k otázce 3	119
Tabulka 4.7 Statistické vyhodnocení k otázce 4	120
Tabulka 4.8 Statistické vyhodnocení k otázce 5	120
Tabulka 4.9 Statistické vyhodnocení k otázce 6	120
Tabulka 4.10 Základní popisné vyhodnocení k otázce 7	121
Tabulka 4.11 Statistické vyhodnocení k otázce 7	121
Tabulka 4.12 Doplnující vyhodnocení k otázce 7	121
Tabulka 4.13 Statistické vyhodnocení k otázce 8	122
Tabulka 4.14 Statistické vyhodnocení k otázce 9	122
Tabulka 4.15 Statistické vyhodnocení k otázce 10	123
Tabulka 4.16 Výsledky logistické regrese z vybraných otázek	123
Tabulka 4.17 Výsledky logistické regrese z vybraných otázek	124
Tabulka 4.18 Výsledky logistické regrese z vybraných otázek	125
Tabulka 4.19 Vzorová maticově orientovaná kalkulace nákladů a výnosů na jednotlivou aktivitu	138
Tabulka 4.20 Vzorová struktura rozpočtu projektu	144
Tabulka 4.21 Vzorová struktura rozpočtu projektu	145
Tabulka 4.22 Vzorová struktura rozpočtu projektu - upřesnění za rok x	145
Tabulka 4.23 Vzorová struktura rozpočtu projektu – upřesnění za rok x+1	146
Tabulka 4.24 Vzorová struktura rozpočtu projektu – upřesnění za všechny roky řešení	146

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1.1: Ilustrativní zobrazení vazeb organizační struktury VVŠ	24
Obr. 1.2: Vztah zdrojů VVŠ	26
Obr. 1.3: Koloběh řízení	30
Obr. 1.4: Vazby dílčích plánů.....	33
Obr. 1.5: Vztah operativního a strategického controllingu	34
Obr. 1.6: Využití účetních informací pro finanční řízení a manažerské účetnictví v praxi různorodých organizací ČR.....	36
Obr. 1.7: Vztah nákladového, finančního controllingu a manažerského účetnictví.....	37
Obr. 1.8: Část vztahu kalkulačního členění nákladů.....	40
Obr. 1.9: Tok nákladů v ABC systému	46
Obr. 1.10: Ilustrační tok nákladů a jejich přerozdělení na VVŠ s využitím metody ABC	47
Obr. 1.11: Vztah finančního a manažerského účetnictví	50
Obr. 1.12: Přehled zdrojů VVŠ	56
Obr. 1.13: Model plného a částečného kofinancování	57
Obr. 1.14: Skladba nákladů na činnost.....	62
Obr. 3.1: Zobrazení postupu zpracování disertační práce	79
Obr. 4.1: Skladba nákladů na českých VVŠ v roce 2008	85
Obr. 4.2: Srovnání personální struktury VVŠ za roky 2008 a 2018	86
Obr. 4.3: Podíl variabilních a fixních nákladů VVŠ v roce 2008	88
Obr. 4.4: Struktura zdrojů evropských VVŠ	91
Obr. 4.5: Schéma přerozdělení nákladů dle metodiky TRAC na Univerzity College London	96
Obr. 4.6: Princip realokace nákladů v systému UNIKAN	103
Obr. 4.7: Příklad A metodiky FC dle Přílohy č. 10 OP VaVpI	113
Obr. 4.8: Příklad B metodiky FC dle Přílohy č. 10 OP VaVpI.....	114
Obr. 4.9: Vztah důvodů pro implementaci metodiky FC	127
Obr. 4.10: Financování zavádění metodiky plných nákladů.....	128
Obr. 4.11: Překážky v implementaci metodiky plných nákladů VVŠ	128
Obr. 4.12: Úrovně servisních nákladů dle organizační struktury VVŠ.....	135

Obr. 4.13: Vztah nepřímých nákladů VVŠ vztahující se k jednotlivým činnostem	139
Obr. 4.14: Efektivní přístup k alokaci nepřímých nákladů na VVŠ s využitím metody ABC.....	142

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA I	Aktuální přehled vědeckých studií zabývajících se danou problematikou
PŘÍLOHA II	Dotazník k projektu RVO
PŘÍLOHA III	Dotazník VVŠ
PŘÍLOHA IV	MŠMT Výkaz zisků a ztrát
PŘÍLOHA V	MŠMT Veřejné zdroje financování VVŠ: prostředky poskytnuté a prostředky použité
PŘÍLOHA VI	Závěry a doporučení z konference: Budoucnost „full cost modelu“ ve výzkumu v ČR

SEZNAM ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
a. s.	Akciová společnost
AMU	Akademie múzických umění v Praze
AVU	Akademie výtvarných umění v Praze
CVUT	České vysoké učení technické v Praze
ČZU	Česká zemědělská univerzita v Praze
EUA	Evropská asociace univerzit
FC	Full cost
FIS-SOFIA	Centrální finanční informační systém pro VVŠ SR
FMIS	Financial management Information System
FP 7	Frame Program 7
FTE	Full Time Equivalent
h	hodiny
IS SAP	Information system Systems Applications and Products in Data Processing
IS STAG	Informační systém studijní agentury
IT	Informační technologie
JAMU	Janáčkova akademie múzických umění v Brně
JU	Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Kč	Koruna česká
m ²	Metry čtvereční
MENDELU	Mendelova univerzita v Brně
MŠMT	Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy
MŠVVaŠ SR	Ministerstvo školství, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky
MU	Masarykova univerzita
MY MCS	Building maintenance software at Ghent University
o. p. s.	Obecně prospěšná společnost
OASIS	Education and Student Administration System at Ghent University
OPVK	operační program vzdělávání pro konkurenceschopnost
OU	Ostravská univerzita
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
SK	Skupina aktivit
SU	Slezská univerzita v Opavě
SS	Soukromý sektor

TAČR	Technologická agentura České republiky
TC AV ČR	Technologického centra Akademie věd ČR
TDABC	Time-driven activity based costing
TRAC	Transparent Approach to Costing
TUL	Technická univerzita v Liberci
UCL	University London College
UHK	Univerzita Hradec Králové
UJEP	Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem
UK	Univerzita Karlova
UMPRUM	Vysoká škola uměleckoprůmyslová v Praze
UNIKAN	Univerzální kalkulace nákladů
UP	Univerzita Palackého v Olomouci
UPa	Univerzita Pardubice
UTB	Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
VaVaI	Věda, výzkum a inovace
VFU	Veterinární a farmaceutická univerzita Brno
VS	Veřejný sektor
VŠ	Vysoké školy (vč. vedení, managementu řízení)
VŠB-TUO	Vysoká škola Báňská-Technická univerzita Ostrava
VŠE	Vysoká škola ekonomická v Praze
VŠCHT	Vysoká škola chemicko-technologická v Praze
VŠPJ/VŠP	Vysoká škola polytechnická Jihlava
VŠTE	Vysoká škola technická a ekonomická v českých Budějovicích
VUT	Vysoké učení technické v Brně
VVŠ	Veřejné vysoké školy (vč. vedení, managementu řízení)
ZCU	Západočeská univerzita v Plzni

ÚVOD

V rámci finančního řízení organizace se lze setkat s předsudkem, že nákladový a finanční controlling jsou z hlediska vedení organizace nutné jen u těch organizací, které působí v soukromém sektoru. Z uvedeného vychází i Stejskalová et al. (2006, s. 26), kde uvádí, že manažeři neziskových organizací *„nemusí věnovat maximum svého úsilí na umístění své služby na trh jako podnikatelské subjekty. Nevýdělečné organizace jsou zřizovány v případě, že existuje na trhu potřeba určité služby, která je hrazena zcela nebo částečně z veřejných prostředků“*. Dále uvádí, že u neziskových organizací včetně veřejných vysokých škol (dále i VVŠ) *„odpadá starost o kalkulaci ceny“*, pokud je *„hlavním zdrojem financování nákladů“* přiděl finančních prostředků, například z veřejných zdrojů financování (dále jen zdrojů). *„Management těchto organizací se může věnovat pouze tomu, aby přidělené finanční prostředky na realizaci výroby nebo služeb využil co nejhospodárněji“*, přičemž u těchto organizací bývají rozpočtovány *„maximálně dvě limitující položky, a to mzdy a výdaje na nákup dlouhodobého majetku“*. (Stejskalová et al., 2006, s. 26, 27) Ačkoli se pak literární zdroj věnuje podpoře zavedení kvalitního rozpočtování organizací veřejného i nestátního neziskového sektoru, potvrzuje, že opravdu existuje určitá představa, že organizace veřejného i nestátního neziskového sektoru nemusí sledovat a vyhodnocovat výši nákladů vztahujících se k jednotlivým výkonům, zejména pokud jsou peněžní prostředky těmto organizacím přidělovány na finanční rok určitými kapitolami státního rozpočtu, a tudíž se finanční stabilita těchto organizací bere za samozřejmost. To také potvrzuje Matyáš a Stránský (2010, s. 122), kteří uvádějí, že *„špatné ekonomické řízení hospodářské činnosti organizace“* je jedno z finančních rizik, které u organizací veřejného a nestátního neziskového sektoru může nastat a na které si třeba dát pozor.

Skutečnost, že VVŠ v České republice ale i v zahraničí, nepřirážují plné náklady k jednotlivým aktivitám (uvedeno v terminologii VVŠ a používané ve významu výkony) a že se nevěnují kalkulacím svých aktivit hrazených zejména z veřejných zdrojů založených na příčinných souvislostech, potvrzuje i publikace Evropská asociace univerzit (2008), která upozorňuje na důležitost znalosti plných nákladů na jednotlivé aktivity pro potřeby dosažení finanční udržitelnosti VVŠ. Další materiál Evropské asociace univerzit (dále EUA) upozorňuje na skutečnost, že *„je stále důležitější znát plné náklady na jednotlivé aktivity“* a že *„metodiky plných nákladů se stávají nezbytným nástrojem moderního řízení univerzity“* (EUA, 2013, s. 10), kdy je v důsledku limitovaných veřejných rozpočtů kladen čím dál větší tlak na transparentnost financování výuky a výzkumu, což ve svém důsledku ohrožuje finanční udržitelnost evropských VVŠ. Potvrzuje to i mimo jiné publikace EUA (2020, s. 11), jež uvádí, že v České republice se politická rozprava v letech 2008 - 2019 stále točí *„kolem možných změn ve financování výzkumu i výuky“*, kdy jsou na VVŠ kladeny stále vyšší

nároky na zajištění transparentnosti čerpání veřejných zdrojů. Problematika přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity a zajištění transparentního financování navazuje na výzkum EUA a i nyní je to téma, které je stále aktuální, a to jak na národní úrovni, tj. České republiky, tak i nadnárodní, tj. na úrovni evropských vysokých škol. Uvedené potvrzuje i výzva Ministerstva školství, vědy, výskumu a športu Slovenskej republiky na podporu zavedení systému kalkulace plných nákladů na veřejných vysokých školách v letech 2017 až 2019.

Je tak možné říci, že pokud organizace veřejného sektoru, a to zejména VVŠ, neznají své plné náklady na své jednotlivé aktivity (dle v terminologii VVŠ), mohou si tím způsobit silnou finanční destabilizaci.

Má-li finanční řízení organizace veřejného sektoru a zejména pak VVŠ probíhat efektivně (EUA, 2008; Wagner, 2010; Hammer, 2011; EUA 2013; EUA, 2020), je nezbytné věnovat pozornost řízení nákladů a výnosů, tj. podkladům získaným v důsledku využití zejména nástrojů nákladového controllingu, jako jsou i rozpočty a kalkulace využívající různé kalkulační metody. Z teorie víme, že kalkulační metody se v čase vyvíjejí, že v minulosti používané, tzv. tradiční kalkulační metody již neposkytují dostatečně kvalitní informace pro rozhodování a ovlivňují tak ve svém důsledku i efektivitu z využívání dalších vybraných nástrojů, mimo jiné i finančního controllingu, např. finančního plánování zdrojů a cash flow (Lang, 2005; Popesko et al., 2016). VVŠ jako součást organizací veřejného sektoru, si tak uvědomují, že je potřeba změnit přístup ke kalkulačním metodám, že je potřeba zohlednit tzv. moderní metody řízení nákladů, a tím i aplikovat nový přístup k nákladovému řízení z důvodu efektivitu, kterou tyto tzv. moderní metody řízení nákladů přinášejí (Hammer, 2011; Stouthuysen et al., 2013; Mortaji et al., 2015; Khadem et al., 2016; Sánchez et al., 2019; Kissa et al., 2019; Ribadeneira et al., 2019; Valdivieso-Donoso et al., 2020). Současně je třeba dodat, že se VVŠ včetně českých prozatím nedaří tyto nové přístupy v praxi aplikovat (Hammer, 2011; EUA, 2013; Khadem et al., 2016). Jaké kalkulace a na jaké úrovni, jaké další vybrané nástroje, zejména nákladového a finančního controllingu mohou VVŠ, jako jeden z představitelů veřejného sektoru, ke svému finančnímu řízení využívat a jaké využívají? Má na efektivnost daného nástroje vliv i faktor času, tj. rozdíl začátku a trvání kalendářního a akademického roku, či období trvání aktivity (výkonu) jako je například období řešení projektu? Tyto a další otázky budou pro potřeby VVŠ řešeny v rámci této disertační práce.

Literatury, která by uceleně řešila finanční řízení nebo nákladový či finanční controlling a zohledňovala specifika vícezdrojového financování ve veřejném sektoru a zejména pak na VVŠ je velmi málo. Pokud se navíc ještě zaměříme na obecnou metodiku kalkulací nákladů na VVŠ se zohledněním podmínek čerpání finančních zdrojů, tak se rozsah dostupné literatury pojednávající o této problematice a její aplikaci dále zužuje. Uvedenému tématu pro veřejný sektor se tak alespoň částečně věnují například Cretu et al. (2010), Slavici et al. (2011), Stouthuysen et al. (2014) a Simmonds et al. (2019), a za oblast financování VVŠ

je možné uvést Lowry (2001), Tandberg (2010), Parson et al. (2014), Khadem et al. (2016) a Hunt et al. (2019). Nepomohla ani skutečnost, že se v posledních deseti letech většina VVŠ stále více zajímá i o tzv. moderní metody řízení nákladů jako nástroje nákladového controllingu, což potvrzují i konference pořádané mimo jiné EUA, MŠMT a TC AV ČR a konané k tématu zavádění metodik plných nákladů. I přes uvedené iniciativy stále chybějí literární zdroje, které by se zaměřily současně na vícezdrojové financování a možná úskalí, nebo by byly vodítkem ve smyslu co neopomenout při využívání nástrojů nákladového controllingu na VVŠ, či řešily obecně řízení nákladů na VVŠ zejména vzhledem k novým poznatkům k zavádění metodiky plných nákladů na VVŠ. Literární prameny na toto téma jsou tak často zaměřeny na konkrétní případovou studii na vybrané VVŠ, či oddělení, jako například IT oddělení, knihovna a podobně (Kissa et al., 2019; Ribadeneira et al., 2019). Pokud je publikace obecnějšího rázu, jen výjimečně zohledňuje vícezdrojové financování. Což dokládá i přehled uvedený v příloze 1, Aktuální přehled vědeckých studií zabývajících se danou problematikou.

Nicméně zavádění metodiky plných nákladů je aktuální i na VŠ mimo Evropu či na soukromých VŠ. (Berry, 2014; Lau et al., 2014; Jaafar et al., 2017; Lestari et al., 2018)

Aplikace tzv. moderních kalkulačních metod uplatňovaných v rámci nákladového controllingu je tak pro VVŠ stále spojena s řadou překážek. Tyto překážky mohou být dány i specifiky VVŠ včetně terminologie, kterou VVŠ používají zejména v případě metodik plných nákladů. Na problém s terminologií upozorňuje i EUA ve své zprávě (2008). Například pojem aktivity v terminologii metodik plných nákladů VVŠ a tím i v této disertační práci představuje výkony, činnosti, zakázky, projekty a podobně. Pojem aktivity v terminologii VVŠ tak nelze zaměňovat s pojmem aktivita v metodě ABC.

VVŠ, jako jeden z představitelů veřejného sektoru, velmi intenzivně pracují na zmapování a pokusu nastavení řízení nákladů založeného na znalosti plných nákladů přiřazených se zohledněním vazby k dané aktivitě. K zavedení tzv. metodiky plných nákladů, VVŠ využívají i podporu z EUA či Ministerstva školství mládeže a tělovýchovy (EUA 2008, EUA 2011, MŠMT OPVK). Díky projektům, které dané orgány poskytují, získávají rozsáhlé možnosti studií na různých zahraničních VVŠ, které se zavedením tzv. metodiky plných nákladů přiřazených se zohledněním vazby k jednotlivým aktivitám již mají určité zkušenosti. I přesto se doposud nepovedlo identifikovat a zavést efektivní přístup k tzv. metodice plných nákladů se zohledněním reálné vazby na jednotlivé aktivity, který by byl obecně aplikovatelný v prostředí českých VVŠ a zohledňoval tzv. moderní metody řízení nákladů při zohlednění vícezdrojového financování.

Z výše uvedených důvodů tak oblast nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu na českých VVŠ zůstává stále otevřenou výzvou pro další alternativní nastavení přístupu k řízení nákladů VVŠ, kterou se bude zabývat tato disertační práce. Je třeba zdůraznit, že disertační práce je vzhledem k výše uvedenému zaměřena především na kalkulace a kalkulační metody, tj. úroveň a způsob přiřazování nákladů s vazbou k finančnímu plánování, a to při zohlednění vícezdrojového financování.

Lze se domnívat, že vybrané a teorií definované nástroje nákladového a finančního controllingu je možné aplikovat naprosto shodně pro VVŠ i pro soukromý sektor. Jak je tomu ale ve skutečnosti? Při bližším pohledu na způsob financování a účtování zjistíme, že VVŠ stejně jako veřejný a nestátní neziskový sektor obecně, na rozdíl od soukromého, hospodaří s daleko větší škálou zdrojů, pro které platí předem definovaná pravidla, a tudíž využití vybraných nástrojů nákladového controllingu může mít větší dopady do finančního řízení, než by se očekávalo, ve srovnání se soukromým sektorem, kde jsou informace o nákladech interní záležitostí organizace (Matyáš, Stránský 2010). Vícezdrojové financování může samozřejmě nastat i v soukromém sektoru, ale je otázkou, na kolik tyto ojedinělé požadavky na vícezdrojové financování soukromé organizace ovlivní finanční řízení a potřebu přiřazování plných nákladů na jednotlivé výkony se zohledněním příčinné souvislosti u organizací soukromého sektoru.

Vše výše uvedené naznačuje, proč je autor této disertační práce zaměřen na využití vybraných nástrojů nákladového controllingu ve vazbě k finančnímu controllingu se zohledněním vícezdrojového financování ve veřejném sektoru se zaměřením na VVŠ. Práce dále v oblasti řízení nákladů prohlubuje zjištění autora z osobních schůzek s pracovníky EUA a zástupci evropských VVŠ. Disertační práce rovněž přispívá svými teoretickými poznatky ke snaze zajistit finanční stabilitu VVŠ při rostoucí mezinárodní konkurenci a obohacuje poznání v oblasti podpory překonání překážek, které i po 10 letech stále přetrvávají a brání aplikaci moderních metod řízení nákladů. Mezi tyto překážky patří mimo jiné oddělení nákladů na vzdělávání a výzkum, a dále specifika vícezdrojového financování. Disertační práce má i mezinárodní ambice v návaznosti na aktivity EUA, která provádí různá srovnání ve vztahu k alokaci nákladů a transparentnosti čerpání veřejných zdrojů v rámci evropských VVŠ, včetně těch českých.

1. SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

Disertační práce je věnována problematice nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu ve veřejném sektoru se zaměřením na VVŠ. Jelikož se VVŠ vyznačují svými specifiky, je nutné nejprve vymezit základní pojmy, jak jsou využívány VVŠ a použity v disertační práci, a poté základní charakteristiky VVŠ. Následně je možné se věnovat literární rešerši dané problematiky.

1.1 Terminologie zohledňující specifika VVŠ

V důsledku specifik, které jsou s VVŠ spojeny, mohou být některé pojmy používané běžně v soukromém sektoru chápány odlišně. Jelikož je disertační práce zaměřena na VVŠ, je tomu uzpůsobeno i pojmosloví, které VVŠ používá. Za účelem upřesnění textu je zde proveden výklad základních pojmů.

ABC – představuje alokační metodu, jejíž podstatou je přiřazení nákladů na nákladové objekty měřením skutečných výkonů jednotlivých prováděných činností a aktivit ABC. Vrací se ke vztahu příčina – následek, a to na základě zohlednění skutečných aktivit ABC a činností. Cílem je definovat skutečné příčiny vzniku nákladů a přidělit je těm výkonům, které je skutečně spotřebovaly. ABC slouží ke snížení a optimalizaci nákladů (Popesko et al., 2016). VVŠ chtějí k alokaci nákladů také využívat metodu ABC, avšak je nutné uvést, že VVŠ, v případech využití metody ABC, používají zejména zahraničních VVŠ ve svých metodikách upravujících alokaci nákladů (příkladem TRAC Velká Británie, UNIKAN Slovensko), ale také na tuzemských konferencích k zavádění metodiky plných nákladů VVŠ (Konference TC AV ČR Konference: Full cost: výzva nebo hrozba 11. 10. 2012,) odlišnou terminologií proti metodě ABC. Terminologicky VVŠ nevyužívají v daných interních metodikách pojem nákladový objekt, ale pojem aktivita případně nižší úroveň aktivity. Za účelem vyloučení záměny pojmů uváděných v literatuře a pojmosloví metodik VVŠ v této disertační práci, je v případě běžné terminologie literatur uváděno aktivita ABC a nákladový objekt ABC. Pojem aktivita je v disertační práci používán dle terminologie VVŠ, tj. v souvislosti s definováním interní metodiky přiřazováním plných nákladů. Vztahová veličina je označována shodně jako cost driver jak v literatuře, tak v terminologii interních metodik plných nákladů VVŠ. (Popesko et al., 2016)

Aktivita – činnost, výkon, projekt, zakázka použitý v disertační práci, a to zejména v souvislosti s VVŠ ve vztahu k metodice přiřazování plných nákladů. (Hammer, 2011; TRAC Velká Británie, UNIKAN Slovensko)

Aktivita ABC – ústřední prvek alokace nákladů metody ABC. (Popesko et al., 2016)

Efektivnost - představuje užití finančních prostředků, kterým bude dosaženo nejvyššího možného rozsahu, kvality a přínosu plných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění. (Komora auditorů ČR, 2014)

Kritérium efektivity VVŠ spojené s efektivním přístupem k řízení nákladů, tj. k aplikaci moderní kalkulační metody – je spojeno přiřazením plných nákladů na jednotlivé aktivity VVŠ, které představuje přínosy jak pro samotnou VVŠ, tak na národní a evropské úrovni. Mezi přínosy pro VVŠ patří systematictější přístup k analýze aktivit a kalkulaci nákladů, účinnější alokace zdrojů, lepší strategické rozhodování, zvýšená schopnost vyjednávat o cenách, které vedou k vyššímu pokrytí nákladů (EUA, 2008). Současně představuje přístup k alokaci nákladů, jehož důsledkem je účelnost, hospodárnost, transparentnost a optimalizace užití veřejných zdrojů za účelem podpory finanční stability VVŠ. (EUA, 2020)

Ekonomická účinnost - je poměruje výstupy organizace oceněné penězi se stejně oceněnými vstupy za účetní období. (Matyáš, Stránský, 2010)

Finanční controlling – vychází z německého pojetí řízení finanční a kapitálové struktury a řízení peněžních toků (zejména finanční plánování hospodářského výsledku, nákladů, výnosů, cash flow, likvidity, pohledávek, závazků a jiné). (Král, 2006)

Full cost – metodika přiřazení plných nákladů se zohledněním příčinné souvislosti k aktivitě, tj. přímých i nepřímých na aktivitu v terminologii VVŠ, tj. činnost, výkon, projekt, zakázka atd. (EUA, 2008; Wagner, 2010)

Hospodárnost (efektivita)- představuje takové užití finančních prostředků, kdy bude zajištěn stanovený úkol a vynaloženo co nejmenším množstvím finančních prostředků při současném dodržení kvality plněných úkolů. (Komora auditorů ČR, 2014)

Kalkulace – propočítání nákladů, zisku a ceny nebo jiné hodnotové veličiny na jednotku výkonu - aktivitu VVŠ. (Fibířová et al., 2007)

Kalkulační metoda – metoda, postup přiřazení nákladů výkonům, resp. činnostem VVŠ, v terminologii metodik plných nákladů VVŠ aktivitám. (Fibířová et al., 2007)

Kalkulace plných nákladů založená na metodě ABC – kalkulační metoda, nástroj, s jejíž pomocí může být zlepšena finanční udržitelnost a v dlouhodobém horizontu umožňuje vytvářet silnější a konkurenceschopnější VVŠ. Silnější a konkurenceschopnější VVŠ pomáhají posilovat evropský prostor vysokoškolského vzdělávání. Na národní a evropské úrovni jsou přínosy spojeny s transparentním užitím zdrojů, kdy kalkulační plných nákladů umožňují doložit, že finanční prostředky jsou využívány přiměřeně. Kalkulační systémy založené

na ABC mohou vládám pomoci efektivněji srovnávat dosahování národních a evropských cílů. (EUA, 2008)

Manažerské účetnictví – vychází z anglosaského pojetí a představuje řízení nákladů a výnosů orientované na rozhodování jeho vyšší úrovně tzv. Cost Management představuje nový kvalitativní stupeň manažerských nástrojů a metod, které jsou v současné době nákladovým řízení prezentovány. (Popesko et al., 2016)

Metoda – je vědomý a plánovitý postup k dosažení cíle. (Glogar, 2001)

Metodika – „je soubor vybraných a doporučených metod a postupů k úspěšnému řešení stanoveného úkolu“. (Glogar, 2001, s 58)

Metodologie – je nauka o metodách. (Glogar, 2001)

Náklad – v peněžních prostředcích vyjádřené užití zdrojů na určitý výkon, jako výsledek aktivity. (Sedláček, 1996)

Nákladový controlling – vychází z německého pojetí a představuje řízení faktorů, které mají vliv na výši zisku, tj. výnosů a nákladů (především kalkulace, kalkulační metody a rozpočty). Nabízí výstup pro finanční controlling. (Popesko et al., 2016)

Skupina aktivit (oblasti aktivit) – využito v metodikách přiřazování plných nákladů a představuje shluk aktivit, které mají stejné zaměření z hlediska činností VVŠ, tj. vzdělávání, výzkum nebo ostatní činnosti případně i podpůrné aktivity. (metodika UNIKAN)

Účelnost - představuje užití finančních prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů. (Komora auditorů ČR, 2014)

Vnitropodnikové účetnictví – předání výkonů oceněných ve vnitropodnikových cenách, které může nastat mezi jednotlivými objekty organizační struktury a v případě VVŠ i mezi jednotlivými výkony, aktivitami. (Stejskalová et al., 2006)

Výnosy – v peněžních prostředcích vyjádřený ekonomický prospěch získaný účelným využitím ekonomických zdrojů. (Sedláček, 1996)

Zdroj – zdroj financování - ve významu finanční zdroj -představuje finanční prostředky, které VVŠ získala za respektive na své výkony, se kterými hospodaří a za které zjišťuje rozdíl výnosů a nákladů. (Hammer, 2011) Používáno také terminologii VVS v IS SAP.

1.2 Veřejné vysoké školy

VVŠ je možné charakterizovat jako veřejné neziskové právnické organizace zřízené zákonem 111/1998 Sb. o vysokých školách, jejichž hlavní činností je stručně řečeno zabezpečení terciálního vzdělávání a tvůrčích aktivit.

Aktuálně tj. k 1. 2. 2020, je v České republice 26 VVŠ

- Akademie múzických umění v Praze (AMU)
- Akademie výtvarných umění v Praze (AVU)
- Česká zemědělská univerzita v Praze (ČZU)
- České vysoké učení technické v Praze (ČVUT)
- Janáčkova akademie múzických umění v Brně (JAMU)
- Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích (JU)
- Masarykova univerzita (MU)
- Mendelova univerzita v Brně (MENDELU)
- Ostravská univerzita (OU)
- Slezská univerzita v Opavě (SU)
- Technická univerzita v Liberci (TUL)
- Univerzita Hradec Králové (UHK)
- Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem (UJEP)
- Univerzita Karlova (UK)
- Univerzita Palackého v Olomouci (UP)
- Univerzita Pardubice (UPa)
- Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně (UTB, zkrácený název: UTB ve Zlíně)
- Veterinární a farmaceutická univerzita Brno (VFU Brno, popř. VFU)
- Vysoká škola báňská-Technická univerzita Ostrava (VŠB-TUO, zkrácený název: VŠB-Technická univerzita Ostrava, VŠB-TU Ostrava)
- Vysoká škola ekonomická v Praze (VŠE)
- Vysoká škola chemicko-technologická v Praze (VŠCHT Praha)
- Vysoká škola polytechnická Jihlava (VŠPJ či VŠP Jihlava)
- Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích (VŠTE)
- Vysoká škola uměleckoprůmyslová v Praze (UMPRUM)
- Vysoké učení technické v Brně (VUT)
- Západočeská univerzita v Plzni (ZČU)

Mimo VVŠ existují v České republice tzv. Státní vysoké školy, a to v počtu 2

- Policejní akademie České republiky v Praze
- Univerzita obrany

(MŠMT, 2020)

Státní vysoké školy jsou zřízené zvláštním zákonem a jsou v kompetenci Ministerstva vnitra a Ministerstva obrany, nemají právní subjektivitu.

Kromě veřejných a státních vysokých škol působí na území České republiky i 33 aktivních soukromých vysokých škol, které mohou působit jako vysoké školy se souhlasem MŠMT dle zákona o vysokých školách a 22 již neaktivních soukromých vysokých škol, kterým byl odebrán souhlas působit jako vysoká škola. Soukromé vysoké školy nejsou zřízeny žádným zákonem, často mají podobu s. r. o., a. s. či o. p. s. Tyto soukromé vysoké školy sice také mohou dostávat prostředky z MŠMT na úhradu nákladů spojených se vzděláváním, ale objemy prostředků jsou nižší. Soukromé vysoké školy mají jako jeden z hlavních zdrojů úhrady nákladů na zabezpečení vzdělávání vybírané poplatky za studium. Hospodaření těchto organizací je tak z finančního hlediska bližší soukromému sektoru, kdy mohou být i hlavní aktivity realizovány s cílem dosažení zisku na rozdíl od VVŠ.

V rámci disertační práce je pozornost zaměřena na VVŠ jako součást veřejného sektoru, kdy hlavním zdrojem těchto organizací jsou veřejné zdroje a hlavním cílem těchto organizací není dosahování zisku.

VVŠ mají dle Zákona o vysokých školách ve vzdělávací soustavě nejvyšší postavení, jsou označovány za vrcholná centra vzdělanosti a mají klíčové postavení ve vědě, výzkumu a inovacích.

V rámci zákona jsou pro veřejnou vysokou školu definovány:

1. akademické orgány, kterými jsou:

- Akademický senát
- Vědecká rada nebo umělecká rada nebo akademická rada
- Rada pro vnitřní hodnocení, je-li zřízena
- Disciplinární komise

2. Další orgány, kterými jsou:

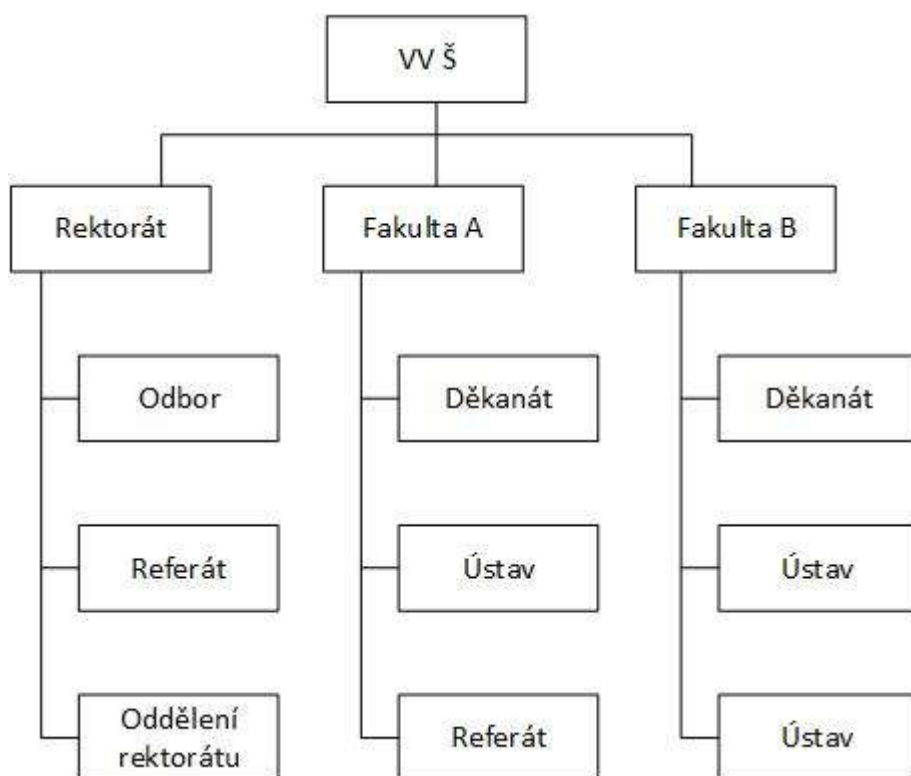
- Správní rada
- Kvestor

Mimo výše uvedené akademické a další orgány jsou VVŠ členěny v rámci své organizační struktury na:

- fakulty
- vysokoškolské ústavy
- jiná pracoviště pro vzdělávací a tvůrčí činnosti, například centra
- účelová zařízení pro zajištění
 - sportovních
 - kulturních

- ubytovacích
- stravovacích potřeb
- nebo k zajištění provozu VVŠ

Organizační struktura VVŠ je tak rozvětvena na tzv. součásti, kterými jsou především fakulty a vysokoškolské ústavy, dále pak jiná pracoviště pro vzdělávání a tvůrčí činnost a jiné. Organizační struktura bývá kopírována i v nastavení ekonomických informačních systémů. Součástí organizačních struktur je i tzv. rektorát jako samostatná součást, jež zabezpečuje či koordinuje aktivity společné pro všechny ostatní součásti VVŠ. Na jednotlivých součástech pak jsou odbory, oddělení, referáty, ústavy, katedry, pracoviště, střediska a podobně. Jelikož se pro tyto tzv. z hlediska organizací struktury nižší objekty organizační struktury využívá různé pojmosloví, je v této disertační práci za účelem sjednocení terminologie napříč používaných informačních systémů pro každý jednotlivý úsek hierarchicky přiřazený součásti (typu ústavy, katedry, pracoviště, děkanát, oddělení, referát, odbor, střediska apod.) zvolen pojem „středisko“. Středisko tedy představuje objekt v ekonomickém informačním systému v rámci hierarchie organizací struktury přiřazený a podřazený součásti, tento objekt má přidělen svého vedoucího, který je odpovědný mimo jiné i za finanční řízení daného střediska. Ilustrativní příklad organizační struktury uvádí obr. 1.1.



Obr. 1.1: Ilustrativní zobrazení vazeb organizační struktury VVŠ
(vlastní zpracování)

Z pohledu financí lze říci, že veřejná vysoká škola hospodaří s finančními prostředky, které musí, především z důvodu výkaznictví, členit dle poskytovatelů prostředků, tj. od jaké organizace či subjektu finanční prostředky získala, tzn. dle zdrojů.

Pro VVŠ platí, že musí každý kalendářní rok sestavovat rozpočet, dle kterého pak hospodaří. Tento rozpočet sice nemá zákonem přesně definovanou strukturu a konkrétní položky, ale nesmí být sestaven jako deficitní. Rozpočet obsahuje finanční zdroje VVŠ, které lze členit ze dvou pohledů. Jedním je, zda se jedná o zdroje veřejné nebo neveřejné. Veřejné pocházejí ze zdrojů státního rozpočtu národních poskytovatelů či státního rozpočtu nadnárodních zdrojů. Neveřejné zdroje pocházejí od soukromých subjektů.

Mezi zdroje financování VVŠ patří:

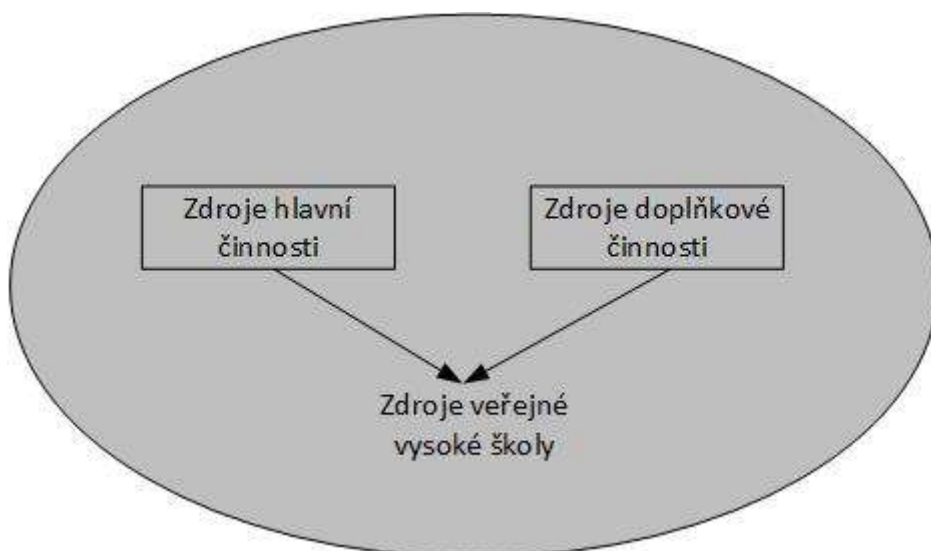
1. z veřejných zdrojů především:

- příspěvek MŠMT ze státního rozpočtu na vzdělávací a tvůrčí činnost (dále příspěvek na vzdělávání a výzkum)
- podpora výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných zdrojů MŠMT
- ostatní příspěvky a dotace z kapitoly MŠMT
- dotace z ostatních kapitol státního rozpočtu
- dotace územně samosprávních celků
- dotace z veřejných zdrojů ze zahraničí

2. z neveřejných zdrojů především:

- výnosy z poplatků studentů
- výnosy za kurzy celoživotního vzdělávání
- dary, příspěvky ze soukromých zdrojů

Dalším pohledem na zdroje je pohled podle tzv. činností, které VVŠ vykonávají. Vztah činností znázorňuje obr. 1.2. Činnosti představující různé aktivity a s tím související zdroje VVŠ jsou shlukovány do skupin zdrojů, které souvisejí s tzv. hlavní činností nebo činností doplňkovou. Činnosti hlavní je možné zjednodušeně označit za činnosti, ke kterým byla veřejná vysoká škola zřízena, tj. vzdělávání, tvůrčí, umělecká a výzkumná činnost. Z tohoto pohledu je možné činnosti hlavní rozdělit na vzdělávání, výzkum a ostatní, příp. podpůrné činnosti. Mimo tyto činnosti může veřejná vysoká škola vyvíjet i činnosti tzv. doplňkové, které však nesmí být, a to ani finančně, vykonávány na úkor činnosti hlavní. Jde především o pořádání konferencí, řešení zakázek na objednávku včetně smluvního výzkumu a jiné.



Obr. 1.2: Vztah zdrojů VVŠ (vlastní zpracování)

Veřejná vysoká škola je povinna každoročně vypracovat výroční zprávu o hospodaření, která mimo jiné obsahuje přehled výnosů a nákladů dle zdrojů a dále také členění dle činností, za které je odděleně zjišťován hospodářský výsledek. Z pohledu rozdílů výnosů a nákladů je tak velmi důležité, jaká výše nákladů se vztahuje k jaké činnosti a jaká výše nákladů je zaúčtována, a to včetně tzv. vnitropodnikového účetnictví, v jakém zdroji a skupině zdrojů, tj. hlavní a doplňkové činnosti. Přiřazení nákladů a výnosů do jednotlivých zdrojů má vliv na hospodářský výsledek za hlavní a doplňkovou činnost. V důsledku přiřazení nákladů do jednotlivých zdrojů může být ovlivněn i hospodářský výsledek za VVŠ celkem.

Rozpočty a výroční zprávy o hospodaření jsou tvořeny na úrovni jednotlivých součástí i VVŠ jako celku.

1.3 Veřejný vs. neziskový vs. soukromý sektor

Aby bylo možné zohlednit zjištěné poznatky teorie dále při výzkumu, musí být připomenuty základní rozdíly především v ekonomických rysech soukromého, veřejného a nestátního neziskového sektoru.

Zásadním rozdílem soukromého, veřejného a nestátního neziskového sektoru je, že organizace veřejného a nestátního neziskového sektoru sice dostane peníze před poskytnutím služby, ale musí být schopna prokázat, jak tyto finanční prostředky využila, resp. jak pronákladovala každou korunu výnosů, kdy na rozdíl od soukromé organizace, která dostane peněžní prostředky až při nebo po poskytnutí výkonu a data o pronákladování jsou interní, často i přísně střežené

informace. Je pravda, že do jisté míry je tato transparentnost důsledek požadavku poskytovatelů. V rámci zajištění maximální transparentnosti je však vždy důležité mít na paměti, že celý systém řízení je nutné udržovat co nejjednodušší. (Matyáš, Stránský 2010) Soukromý sektor tak představují organizace, které jsou „založené za účelem dosahování zisku“, a jež „riziko, které podstupují, si obvykle nechávají kompenzovat vyšší očekávanou úrovní zisku.“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 16)

Organizace veřejného sektoru jsou subjekty, které „jsou převážně financovány z rozpočtů státní správy a samosprávy“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 13), což znamená, že jsou převážně financovány z veřejných zdrojů, pro které vždy platí určitá pravidla jejich čerpání. Ve veřejném sektoru tedy rozlišujeme, zda organizace hospodaří s veřejnými zdroji pocházejícími zejména ze zdrojů státní správy nebo z tzv. vlastních zdrojů, které organizace získala poskytováním vlastních výkonů za úplatu tzv. vlastní činností. Vlastní činnost organizace může být vymezena jako „činnost, kdy finanční prostředky získává jako protihodnotu určitého plnění, které poskytuje“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 108). I když u těchto vlastních činností již nemusí organizace prokazovat, co kolik stojí a je již na vztahu se zákazníkem, jaká bude výsledná cena (Matyáš, Stránský, 2010), přesto nemůže být hodnota plnění výrazně nižší, než je na daném trhu běžné. Cena by měla obsahovat veškeré náklady, které organizaci s danou činností vznikly, a to přesto, že tato povinnost není legislativně nikde zakotvena. Nemůže část nákladů na tuto činnost hradit z jiných veřejných zdrojů, může je však hradit ze zisku jiných činností. I když organizace může využít při stanovení ceny z vlastních výkonů různých způsobů stanovení ceny, ideální je, pokud je cena stanovena na úrovni plných nákladů vč. ziskové přírážky.

Definování veřejného sektoru je velmi výstižné podle Boukala (2007, s. 7), který říká, že „veřejný sektor je část národního hospodářství, která ve veřejném zájmu realizuje veřejné služby, je veřejnou volbou a podléhá veřejné kontrole, přičemž zahrnuje veřejně prospěšné neziskové organizace“.

Neziskovým sektorem jsou subjekty, „právnícké osoby, které nebyly založeny za účelem dosahování zisku, a na kterou stát, tedy orgány státní správy nebo samosprávy, nemají žádný přímý výkon moci.“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 13)

Neziskovým sektorem je skupina organizací, které dle definičních vlastností vyhovují tzv. strukturálně-operacionální definici a splňují, že:

- do určité míry jsou institucionalizované, tzn., že v nich musí být přítomna formální organizovanost,
- mají soukromoprávní povahu, tj. institucionálně jsou oddělené od státní správy,
- nerozdělují zisk ze své činnosti svým vlastníkům či správcům, a pokud organizace zisku dosáhne, musí tento zisk opětovně použít na cíle dané posláním organizace,

- jsou samosprávné, autonomní, tj. jsou schopny řídit samy sebe,
- jsou dobrovolné, tj. užívající v jisté míře dobrovolnou účast na svých činnostech.

Dále je možné doplnit pohled Hamerníkové (2000, s. 42), která konstatuje, že „tzv. nestátní neziskový sektor zahrnuje činnosti, které jsou funkčně podobné činnostem ve veřejném sektoru, avšak funguje na bázi nestátního vlastnictví organizací a institucí, které se v něm vyskytují, a jejichž financování není nutně podmíněno poskytováním prostředků z veřejné rozpočtové soustavy“.

Tabulka 1.1 Představitelé veřejného a neziskového sektoru

Veřejný sektor	Neziskový nestátní sektor
<ul style="list-style-type: none"> • Rozpočtové organizace • Příspěvkové organizace • Fondy • Veřejnoprávní instituce 	<ul style="list-style-type: none"> • Nadace a nadační fondy • Občanská sdružení • Zájmová sdružení právnických osob • Obecně prospěšné společnosti • Profesní komory

Zdroj: Hamerníková, 2000, s. 123

Autoři Matyáš a Stránský (2010, s. 19) uvádějí „Controlling neziskové organizace by měl zajistit, aby organizace:

- měla pod kontrolou realizaci svých projektů, aktivit, programů,
- jako celek držela vyrovnané hospodaření a efektivně nakládala se získanými zdroji,
- pokud má nějaké příjmy z činnosti vykonávané za účelem dodatečného financování aktivit v rámci hlavního poslání, měla přehled o tom, zda na této vlastní činnosti opravdu vydělává a kolik,
- řídila finanční rizika, která podstupuje,
- byla transparentní při vynakládání prostředků, kterými disponuje
- a byla schopna přesvědčit donory i ostatní stakeholdery, že svoji práci vykonává efektivně a že její existence je z pohledu společnosti přínosem.“

Z pohledu financování platí, že organizace veřejného i nestátního neziskového sektoru jsou závislé na vícezdrojovém financování, které z většinové části nezískávají prodejem svých výkonů. Lze tak předpokládat, že přístup k finančnímu řízení organizací veřejného i nestátního neziskového sektoru je obdobný, neboť poskytovatelé finančních prostředků chtějí od daných organizací vyúčtování, tj. přehledovou zprávu dokládající, jak byly dané prostředky využity a je tedy důležité u obou typů organizací, jaké náklady jsou ve kterém zdroji vykázány, a to včetně přerozdělených nepřímých nákladů. Nejen z tohoto důvodu, ale i z důvodu nedostatku publikací věnujících se samotnému controllingu

zohledňujícímú vícezdrojové financování na VVŠ, je možné pro potřeby výzkumu, navazujícího na východiska nákladového a finančního controllingu, vycházet také z poznatků o controllingu obecně včetně uvedených pro veřejný i nestátní neziskový sektor. K čemuž lze jen dodat, že stejně jako v roce 2010, kdy jak autoři Matyáš a Stránský (2010) uvádějí, že literatura týkající se controllingu nestátních neziskových organizací není početná a ještě méně dostupná v českém jazyce, není situace ani po téměř deseti letech o moc lepší.

1.4 Vnímání a význam controllingu

Již na konci dvacátého století bylo možné sledovat výrazný vývoj a změny v řízení, kdy se mění i pohled na controlling, zejména pak nákladový controlling jako nástroj řízení.

I když controlling nemá jednoznačnou definici, většina autorů se shoduje na jeho obsahové náplni. Například Mikovcová (2007, s. 7) uvádí, že „*slovní základ „kontrol“ znamená nejen kontrolovat, ale především řídit, ovládat, regulovat, případně dohlížet*“. Dle Manna et al. (1992, s. 15) je controlling „*system pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapení a včas rozsvěcuje červenou, když se objeví nebezpečí vyžadující v řízení příslušná opatření*“. Dle Eschenbacha (2012, s. V) „*je controlling nutno chápat přednostně jako nástroj pro prevenci rizika krizí a nikoliv jako hasiče krizí. „Controlling je nástroj řízení, překračující funkční rámec dosavadního řízení a má vedení podniku a řídicí pracovníky podporovat při jejich rozhodování.*“ (Vollmuth, 2002, s. 11) Podle autorů, tak nejde jen o kontrolu samotnou, ale především controlling představuje nástroj a způsob řízení. Z obdobného přístupu vychází i Todorovič-Dudič (2017), jež uvádí, že controlling je nutné chápat jako přístup, který může pomoci zaměřit se na hodnoty a ty také řídit, zvýšit kvalitu či snižovat náklady.

Každý má vlastní představu o tom, co znamená controlling, nebo co má znamenat, pouze tím každý míní něco jiného“ (Eschenbach, 2004, s. 77).

„Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci, plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků“ (Kráal, 2006, s. 26)

Controlling je nutné chápat jako nástroj, jehož obsahem je poradenství, koordinace a kontrola (Satanova, Potkány, 2004). Proces, kdy je sestavován plán, který je pak porovnáván se skutečností a kdy je snaha minimalizovat odchylky plánu od skutečnosti, který označují autoři jako tzv. „*zpětnovazební proces*“ (Vollmuth, 2002, s. 11). Z uvedeného vyplývá, že má smysl dívat se při řízení na minulost, ale jen v případě, že ovlivňuje budoucnost.

V minulosti byl controlling chápán spíše jako kontrola něčeho, co nastalo. Controllerům nebyla přiznávána taková váha, jak tomu začalo být později, kdy

v důsledku nereagování na vyhodnocená data z minulosti nebo pozdního reagování nebylo již možné zvrátit negativní vývoj organizace. Controllingu se začala dávat větší váha, začal se orientovat do budoucnosti.

Controlling začíná být chápán a v literatuře uváděn jako nástroj podnikového řízení (Eschenbach, 2012). Jsou definovány úlohy řízení, které nastávají, jak ukazuje obr. 1.3 „Koloběh řízení“ v určitém pořadí.

Potřeba definovat a pečovat o hodnoty jako aspekty trvalé udržitelnosti se jeví jako základ rozvoje organizace. Na tyto hodnoty je pak možné navázat cíle. Cíle mohou být operativní a strategické. Jestliže jsou definovány cíle, je možné plánovat, jakými postupy a za jakých okolností těchto cílů dosáhnout. Rozhodování je v podstatě výběr z určité množiny alternativ. Organizaci je nutné chápat jak v pojetí organizační struktury, tak definování procesů a vzájemných vazeb. To vše je velmi důležité, stejně jako kontrola, která představuje ověření, zda bylo definovaného cíle dosaženo. Jako nejdůležitější úkol řízení je označována péče o rozvoj schopností pracovníků a komunikace s pracovníky ohledně cílů ekonomického subjektu. (Eschenbach, 2012)



Obr. 1.3: Koloběh řízení (Eschenbach, 2012, s. 11)

1.4.1 Jazykové oblasti controllingu

Pojem controlling pochází z USA z kmene slova „controll“ ve významu porovnání plánu a skutečnosti. Historicky se controlling vztahuje k účetnictví, nikoli k ovládání a řízení. Od roku 1993 přechází nákladové účetnictví v manažerské (management accounting). Z angloamerického pohledu tak představuje controlling „ústřední funkci managementu“ (Eschenbach, 2004, s. 78), jehož obsahem je především organizování, ale také plánování, kontrolování a jiné. Podstatou angloamerického pojetí je tak stanovení cíle založeného na detekování potenciálu a řízení všech činností za účelem odstranění jakýchkoliv odchylek od vytčeného cíle.

Controlling se však rozšiřuje i do Evropy. Němčina ovšem nedisponovala vhodným slovem, které by controllingu odpovídalo, proto byla německá slovní zásoba o tento pojem rozšířena. Na rozdíl od angloamerického přístupu, který chápe controlling i jako řízení lidského chování a zdůrazňuje controlling jako „*controllership function*“ (Eschenbach, 2004, s. 78), německý přístup se spíše orientuje na pouhé porovnávání plánu a skutečnosti. Německý jazyk nedisponuje ekvivalentem pro „*controllership*“. Potíže s pojmoslovím, jenž by odpovídalo ekvivalentu „*controllership*“, se tak ukazují v používání různých asociačních označení typu kormidelník, navigátor, lodivod či lékař. Německé pojetí controllingu rozlišuje controlling z pohledu funkčního a institucionálního, které se přenášejí do rozdílů v cílech dvojího druhu. Cíle řízení, označovány jako cíle přímé, zahrnující zajišťování podkladů a zásahy do řízení, a cíle nepřímé, kdy výsledky organizace jsou ovlivněny očekáváními. „*V 70-tých letech minulého století se v německy mluvících zemích začíná používat nový pojem controlling.*“ (Fibírová, 2007, s. 33) Jde o metodu řízení, která zahrnuje procesy řízení a informační podpory. Zahrnuje naturální controlling jako řízení věcné stránky podnikatelského procesu na straně jedné a na straně druhé finanční a nákladový controlling, jemuž je obsahově nejbližší z angloamerického pohledu manažerské účetnictví.

V české republice se controlling začal rozvíjet až po roce 1990. Vnímání controllingu je tak ovlivněno jazykovými oblastmi. Do českého jazyka byl pojem controlling převzat také.

Manažerskému účetnictví v širším pojetí je tak obsahově nejbližší tzv. nákladový a finanční controlling, který se zabývá otázkou informační podpory hodnotového řízení organizace. Obdobně jako manažerské účetnictví zabezpečuje finanční a nákladový controlling operativní, taktické i strategické řízení. (Fibírová, 2007).

Jelikož „*subsystém manažerské účetnictví není jednotně vymezen*“ (Stejskalová et al., 2006) a každá organizace si jej upravuje dle svých potřeb, je v této disertační práci pro řízení faktorů ovlivňující hospodářský výsledek, finanční a majetkovou

strukturu vč. pohybu peněz z metodického důvodu výkladu pojmů upřednostněn pojem nákladový a finanční controlling, byť se pojmu manažerského účetnictví nelze v disertační práci vyhnout zejména v literární rešerši.

1.4.2 Přístupy ke controllingu

V controllingu je nezbytné rozlišovat strategický a operativní přístup. Operativní controlling se zaměřuje na činnosti v rámci jednoho roku a je tak základem krátkodobého řízení, jehož výsledkem jsou mimo jiné informace, na základě kterých je (Konečný, 2007):

- možné vyhodnotit hospodářskou komplexnost,
- možné včas přijmout nápravné rozhodnutí,
- možné řídit ekonomický subjekt,
- možné řešit úzká místa a problémy.

V rámci operativního controllingu se nejčastěji setkáváme s plány. Plány mohou být:

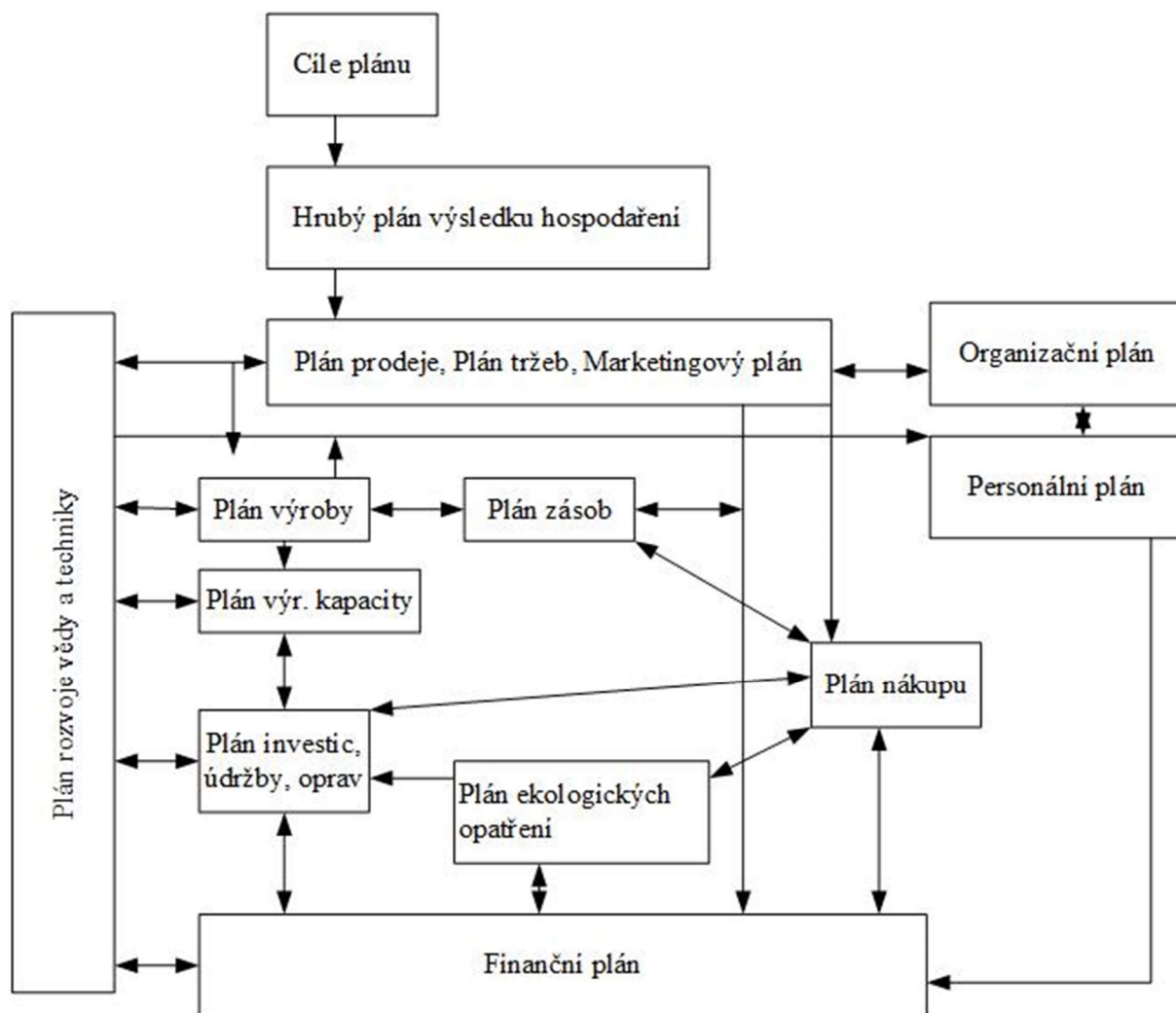
- plán výroby,
- plán kapacity,
- plán investic, oprav a údržby,
- plán zásob,
- plán nákupu,
- finanční plán,
- personální plán aj.

Všechny tyto plány jsou vzájemně propojeny, viz obr. 1.4. Nevýhodou operativního controllingu je, že všechny nástroje se týkají činností směřovaných do jednoho roku. Aby byla zajištěna dlouhodobá existence organizace, je nutné přijímat opatření, jež má dopady i do budoucna. Musí se tedy analyzovat budoucí rizika. Úkolem strategického controllingu je zajistit splnění dlouhodobých cílů, a to prostřednictvím plnění operativních krátkodobých cílů (Konečný, 2007).

Shrne-li se výše uvedené, je zřejmé, že strategický přístup do jisté míry pracuje se závěry operativního controllingu a naopak. Vztah operativního a strategického přístupu uvádí obr. 1.5.

V rámci dřívějšího pojetí operativního controllingu se začala analyzovat data zejména z účetnictví a z personalistiky a byla snaha na jejich základě činit strategická rozhodnutí. Ne vždy však tato strategická rozhodnutí byla správná, a to zejména proto, že kvalita vstupních informací měla velké trhliny. Controlling si tedy začíná diktovat, ale má jen omezené pravomoci, tzn. v případě, že se zavádí nějaký nový controllingový systém, vesměs vždy je důležité nastavení organizační struktury a s tím související vymezení odpovědnosti, která nemusí novému systému vyhovovat. Bylo by velmi jednoduché říci, že se změní organizační struktura. *“Controlling tak již dávno není jen jinak znějící nálepkou*

pro kontrolu, výpočet nákladů, účetnictví nebo ekonomiku podniku, ale je hlavně uznávanou, samostatnou funkcí v životě organizací“. (Eschenbach, 2012, s. V) Dle Krále (2006, s. 26) je controlling „obecně vyjádřeno metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů“.

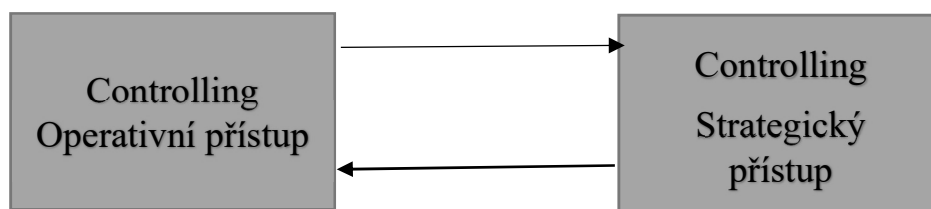


Obr. 1.4: Vazby dílčích plánů (Konečný, 2007, s. 26)

Z uvedeného je tedy zřejmé, že autoři různých publikací se shodují na tom, že hlavní podstatou controllingu je podpora řízení organizační jednotky.

Výčet publikací včetně zahraničních, věnujících se at' už controllingu obecně nebo jen určité oblasti controllingu, je nespočetný. Literatura na toto téma je neustále doplňována tuzemskými i zahraničními autory (Havlíček, 2014, Lazar, 2012, Popesko et al 2016; Kerzner, 2017, Zimmerman 2017). Avšak navzdory velkému počtu publikací na téma controllingu lze říci, že většina publikací je

zaměřena na controlling soukromého sektoru, neboť nikterak nezohledňuje specifika vícezdrojového financování, jež jsou typická pro neziskový sektor. Počet publikací zaměřený obecně na controlling nestátního neziskového sektoru, veřejného sektoru, a zvláště pak VVŠ je z uvedeného pohledu opravdu velmi omezen.



Obr. 1.5: Vztah operativního a strategického controllingu (vlastní zpracování)

1.5 Finanční a manažerské účetnictví

Pro nákladový controlling nejsou data finančního účetnictví dostatečná, neboť nejsou zaměřena na budoucnost, jejich vypovídací schopnost je spíše podkladem pro okomentování dosažených výsledků. Za účelem správných manažerských rozhodnutí je třeba doplnit tato data o budoucí vývoj. Nicméně „*Modelování budoucího vývoje je založeno na statistické evidenci nákladů*“ (Popesko et al., 2016, s. 16).

Struktura a pravidla, kterými se řídí organizace při zpracování finančního účetnictví, vyplývají z legislativy, kdy musí být zajištěna určitá vypovídací schopnost, srovnatelnost výkazů organizací, dále také data finančního účetnictví určená ke zveřejnění, tudíž může nastat i jejich zneužití.

Řízení nákladů a výnosů orientované na rozhodování v anglosaském pojetí odpovídá Management Accounting a ve Francii Comptabilité analytique de gestion (Fibířová et al., 2007). Ještě vyšší úroveň vývojové etapy manažerského účetnictví pak představuje Cost Management.

Přestože manažerské účetnictví není jednotně vymezeno, můžeme říci, že (Stejskalová et al., 2006, s. 17):

- „Vychází z pojetí v anglosaské oblasti.“
- „Zobrazuje požadavky řídicích pracovníků firmy.“
- „Poskytuje informace pro odpovědnostní řízení.“
- „Je velmi dobrým nástrojem pro motivaci zaměstnanců.“
- „Poskytuje podrobnější informace, které není vhodné zveřejňovat.“

Manažerské účetnictví má tu výhodu, že se na rozdíl od finančního účetnictví nedívá jen do minulosti, ale je podkladem pro krátkodobé a střednědobé rozhodování, kdy může „*přinést vyšší úroveň řízení a rozhodování o financích*“. (Stejskalová et al., 2006, s. 9). Jeho nevýznamnější úlohou je přiřazovat náklady spadající do zúčtovacího období, aby bylo možné zjistit provozní výsledek. Je však třeba si uvědomit, že náklady a výnosy během zúčtovacího období jsou spojeny s výsledkem hospodaření, ale mají i finanční důsledky hospodaření, které jsou zachyceny v rozvaze. (Lang, 2005)

Manažerské účetnictví je také v úzké vazbě mimo jiné s nákladovým controllinem. Manažerské účetnictví představuje agendu, skupinu informací, na jejichž základě by mělo být možné efektivně organizaci řídit, jako například rozhodovat o cenách či tvořit rozpočty, na rozdíl od nákladového účetnictví, které je zaměřeno především na náklady a výnosy, tj. informace pro finanční účetnictví a útvarové řízení. Pro manažery je každá koruna, kterou musí navíc vynaložit, snížením zisku, kterého by mohli dosáhnout. (Sedláček, 1996).

Podstatou manažerského účetnictví je pomoci řízením nákladů zajistit, aby byly využity zdroje tak, že bude dosaženo maximálního výkonu a dlouhodobého cíle, tj. aby byly zdroje využity efektivně. Z tohoto pohledu je nutné zjišťovat objem vynaložených nákladů a řídit je.

I když některá uvedená citace je zaměřena na soukromý sektor, je zcela zřejmé, že přínosy manažerského účetnictví lze najít i pro VVŠ, neboť i jejich cílem by mělo být své zdroje využívat efektivně, což znamená, že i VVŠ by měly umět své náklady řídit.

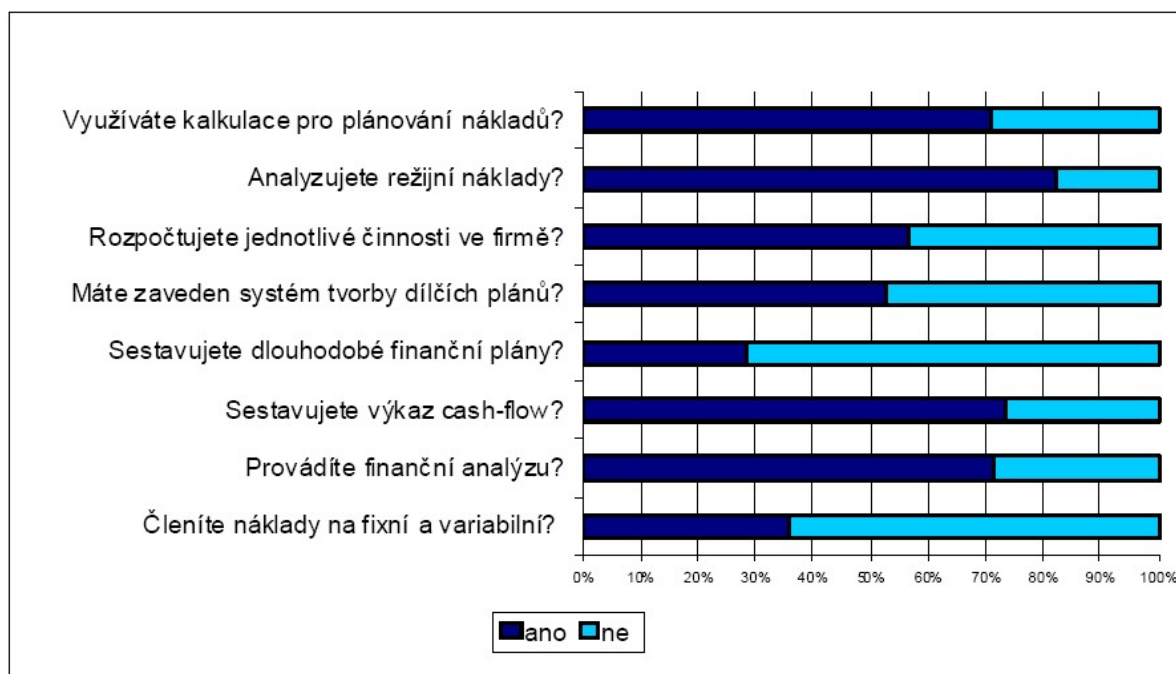
Z tohoto pohledu jsou zajímavé výsledky výzkumu Otrusinové (2008, s. 63) zaměřeného na různorodé organizace v České republice a jejich využívání informací z manažerského účetnictví pro potřeby aplikace různých nástrojů finančního řízení, které uvádí obr. 1.6.

Provedený výzkum potvrzuje, že většina ze zkoumaných organizací nečlení náklady na variabilní a fixní, a dokonce že ani nestavuje dlouhodobé finanční plány. Nicméně režijní náklady analyzuje velké procento zkoumaných organizací a také provádí finanční analýzu, neboť si velmi pravděpodobně uvědomují její význam.

Jelikož organizace soukromého sektoru si musí své zdroje zajistit prodejem svých výkonů na rozdíl od organizací neziskového sektoru, mohlo by to evokovat zdání, že přístup obou skupin organizací je k řízení nákladů zcela odlišný a že organizace neziskového sektoru skutečně nepotřebují znát kalkulaci ceny výkonu, pokud je hrazen daný výkon z veřejných zdrojů (Stejskalová et al., 2006)

Subjekty soukromého sektoru vstupují na trh s cílem dosáhnout co největšího zisku, což je i jedním ze základních rozdílů organizací soukromého a neziskového sektoru.

Organizace neziskového sektoru většinou na trh nevstupují s prioritním cílem maximalizace zisku, nicméně snaha dosáhnout zisku je v určitých případech možná a dokonce i vítána, a to v případě, že jde o tzv. doplňkové aktivity organizací neziskového sektoru. Zejména pro doplňkové aktivity VVŠ však z legislativy vyplývá, že nesmí být ztrátové a nesmí být konány na úkor činnosti hlavní, což je činnost, pro kterou byla daná organizace zřízena (Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020). U organizací neziskového sektoru se tak mimo to, že není jejich prioritou dosahování zisku, můžeme setkat se skutečností, že v důsledku, že jsou těmto neziskovým organizacím přidělovány finanční prostředky z veřejných rozpočtů, se jeví snaha o řízení nákladů, pokud není vyžadována na základě jiné potřeby, jako méně důležitá. Takovýto rozdíl k přístupu řízení nákladů by však byl pouze iluzorní.

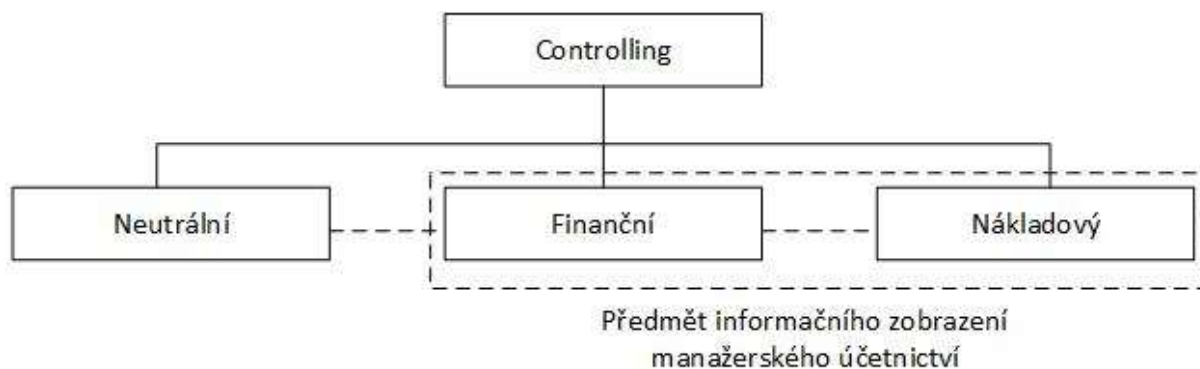


Obr. 1.6: Využití účetních informací pro finanční řízení a manažerské účetnictví v praxi různorodých organizací ČR (Otrusínová, 2008)

Přestože manažerské účetnictví tzv. Management Accounting vč. „jeho vyšší úrovně tzv. Cost Management představuje nový kvalitativní stupeň manažerských nástrojů a metod, které jsou v současné době nákladovým řízení prezentovány“ (Popesko, 2016, s. 16), bude dále zejména z důvodu, že „subsystém manažerského účetnictví není jednotně vymezen“ (Stejskalová et al., 2006, s. 13), v disertační práci spojeno:

- řízení faktorů, které mají vliv na výši zisku, tj. výnosů a nákladů (především kalkulace, kalkulační metody a rozpočty) s pojmem nákladový controlling,
- řízení finanční a kapitálové struktury a řízení peněžních toků (zejména finanční plánování hospodářského výsledku, nákladů, výnosů, cash flow, likvidity, pohledávek, závazků a jiné) s pojmem finanční controlling.

Nákladový controlling pak nabízí výstup pro finanční controlling.



Obr. 1.7. Vztah nákladového, finančního controllingu a manažerského účetnictví
(Král, 2006, s.36)

1.6 Nákladový controlling

Představuje řízení faktorů, které mají vliv na výši zisku, tj. výnosů a nákladů (především kalkulace, kalkulační metody a rozpočty) a nabízí výstup pro finanční controlling (Král, 2006). Obecně lze říci, že kalkulace a rozpočty jako nástroje nákladového controllingu poskytují jedny z nejdůležitějších informací pro řízení nákladů organizace a umožňují vyhodnotit efektivnost vynaložených zdrojů vzhledem k realizovanému výkonu. Každá organizace včetně VVŠ by měla umět své náklady sledovat a řídit (EUA, 2008).

K řízení nákladů, výnosů a zisku je možné přistoupit různě, což dokazuje i množství literatury zaměřené na toto téma. (Vollmuth, 2004; Sedláček 1996; Lang, 2005; Fibírová et al. 2007; Král 2010; Eschenbach, Siller 2012 a jiní) „Jediné pravidlo, které při stanovování cen platí je, že by management organizace měl znát náklady výkonů, které prodává, aby věděl, zda se naplňuje záměr organizace, pro který vlastní činnost provozuje.“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 118) Dle Sedláčka (1996, s. 19) se „náklady vymezují jako vynaložení ekonomických zdrojů na určitý výkon jako výsledek aktivity převoditelné na peníze a přinášející očekávaný ekonomický efekt“. Jde tedy o různorodé vstupy do organizační

jednotky, která díky těmto vstupům vytváří své výstupy bez ohledu na jejich povahu. U VVŠ půjde především o výstupy nehmotné povahy, ale ani výstupy hmotné povahy nejsou jistě zanedbatelné.

Významnost řízení nákladů by tak ve veřejném sektoru, tj. i u VVŠ, měla platit obdobně, a to minimálně v části realizované jako doplňkové činnosti, neboť tyto činnosti realizují VVŠ za úplatu a musí na trh vstupovat za takových podmínek, aby nedocházelo k narušování hospodářské soutěže. Jinými slovy nemohou nabízet své produkty či služby za ceny, které by nekryly náklady na dané produkty či služby vynaložené.

VVŠ ale nechtějí v rámci své doplňkové činnosti dosáhnout jen pokrytí nákladů, samozřejmě chtějí dosáhnout i určitého zisku, který následně použijí na svůj další rozvoj.

Na základě srovnání přístupů k nástrojům nákladového controllingu VVŠ a jiných podnikatelských subjektů lze říci, že všechny subjekty musí minimálně pro určité potřeby nebo aktivity evidovat, analyzovat a řídit své náklady. Z tohoto pohledu se VVŠ od podnikatelských subjektů neliší. Obsahový výklad pojmu nákladů je tak identický jak v soukromém, tak veřejném sektoru, a to vč. pohledů na členění nákladů.

Náklady v účetním pojetí představují „*celkové využití a spotřebu hodnoty na zboží, služby a daně (poplatky) během účetního období, a to bez diferenciací s ohledem na podnikovou potřebu*“. (Lang, 2005, s. 7) Představují tedy jednotlivé vstupy do procesu, které jsou následně přetvořeny do výstupů, v případě VVŠ mají většinou nehmotnou povahu.

Náklady se člení z různých pohledů odrážejících potřebu analytického zpracování nákladů. Členění tak může být z pohledu (Sedláček, 1996):

1. místa vzniku ve vztahu k podnikatelskému subjektu
 - a. externí – vznikají mimo vysokou školu a jsou zachyceny primárně ve finančním účetnictví
 - b. interní – vznikají v rámci vysoké školy a jsou zachyceny prostřednictvím tzv. manažerského (nákladového) účetnictví
2. podle vztahu k realizovanému objemu výkonů
 - a. variabilní náklady – s růstem aktivity rostou náklady
 - b. fixní náklady – výše nákladů se mění jen v důsledku omezené změny aktivit, tyto náklady se mění tzv. skokově v důsledku změny rozsahu aktivit. Zde je velmi důležité si uvědomit, že fixní náklady nepředstavují jeden monolitický blok, ale ve skutečnosti se tyto fixní náklady rozpadají na dvě části, a to fixní náklady organizační jednotky jako celku a fixní náklady jednotlivých nižších úrovní, a tak je k jejich řízení také nutno přistupovat. (Lazar, 2012, s. 181)

3. kalkulačního vzorce

- a. přímé náklady – náklady, které lze přiřadit dané aktivitě přímo bez nutnosti jakýchkoli pomocných výpočtů
- b. nepřímé náklady – náklady, které je nutné alokovat na konkrétní aktivitu na základě definovaného algoritmu. Tyto náklady vznikají v důsledku více společných aktivit, přičemž není jednoznačně kvantitativně identifikovatelné, která aktivita vyvolala jakou část těchto nákladů.

4. účelové členění nákladů

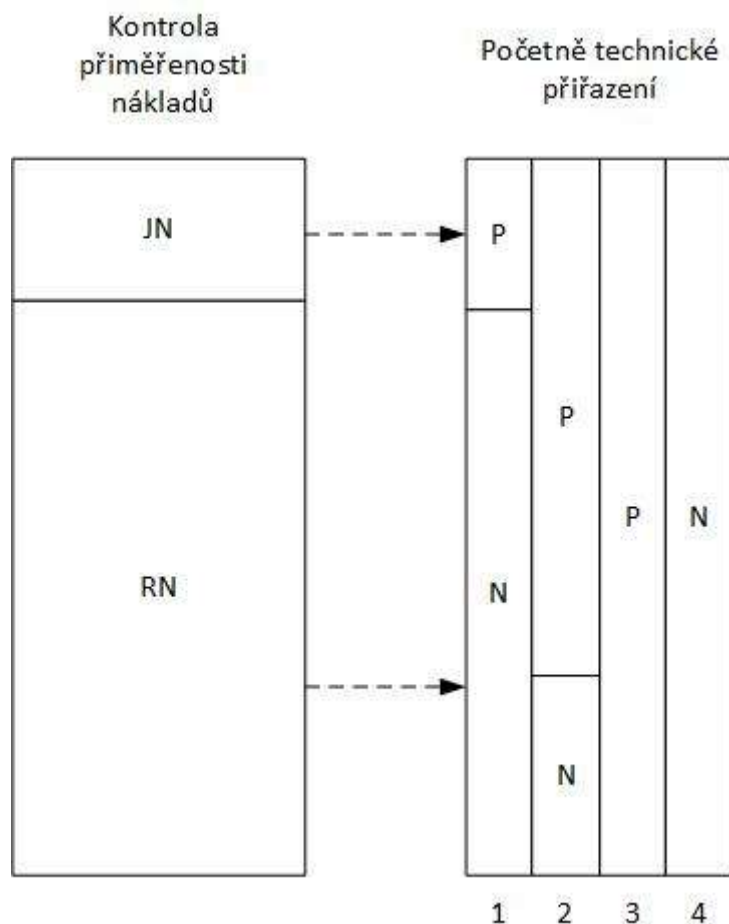
- a. jednicové náklady – náklady vznikající s identifikovatelnou vazbou na konkrétní normovatelnou jednotku výkonu. Jednicové náklady jsou vždy z pohledu kalkulace přímé náklady.
- b. režijní náklady – náklady společné pro více druhů výkonů. Režijní náklady mohou být přímé i nepřímé.
 - Přímé režijní náklady jsou náklady, které se vyskytují u jednodruhových výkonů, tzn. náklady jsou přiděleny k jednotce výkonu prostým dělením.
 - Nepřímé režijní náklady jsou náklady, které se vyskytují u vícedruhových výkonů, a jelikož každý z výkonů může vyvolávat jinou výši spotřeby daného režijního nákladu, je nutno je přidělit (alokovat) k danému výkonu výpočtem.

Vztah účelového členění nákladů a členění dle kalkulačního vzorce ukazuje obr. 1.8.

5. druhové členění nákladů

- a. osobní náklady
- b. náklady na služby
- c. náklady na cestovní výdaje
- d. náklady na spotřebu materiálu
- e. náklady na obnovu majetku
- f. atd.

Jak již je naznačeno výše, při práci s náklady je nutné rozlišit, zda se jedná o účetní či ekonomické pojetí nákladů. Z pohledu účetního jsou náklady chápány jako položka, která skutečně vznikla, byla uhrazena a je zaznamenána v účetních knihách. Na rozdíl od účetního pojetí představuje ekonomické pojetí nákladů nejen pohled zápisů v účetních knihách, tzn. náklady explicitní, ale i implicitní, které představují pro organizační jednotku alternativní náklady neboli náklady obětované příležitosti. Nejsou tedy reálným finančním výdajem.



Obr. 1.8: Část vztahu kalkulačního členění nákladů (Fibírová, 2007, s. 106)

Z uvedeného je zřejmé, že pohledy na náklady mohou být různé a členění v rámci několika hledisek současně bude nutné využít pro potřeby nákladového controllingu VVŠ jako u jiných organizací. Určitě bude využito druhového členění nákladů, doplněného o členění na přímé a nepřímé náklady, a dále pak na variabilní a fixní náklady.

Vychází-li se ze znalosti, že efektivnost, výkonnost se obecně charakterizuje jako schopnost zhodnotit zdroje vložené do podnikání. (Sedláček, 1996) a je posuzována dosažením „zisku při prodeji výkonů“ (Fibírová et al, 2007, s. 85), je zřejmé, že pro zjištění výše zisku a tím i pro řízení nákladů je důležité znát plné náklady.

Celkové neboli plné náklady je možné definovat jako veškeré náklady související s daným výkonem, jinak řečeno, neexistují-li žádné další dodatečné náklady, které by nebyly v souvislosti s realizací daného výkonu přiřazeny. V zahraniční literatuře bývají tyto plné náklady zahrnující přímé i nepřímé náklady přiřazené absorpční metodou označovány jako tzv. Full cost. (EUA, 2008)

Na jaké úrovni ale znají a analyzují VVŠ své náklady? Praxe ukazuje, že největším problémem je vyčíslení tzv. plných nákladů při současném respektování vazby k jednotlivému výkonu (aktivitě dle terminologie VVŠ). Tato skutečnost není problémem jen u VVŠ. Organizace většinou znají určitou část nákladů, která se přímo vztahuje k určitému výkonu, ale co s náklady, které jsou společné pro více výkonů, tj. z pohledu ekonomické terminologie režijní nepřímé náklady? Přesněji řečeno, hlavní úskalí strategického, taktického i operativního řízení hospodárnosti je právě alokace, řízení a kontrola režijních nepřímých nákladů (Kráal, 2010, s. 320). A teprve až na základě znalosti plných nákladů a kalkulací je pak možné řešit rozpočtování.

1.6.1 Kalkulace

Aby bylo možné náklady řídit, samozřejmě nestačí znalost obecné výše nákladů, ale je třeba tyto náklady přiřadit k určitému výkonu, jako je to běžné v soukromém sektoru. Informace o samotné výši nákladů bez dalších informací je bezesporu k ničemu. Náklady se musí přiřadit k určitému výkonu a času. Za tímto účelem se používají kalkulace, které vyjadřují objemy nákladů, zisku a cen v peněžním vyjádření vztahující se k určitému výkonu. „*Kalkulace nákladů na vlastní činnost se v ničem neodlišuje od standardních controllingových postupů*“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 111, 222, 223).

Kalkulace tak slouží mimo jiné pro:

- stanovení ceny
- řízení hospodárnosti
- sestavování rozpočtů a plánů
- vyhodnocení, jak jsou kryty režijní náklady
- poskytují podklady pro rozhodování o nastavení rozsahu nabízených výkonů
- poskytují podklady pro vyhodnocení efektivnosti a ziskovosti a plnění dlouhodobého cíle

V rámci kalkulace je řešeno, v jakém rozsahu a struktuře budou náklady přiřazeny výkonu, ale také jakým způsobem budou přiřazeny, tj. jakou tzv. kalkulační metodou.

Kalkulace představuje proces, v rámci kterého jsou náklady různých úrovní alokovány na jednotlivé výkony či kalkulační jednici. Kalkulační jednice se liší od kalkulovaného množství tím, že kalkulační jednice představuje výkon vymezený měrnou jednotkou. Kalkulované množství je pak určitý počet kalkulačních jednic.

Obecně můžeme říci, že „*Na systém kalkulace nákladů a výnosů jsou kladeny zvláštní požadavky. Na prvním místě je orientace kalkulace nákladů a výnosů na budoucnost*“. „*Systém kalkulace nákladů a výnosů musí umět rozlišit fixní a*

variabilní náklady. Systémy celkových nákladů jsou jako zdroj informací pro uživatele nevhodné“ (Žižlavský, 2014, s. 35)

Z pohledu kalkulací, jak je již známo, se člení náklady na přímé a nepřímé. Přímé náklady mají přímou vazbu na kalkulovaný výkon na rozdíl od nepřímých nákladů, které jsou společné pro více druhů výkonů nebo i částí organizačních jednotek. Z pohledu účelového členění nákladů jsou nepřímými náklady - náklady režijní povahy.

1.6.2 Kalkulační vzorec

V rámci přiřazování nákladů je využito i druhové členění, spojením kalkulačního a druhového členění nákladů vzniká tzv. kalkulační vzorec, kdy nejčastěji se využívá tzv. typový kalkulační vzorec (Sedláček, 1996, s. 67):

- *„Přímý materiál*
- *Přímé mzdy*
- *Ostatní přímé náklady*
- *Provozní (výrobní) režie*

VLASTNÍ NÁKLADY PROVOZU

- *Správní režie*

VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

- *Odbytové náklady přímé*
- *Odbytové náklady nepřímé*

ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONŮ

- *Zisk (obchodní přírážka)*

PRODEJNÍ CENA“

Tento tzv. typový kalkulační vzorec, který je stále v teorii využíváný (Popesko, 2009), nebude v plném rozsahu v prostředí VVŠ úplně vyhovovat, což je dáno především tím, že VVŠ nejsou typicky výrobní organizací a nejsou ani založeny za účelem dosahování zisku. Nicméně pro doplňkovou činnost by tento vzorec kalkulace měl být v určité modifikaci použitelný, tj. obdobný, protože v doplňkové činnosti se VVŠ chovají stejně jako podnikatel.

Kalkulace z pohledu terminologie krytí nákladů rozlišujeme na:

- kalkulace na úrovni plných nákladů – v rámci kalkulace jsou přiřazeny přímé i nepřímé náklady
- kalkulace na úrovni variabilních nákladů, kdy nepřímé náklady a zisk tvoří tzv. marži

Kalkulace z pohledu započítaných nákladů rozlišujeme na:

- kalkulace na úrovni nákladů provozu
- kalkulace na úrovni vlastních nákladů výkonu
- kalkulace na úrovni úplných vlastních nákladů výkonu
- kalkulace na úrovni prodejní ceny

Další možností kalkulačního vzorce na úrovni plných nákladů je (Fibírová et al, 2007, s. 119):

- „*Přímé jednicové náklady*“
- *Přímé režijní náklady*
- *Nepřímé režijní náklady*“

Kalkulační vzorec může mít mnoho podob, neexistuje jen jeden správný přístup, vždy záleží na organizaci, jaký rozsah a strukturu nákladů zvolí. Nicméně nezahrnutí všech nákladů do kalkulace může mít za následek nepřesné podklady, na jejichž základě manažeři rozhodují.

Pro nákladový controlling je tedy velmi důležité znát kalkulaci na úrovni úplných vlastních nákladů výkonů, kdy jsou k jednotce výkonu přiřazeny veškeré náklady. V terminologii VVŠ se v tomto mluví o přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity.

1.6.3 Kalkulační metody

Náplní kalkulace je stanovení nákladů určitého rozsahu a struktury týkající se určitého výkonu. Přiřazení přímých jednicových a režijních nákladů většinou problém nedělá. Problém nastává v okamžiku, kdy mají být výkonu přiřazeny nepřímé režijní náklady (dále jen nepřímé náklady). Způsoby alokace nepřímých nákladů jsou obsahem tzv. kalkulačních metod, které se dělí z hlediska způsobu výpočtu a přiřazení nepřímých nákladů výkonu.

Již počátkem osmdesátých let se začíná mluvit o nové kalkulační metodě, tzv. ABC metodě, jako nástroji řízení nákladů a dosavadní používané kalkulační metody jsou označovány jako tzv. „tradiční“ a nedostačující.

Z tohoto pohledu, tedy můžeme kalkulační metody rozdělit do dvou skupin:

- První často označované jako „tradiční kalkulační metody“, mezi které patří:
 - kalkulace dělením
 - přírážkové kalkulace
 - sumační
 - diferencovaná
 - kalkulace příspěvku na úhradu, a to ať už jednoduchý výpočet příspěvku na úhradu nebo dvoustupňový výpočet příspěvku na úhradu

- Mimo tyto tradiční kalkulační metody se začaly prosazovat kalkulační metody s přívlastkem „moderní“ (Popesko, 2009; Hammer, 2011; Popesko et al 2016), přičemž za moderní kalkulační metodu je považována i metoda Activity Based Costing, tzv. ABC. *„Jedná se relativně o novou a nejpřesnější metodu rozvrhování režijních nákladů na jednotlivé kalkulační jednice. Na rozdíl od tradičních kalkulačních metod nevyužívá alokaci nákladů na kalkulační jednici přes nákladová střediska, ale přes aktivity, které jsou pro tvorbu výkonů nezbytné“* (Žižlavský, 2014, s. 47). V interních metodikách alokace nákladů VVŠ, které jsou založeny na metodě ABC, je pro pojem nákladový objekt ABC použito pojmu aktivita, proto za účelem oddělení pojmu aktivita dle interní metodiky VVŠ a pojmu metody ABC je dále vždy uváděno aktivita ABC ve spojitosti s literaturou definovanou metodu ABC.

Analýza ABC má pro nákladový controlling zásadní význam, neboť *„pokud poznáme vnitřní složení jevů, můžeme neprodleně provést nápravná opatření, jejich účinky se ihned projeví“* (Vollmuth, 2004, s. 9). Analýza ABC srovnává objemy a hodnoty, na jejichž základě může být v organizaci zjištěno, že *“relativně malé množství z celkového objemu mohou vytvořit relativně velkou hodnotu“* (Vollmuth, 2004, s. 9). Jedním z důvodů jejího vzniku jsou i potřeby manažerů na kvalitu a strukturu informací, které kalkulace poskytují. Dalším důvodem je, že ABC odráží důsledek reakcí na problémy, které souvisely s aplikací tradičních kalkulačních metod. Podstatou ABC je nejprve odhalit skutečné příčiny proč náklad vznikl a následně tyto náklady alokovat k těm výkonům, které jejich spotřebu vyvolaly. Metoda ABC přináší tu výhodu, že při její aplikaci jsou získávány informace o nákladech, aktivitách ABC a nákladových objektech ABC, které jsou jednak využívány při kalkulaci, ale také při řízení činností, ke kterým v organizaci dochází. Český ekvivalent pro metodu ABC je procesní řízení nákladů. (Popesko et al., 2016)

Metoda ABC představuje alokační metodu, jejíž podstatou je přiřazení nákladů na nákladové objekty měřením skutečných výkonů jednotlivých prováděných činností a aktivit ABC. *„Nákladové objekty spotřebovávají aktivity ABC a aktivity spotřebovávají zdroje“* (Hammer, 2011, s. 120). Vrací se ke vztahu příčina – následek, a to na základě zohlednění skutečných aktivit ABC a činností. *„V praxi se ukázalo, že tento postup je jedinou možností, jak eliminovat paušalizování nákladů v různých zjednodušených způsobech alokace“* (Popesko et al., 2016, s. 137) ABC slouží přiřazení nepřímých nákladů skrze aktivity ABC nákladovým objektům a má přispět ke snížení a optimalizaci nákladů.

V samotném procesu kalkulace ABC hrají důležitou roli náklady, které se dle literatury dělí na přímé náklady, nealokovatelné náklady a alokovatelné pomocí aktivit.

V rámci toku nákladů je nejprve vynaložený nepřímý alokovatelný náklad přiřazen k jednotlivým aktivitám ABC, a to na základě vztahové veličiny nákladů. Druhým krokem je, že se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity ABC, vymezí se vztahová veličina a stanoví náklady na jednotku aktivity. Ve třetím kroku se určí náklady na nákladový objekt ABC, a to na základě jednotky aktivity ABC a objemu jednotek, které byly spotřebovány.

Aktivity ABC představují ústřední prvky v procesu, které v organizaci probíhají. „Aktivita ABC sama o sobě představuje homogenní soubor úkonů, které vedou k určitému cíli“ (Popesko et al., 2016, s. 141). Aktivity ABC mohou být různé úrovně od celoorganizačních až po úroveň jednotkovou.

Za účelem přiřazení nákladů nákladovým objektům ABC je nutné výkon aktivity ABC změřit a pomocí měřitelných hodnot určit vztah nákladů dané aktivity ABC k nákladovému objektu ABC. Za tímto účelem se využívají vztahové veličiny. „Vztahová veličina představuje příčinné faktory, které působí změnu výše nákladů aktivity.“ (Popesko et al., 2016, s. 143) Vztahové veličiny bývají transakční, časové a silové. Podle míry výkonu, tj. počet měřitelných jednotek, které byly v daném období spotřebovány. Míra výkonu udává spotřebu aktivity

Samotnému procesu přiřazování nepřímých nákladů zjištěných z finančního účetnictví ještě předchází účetní úprava dat, která vylučuje určité náklady, jako jsou kurzové rozdíly, dary a jiné.

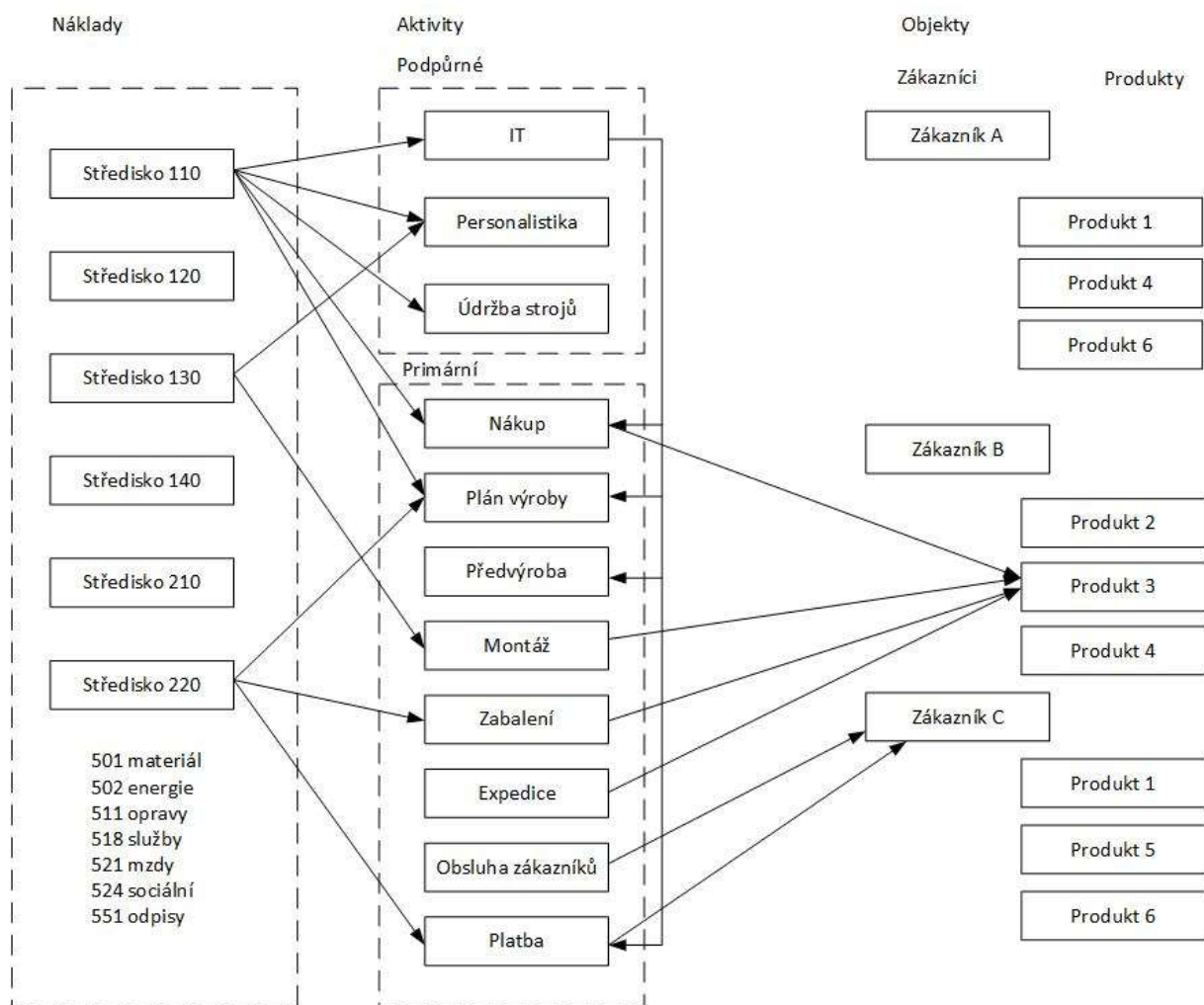
Ilustrativní tok nákladů a jejich přerozdělení za účelem zachycení vazeb nákladů přes aktivity ABC na nákladové objekty uvádí obr. 1.9.

Hammer (2011) uvádí, že metoda ABC je dle řady autorů nejefektivnější manažerskou teorií, nicméně aplikační praxe v ČR je stále nerozvinutá. Dále uvádí, že většina činností v neziskovém sektoru má administrativní charakter činnosti a vznikají tak nepřímé režijní náklady. Tyto náklady je nutné v logice ABC/ABM podrobit příčinné analýze. Tato metoda tak může být spojena se zefektivněním řízení financí, tj. lepším hospodařením organizací a napomůže stabilizaci rozpočtu. Využití metody ABC na VVŠ umožňuje přiřadit náklady do správných zdrojů financování a tím podpořit finanční stabilitu organizace.

Cílem je definovat skutečné příčiny vzniku nákladů a přidělit je těm výkonům, které je skutečně spotřebovaly.

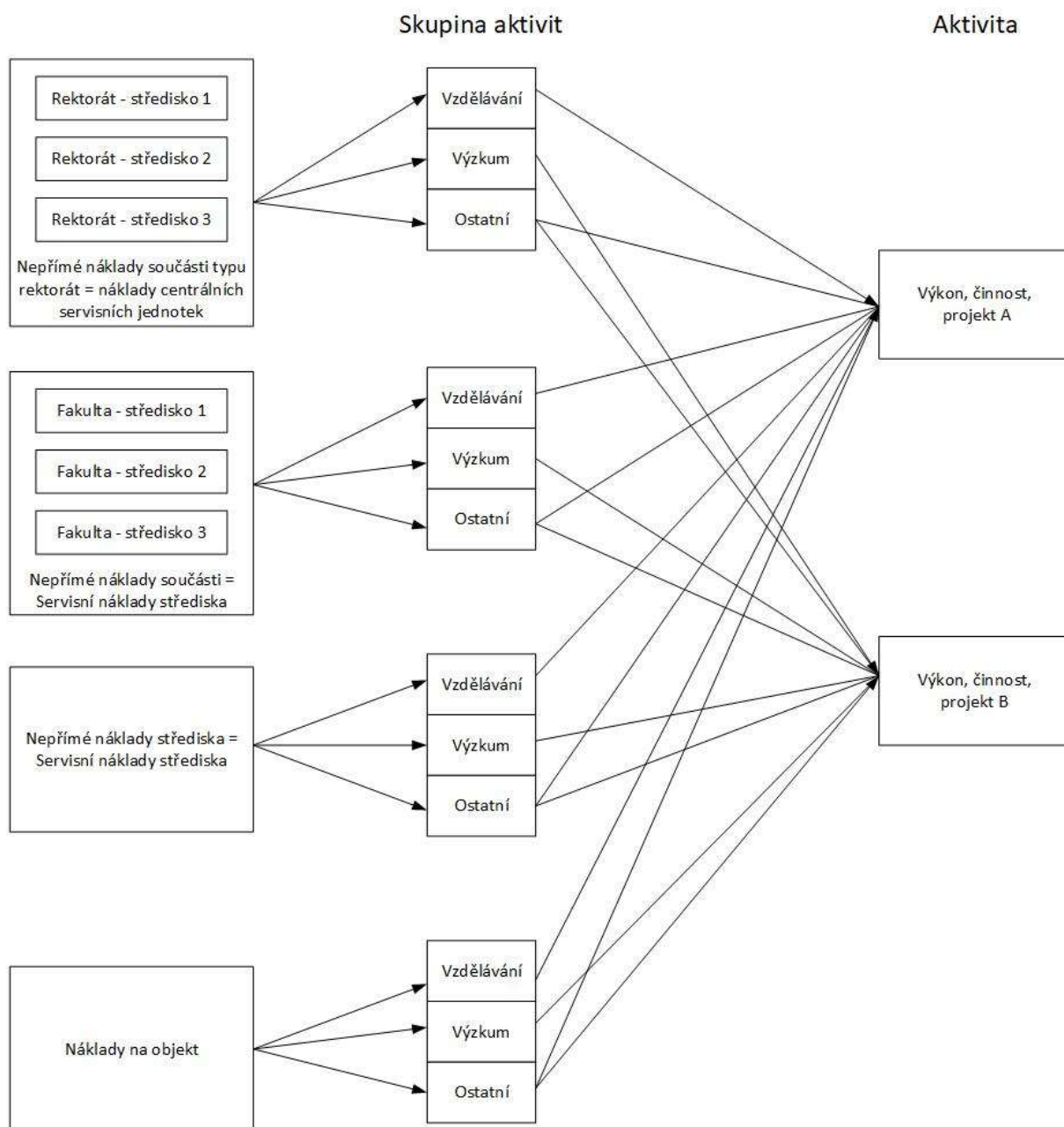
V pojmosloví používaném v interních metodikách plných nákladů uplatňovaných zejména na zahraničních VVŠ (vč. materiálů z tuzemských konferencí k metodice plných nákladů VVŠ), které jsou vzorem pro české VVŠ, využívajících metody ABC, je pro pojem aktivity ABC používán opět pojem aktivity. Za účelem odlišení aktivit dle terminologie VVŠ v různých fázích alokace nákladů od pojmosloví ABC bude v disertační práci použit pojem

„skupiny aktivit“ (byť se používá jen pojem „aktivity“. Pro pojem nákladový objekt ABC se používá v terminologii VVŠ také označení „aktivita“.



Obr. 1.9: Tok nákladů v ABC systému (Popesko, 2009, s. 104)

Je tak možné říci, že „skupiny aktivit“ v interních metodikách alokace nákladů VVŠ představují skupiny činností, které mají jeden společný účel zaměření, kterým je buď vzdělávání, výzkum nebo ostatní činnosti z pohledu výkonu VVŠ. Nákladovým objektem ABC je myšlen výkon, činnost, kterému je přiřazen pojem „aktivita“ a který bude v disertační práci použit jako ekvivalent nákladového objektu ABC, a to z důvodu, že VVŠ využívají pojem „aktivita“ za tímto účelem. V metodice TRAC se můžeme ještě setkat s označením pro nákladový objekt ABC „nižší úroveň aktivity“. V terminologii VVŠ je však aktivitou chápána činnost, výkon, a tak také tento pojem bude v disertační práci dále používán, a to z důvodu, že je interní metodika alokace nákladů na VVŠ součástí disertační práce.



Obr. 1.10: Ilustrační tok nákladů a jejich přerozdělení na VVŠ s využitím metody ABC (vlastní zpracování)

Princip přiřazení nákladů je však i v prostředí VVŠ založen na přiřazení nákladů skupinám aktivit (aktivitám ABC) a následně aktivitám (nákladovým objektům ABC). Ilustrativně znázorňuje tok nákladů a jejich přerozdělení na VVŠ s využitím metody ABC obr. 1.10. V prostředí VVŠ jsou vztahové veličiny ABC také označovány jako rozvrhové základny (cost drivers), kterými mohou být transakční, časové i silové veličiny.

Samotnému přiřazení nákladů VVŠ může, ale nemusí předcházet úprava účetních dat za účelem vyloučení některých nákladů z alokace. Pokud nejsou náklady vyloučeny z další alokace, dochází k jejich oddělení z hlediska způsobilosti nákladů ve vztahu ke zdroji financování, a to z důvodu, že cílem je přiřadit i tyto náklady do vybraných zdrojů financování, neboť ovlivňují rozdíl nákladů a výnosů daného zdroje.

Tabulka 1.2 Srovnání terminologie ABC a metodik alokace nákladů VVŠ

Terminologie ABC uváděná literaturou	Terminologie ABC použitá v disertační práci	Terminologie interních metodik VVŠ použitá v disertační práci
Aktivita	Aktivita ABC	Aktivita resp. skupina aktivit (dále jen skupina aktivit)
Nákladový objekt	Nákladový objekt ABC	Aktivita (ve významu nižší úroveň aktivity)

Zdroj: Vlastní zpracování

Skupiny aktivit pak jsou:

- vzdělávání,
- výzkum,
- ostatní podpůrné aktivity.

Jak uvádějí mimo jiné Hammer (2011), Popesko et al. (2016) zmíněné tradiční kalkulační metody byly již porovnány s moderními metodami, přičemž výsledky výzkumu říkají, že v důsledku konkurenčního prostředí byly firmy nuceny přejít od tradičních kalkulačních metod například k metodě ABC jako moderní kalkulační metodě, přiřazující plné náklady dle aktivit ABC. Skutečnost, že metoda ABC poskytuje konkurenční výhodu v podobě identifikace skutečných nákladů a je tudíž lepší, je potvrzena výzkumem Altawati, et al. (2018), Baird, et al. (2004), kteří uvedli, že pro soukromý i veřejný sektor je metoda Activity management ve významu ABC stejně důležitá, bohužel ale jimi provedený výzkum na organizacích v Austrálii, srovnávající využití této metody, prokázal, že ve veřejném sektoru je tato metoda využívána méně často než v sektoru soukromém, a to přesto, že bylo potvrzeno, že pro veřejný sektor přináší tato metoda pozitiva zejména v tom, že se zrealní přehled o skutečných nákladech, díky čemuž je pak možné dosáhnout zefektivnění čerpání nákladů. To potvrzuje i Hammer (2011), i když připouští, že ve veřejném sektoru je řízení nákladů spojeno s malým stupněm prostoru využívání. Dále připouští, že u soukromého

sektoru je zpravidla efektivního řízení využíváno u organizací se zahraničními vlastníky, ale obecně ani v soukromém sektoru není v praxi efektivní přístup k řízení nákladů příliš rozvinut.

Znalost plných nákladů přiřazených s ohledem na vazbu k danému výkonu je tak důležitá, jak je uvedeno výše, v organizacích jak soukromého, tak veřejného sektoru.

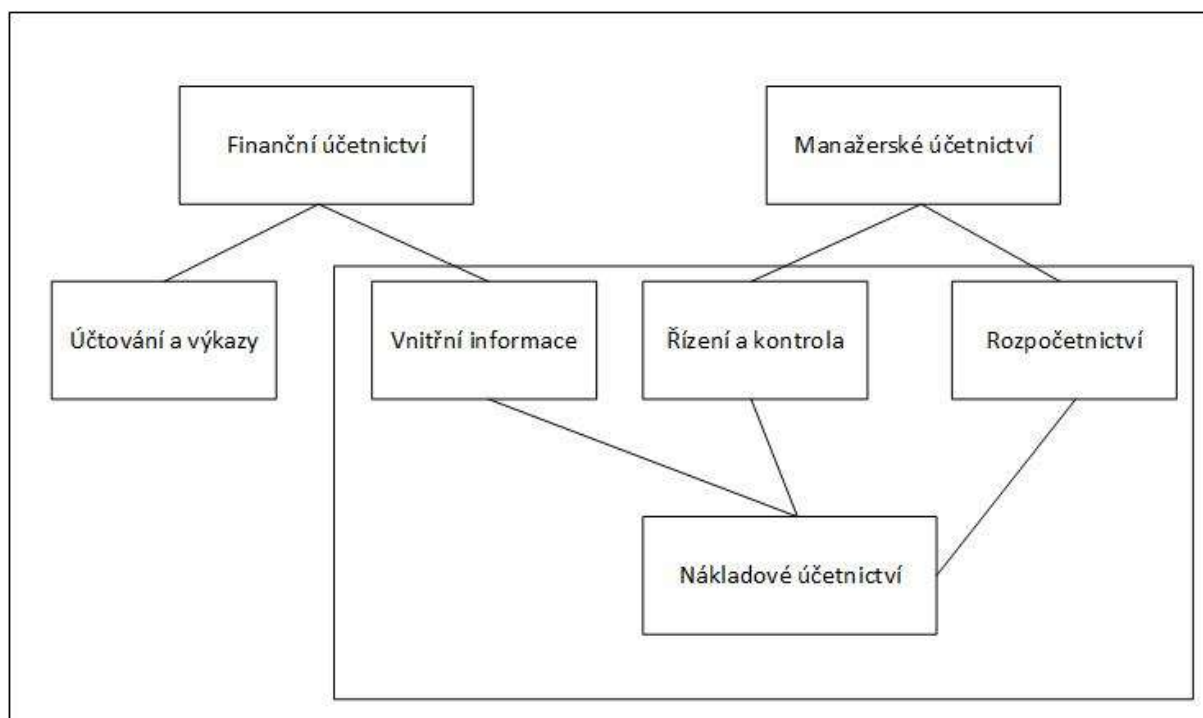
Tuto skutečnost potvrzuje i zmapování současného stavu řešené problematiky, ze kterého vyplývá, že zavádění nákladového controllingu na poli VVŠ je stále aktuálním tématem. Evropská asociace univerzit (2008, 2011, 2013, 2020) vydává několik publikací věnujících se důležitosti a stavu zavádění metodiky plných nákladů na evropských VVŠ. Jako jeden z přínosů je uváděna transparentnost finančních zdrojů a efektivnost vynakládání finančních prostředků a podpora finanční stability. (EUA, 2008; Wagner, 2010; EUA, 2011; EUA, 2013)

Ale ani přes publikace věnující se případovým studiím a problémům při zavádění metodik plných nákladů, a to na různých VVŠ (Stouthuysen et al., 2013; Mortaji et al., 2015; Khadem et al., 2016; Sánchez et al. 2019; Kissa et al., 2019), zatím neexistuje aktuální publikace, která by řešila obecně aplikovatelnou vazbu přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity ke zdrojům financování.

VVŠ si uvědomují reálnou potřebu změny přístupu ke kalkulačním metodám, kdy se musí vypořádat s definováním svých plných nákladů na jednotlivé aktivity za využití tzv. moderní metody řízení nákladů, jelikož tradiční kalkulační metody přestávají poskytovat správné informace pro řízení (Žižlavský, 2014). Neméně důležitá je i vazba na další nástroje nákladového controllingu, jako jsou rozpočty (Stejskalová et al., 2006), uplatnitelné v procesech vysokého školství.

Základním zdrojem informací metody ABC/ABM jsou data z účetnictví. Zde je však nutné rozdělit data finančního účetnictví a data manažerského (vnitropodnikového) účetnictví. „*Finanční účetnictví zpracovává všechny účetní případy, které vyjadřují změny, k nimž dochází v majetku a závazcích účetní jednotky zpravidla ve vztahu k jejímu okolí. Sleduje náklady a výnosy z hlediska účetní jednotky jako celku, a to v členění, které umožňuje zjistit základnu pro výpočet daně z příjmů a vyjadřuje hospodářský výsledek za podnik celkem v členění předepsaném obecně platnou legislativou. Finanční účetnictví se nezabývá otázkami řízení účetních jednotek jako celku ani jejich nižších organizačních složek, ani samo o sobě neřeší problém, jak dospět k údajům o množství a ceně vyprodukovaných, ale realizovaných zásob. Proto je třeba v účetní jednotce organizovat ještě další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky.*“ (Lazar, 2001, s. 9) Jak uvádí Šoljaková (2003, s. 25), nástroje manažerského účetnictví vyžadují znalost nákladů na jednotlivé aktivity, činnosti a procesy. Samozřejmě předpokládá znalost plných nákladů, tzn. vč.

režijních nepřímých nákladů. Vztah finančního a manažerského účetnictví uvádí obr. 1.11.



Obr. 1.11: Vztah finančního a manažerského účetnictví (Sedláček, 1996, s. 12)

Aby bylo možné správně posoudit vývoj režijních nepřímých nákladů, využívá se často i určitých statistických metod. Mezi používané patří korelační a regresní analýza.

Sekera (1999, s. 187 a 191) definuje vztah korelační a regresní analýzy tak, že zatímco korelační závislost zkoumá důvod komplikovaného statistického zkoumání korelační nezávislosti jednoho znaku na druhém, regresní analýza se snaží případnou závislost popsat. Jedním ze základních úkolů regresní analýzy je vystihnout pomocí zvoleného typu funkce závislost jedné veličiny na druhé, a dále pak měřit těsnost přiblížení regresní funkcí.

K metodice, jak zjistit výši plných nákladů, jak již bylo uvedeno výše, lze přistoupit variantně. Ačkoli metoda ABC je upřednostňována před tradičními kalkulačními metodami, neboť zajišťuje dle teorie i výsledků výzkumů přesnější přiřazení nákladů s vazbou k dané aktivitě, dochází k její modifikaci, a to zejména proto, že v případě služeb může být velmi časově náročné vyhodnotit skutečné náklady. (Grewin at al, 2018) Důsledkem toho je přechod na tzv. časově řízenou ABC metodu (Time Driven Activity Based Costing – TD ABC). Tato metoda by měla zajistit efektivnější přístup k výpočtu a tím i přiřazení skutečných nákladů na služby. Za účelem srovnání metod ABC a TD ABC byl proveden výzkum,

jehož závěrem je, že metoda ABC je přesná, ale je vhodná jen za předpokladu, že není důležité zohledňovat zdroje. V opačném případě, tj. pokud jsou zdroje aktivit známy a sledovány, poskytuje přesnější informace TD ABC. (Hoozee a Hansen, 2018)

Vývojem přechodu od tradičních kalkulačních metod k TD ABC je věnován výzkum (Park et al., 2019), který mimo jiné hovoří i o tom, že tradiční kalkulační metody přiřazování nákladů jsou založeny na jedné rozvrhové základně. A jak již víme, tyto tradiční kalkulační metody tak neposkytují správné informace pro manažerská rozhodnutí, neboť rozvrhová základna nemá žádný reálný podklad, vazbu na spotřebované nepřímé náklady k dané aktivitě. Za účelem odstranění nedostatků tradičních kalkulačních metod byla představena metoda ABC. Metoda ABC je postavena na skutečnosti, že produkt nebo služba spotřebovává aktivity a tyto aktivity následně spotřebovávají zdroje. Metoda ABC má několik rozvrhových základů snažících se kopírovat vazbu mezi nepřímým nákladem a danou aktivitou. Tato metoda tak poskytuje opravdu podrobné podklady, které jsou při finančním řízení důležité. Jak ale uvádějí autoři článku, má také své limity, a proto přestala být ve větší míře implementována a rozvíjena. Autoři článku uvádějí, že hlavními limity jsou skutečnosti, že je nutné zjistit, jak je práce zaměstnanců rozdělena na denním základě, kolik stráví času na jednotlivých procesech, a pokud ani účetní systém neposkytuje potřebné zdroje dat rozvrhových základů, je tento systém vykazování příliš náročný, a to jak finančně, tak z hlediska udržitelnosti. Proto přichází metoda TD ABC, která je založena na dvou parametrech. Zjednodušeně řečeno, potřebujeme vědět, kolik stojí jedna jednotka času a kolik jednotek času je na danou aktivitu potřeba. Metodu TD ABC označují autoři článku za jednodušší a méně nákladnou. Autoři se v článku speciálně věnovali nákladům marketingu z pohledu využití metody ABC a TD ABC a užitečnosti TD ABC při redukci nákladů za současného zefektivnění vynakládaných nákladů. Závěrem uvedli, že metoda TD ABC se jeví jako nejlepší nástroj pro pochopení chování nákladů a pro přiřazení nákladů k marketingovým, ale obecně k jakýmkoli různorodým aktivitám, neboť nevyžaduje složité sledování spotřeby času na jednotlivou aktivitu, ale čas potřebný k realizaci určitého uceleného úkonu. Tuto metodu dále označili za výborný nástroj pro zmapování procesů a aktivit, přestože pro zpracovatele dat může být časově náročná a méně komfortní pro zaměstnance, od nichž je potřeba zjistit informaci o čase potřebného na daný ucelený úkon.

Tento závěr však není nijak ojedinělý. Existuje i několik dalších studií prokazujících, že při alokaci nákladů je dosaženo větší přesnosti při použití metody TD ABC. Příkladem může být výzkum, kde se autoři výzkumu zaměřili na porovnání alokace nákladů metodou TD ABC a využití tradičních kalkulačních metod. Závěr výzkumu potvrzuje, že používání TDABC přináší více přesnější

zdrojovou základnu, na jejímž základě může být směřováno ke zlepšení procesu. (Akhavan et al., 2016)

Stejnou otázku si kladou i autoři Pathak et al. (2019), kteří chtějí lépe rozumět skutečným nákladům a vazbě na zdroj. Pokládají si několik otázek. Jedna z nich je, zda je rozdíl ve výši přiřazených nákladů metodou TD ABC a použitím tradičních kalkulačních metod. Výzkum opět potvrzuje, že použití TD ABC přináší zvýšení efektivity a snížení plýtvání zdroji.

Zajímavý výzkum je zaměřen na rozbor procesů v univerzitní knihovně, kdy je přijat závěr, že aplikace TD ABC umožňuje určit, které procesy jsou dražší a více ekonomicky náročnější, přičemž je možné analyzovat i příčiny. (Kissa et al., 2019)

Další výzkum na poli univerzitní půdy je prováděn se zaměřením na nákladovou stránku IT služeb, které jsou všeobecně přehlíženy. Aplikace TD ABC umožňuje zlepšit sledování nákladů jak na samotném IT oddělení, tak organizace jako celku. (Ribadeneira et al., 2019)

Výše uvedené výzkumy, které probíhají na univerzitní půdě, však nejsou jediné a nezůstávají bez povšimnutí. Je řešena i myšlenka aplikovat metodu ABC jako tzv. metodiku full cost na evropských univerzitách. (Lutlisky a Dragija, 2012) Nejprve je analyzován vývoj a trendy v alokaci nákladů na univerzitách v obecné rovině, následně jsou analyzovány i konkrétní možnosti využití metody ABC. Výsledkem výzkumu je jednak z pohledu zavedení metodiky full cost vydefinování omezení ve využití metody ABC a současně prokázání skutečnosti, že ačkoli existují požadavky na efektivní přístup k řízení VVŠ, není mnoho univerzit, které by měly implementovanou metodiku přiřazování nákladů. Hlavní překážkou v implementaci je nedostatečná ochota ke změnám a absence podkladů, které by byly zdroje dat a prokazovaly by příčinnou souvislost mezi nákladem a objektem.

Na základě provedené literární rešerše lze konstatovat, že pro řízení nákladů v prostředí VVŠ se jako nejvhodnější jeví využití metody Activity Based Costing/Management (ABC/ABM), neboť jde o prostředí, kde je vysoký podíl administrativních a režijních nákladů, které klasické metody kalkulace nedovedou vždy objektivně alokovat. Na otázku, proč vycházet právě z metody ABC/ABM lze odpovědět, že právě tato metoda umožňuje alokaci nepřímých nákladů na jednotlivé aktivity. Jak uvádí Vollmuth (2004, s. 9) „*Pro vlastní controlling má analýza ABC mimořádný význam, protože umožňuje cílené a hospodárné postupy. Pokud poznáme vnitřní složení jevů, můžeme neprodleně provést nápravná opatření, jejichž účinky se ihned projeví*“. Mikovcová (2007, s. 93) zase uvádí, že „*cílem metody ABC/ABM je zejména vytvoření transparentnosti v nákladech a výkonech, a to především v oblastech nepřímých nákladů*“ a zdůrazňuje, že uvedená metoda se vrací ke vztahu příčina - následek a je tak vhodným nástrojem

umožňujícím aplikaci hospodárných postupů v řízení řady položek. Mimo skutečnost, že se metoda ABC/ABM jeví jako nejvhodnější východisko z hlediska nastavení procesů řízení nákladů, je dalším pozitivem pro využití modifikace právě této metody také skutečnost, že existuje skupina VVŠ, která používá jako svůj informační software program SAP, v jehož určitých verzích již byla metoda ABC implementována. Zatím se tak sice nestalo ve verzi, kterou disponují české VVŠ, ale samotný fakt, že uvedený informační systém je schopen na dané metodě realokovat náklady, je jistě další výhodou. Z pohledu integrace ABC do programu SAP je pak největší výhodou to, že má management k řízení neustále aktuální data včetně jemných detailů. (Sedgley, Jackiw, 2001)

Dalším neméně významným důvodem pro využití metody ABC/ABM je také skutečnost, že uvedená metoda již proniká do části veřejného sektoru, a to do oblasti zdravotnictví, která je z pohledu vícezdrojového financování oblasti VVŠ velmi blízká. Problematiku aplikace metody ABC ve zdravotnictví řešil mimo jiné i Popesko (2011), který ve svém výzkumu potvrzuje, že je nutno se vypořádat s problémy definování vhodných rozvrhových základů a sbíráním dat, dále pak je i v této oblasti, jak potvrzuje uvedený výzkum také těžké jako u VVŠ, získat data ohledně odpracovaných hodin ve vazbě na realizované výkony.

Proto se lze domnívat, že by využití metody ABC terminologicky upravené v interních metodikách VVŠ mělo být v rámci nákladového controllingu VVŠ realizovatelné, a také by mělo být značným přínosem.

1.6.4 Přístup k měření výkonnosti a stanovení rozvrhové základny na VVŠ

Skutečnost, že VVŠ musí nepřímé náklady přiřazovat k jednotlivým zdrojům včetně souvisejících s doplňkovou činností a v případě doplňkové činnosti také hradit nepřímé náklady ze zdrojů doplňkové činnosti, není nijak nová. Ovšem volba metody, jakou budou náklady vyčísleny, je v kompetenci dané VVŠ. VVŠ by k tomu ale měla přistoupit tak, aby co nejvíce respektovala příčinnou souvislost. (Stejskalová et al., 2006) Možný přístup k měření výkonnosti a stanovení rozvrhové základny byl i předmětem výzkumu formou případové studie, jemuž se věnovala Stejskalová se svým kolektivem (2006).

„Jako nejčastěji používané poměrové přeúčtování“ je označováno stanovení nepřímých nákladů procentem z výnosů, což je sice matematicky i na data jednoduchý přístup, ale, bohužel, vůbec nerespektuje příčinnou souvislost (Stejskalová et al., 2006, s. 48). Další možností je přiřazení nepřímých nákladů přes kalkulační jednici, kterou je 1 vyučovací hodina (Stejskalová et al., 2006). Tento proces se ale z hlediska praxe také nejeví jako zohledňující příčinnou souvislost, neboť nezohledňuje rozdílnou náročnost na vybavení, prostory atd. jednotlivých předmětů, které mohou být na VVŠ vyučovány v přednáškách,

cvičeních a seminářích. Velikost učebny často ani s daným druhem předmětu nesouvisí, stejně jako s počtem studentů v učebně (mimo laboratoře apod., které mají specifické požadavky na vybavení a energie, a u kterých lze předpokládat, že jsou využívány s vazbou na daný předmět). Navíc ani nejsou běžně na VVŠ evidovány odděleně přímé náklady na výuku. „*Efektivní řízení každé činnosti předpokládá existenci a pravidelné vyhodnocování spotřeby času na pracovní úkol, označované jako normy spotřeby času*“, která je nezbytným podkladem pro kalkulace a tvorbu cen. (Stejskalová et al., 2006, s. 55)

V rámci uvedené případové studie je navrhována jako rozvrhová základna, za účelem hodnocení výkonnosti a přidělení prostředků na osobní náklady na ústavy VVŠ, možnost využití úvazku pracovníků, kdy za tímto účelem provedla výzkum na dvou VVŠ v letech 2003 – 2004, na VŠE v Praze, Fakultě managementu a Jihočeské univerzitě v Českých Budějovicích. Výzkum byl realizovaný týmem Stejskalová a kol. z VŠE Praha. (Stejskalová et al., 2006) Tento výzkum však vycházel mimo jiné, také:

- z předpokladu, že VVŠ dostává na provoz prostředky z MSMT, mimo jiné konkrétně tzv. základní dotaci, která je určena především na financování výuky a tzv. dotaci na specifický výzkum, která je určena na financování výzkumu,
- ze skutečnosti, že i když jsou výukovým aktivitám přiřazeny body na jejichž základě jsou fakultám přerozděleny prostředky na osobní náklady a výzkumným aktivitám jsou přiřazeny body, na jejichž základě je pak stanoveno, kolik % fondu pracovní doby se pracovník věnuje výzkumné činnosti. Tyto údaje mají nevýhody pro účely alokace, a to zejména z důvodu, že body jsou stanoveny bez předchozího měření a zkoumání, tzn. jsou pak po delší dobu statické,
- ze skutečnosti, že MŠMT přiděluje prostředky podle počtu studentů,
- z idey, že nejprve je nutné vyčlenit částku na úhradu běžných provozních nákladů mimo osobní náklady, a dále částku určenou na osobní náklady.

Jelikož tedy zmapování zaběhlé praxe ukázalo, že vycházet z bodů zohledňujících výuku, které byly někdy dříve nastaveny, je statické a že takovýto systém nemůže hodnotit ani kvalitu výkonů ani být zdrojem motivace. Autoři z VŠE provedli výzkum zaměřený na zmapování ohodnocení jednotlivých aktivit, a to přesto, že připouští, že hodnocení výkonů je na VVŠ obtížné (Stejskalová et al., 2006). Dle výzkumníků by bylo ideální použít časový snímek pracovníka, ale ten by se musel dělat minimálně celý rok a byl by pro daného pracovníka dosti časově náročný. Proto se jako optimálnější varianta jevila dle výzkumníků metoda dotazování na spotřebu času. V rámci dotazníku se tedy na obou VVŠ zjišťovalo, kolik času úvazku zabere jednotlivá přímá aktivita výuky (přednáška, seminář, cvičení), a to odděleně za každou ze dvou uvedených VVŠ. Následně se za obě

VVŠ vždy odděleně počet hodin každého pracovníka (v členění dle kateder a kategorií pracovníka) každé aktivity vynásobí koeficientem dané aktivity dané VVŠ, aby se zjistila náročnost aktivit za katedry, kterou daní pracovníci realizují. Tyto aktivity se pak vztahují k nominálnímu časovému fondu. Zajímavé je, že bylo zjištěno, že je rozdíl z hlediska výkonu mezi prezenční a kombinovanou formou výuky v tom smyslu, že kombinovaná forma výuky je cca 2 x náročnější. Nejvyššího plnění časového fondu dosahují dle výzkumu docenti. Aby bylo možné na základě zjištěného rozdělit prostředky na osobní náklady, bylo nutné respektovat, že tarify jsou dány mzdovým předpisem a čím vyšší kategorie pracovníka (asistent, docent, profesor) a praxe, tím vyšší mzdový tarif. Proto bylo nutné pro jednotlivé roky praxe vzít středové hodnoty praxe a pro jednotlivé kategorie pracovníků vytvořit indexovou tabulku, zohledňující násobek v tarifech mezi jednotlivými kategoriemi. Přiřazením pak k jednotlivým pracovníkům jejich výkonů a indexu tarifů vznikne přehled výkonů dle kateder. Díky indexové tabulce jsou přiřazeny za výkony dané katedry prostředky na osobní náklady, odpovídající výkonům a kategorii pracovníků dané katedry.

Pokud jde o hodnocení vědeckých výkonů, sami autoři výzkumu přiznávají, že je potřeba ještě dalšího zkoumání, neboť měřit vědecké výkony, zejména publikační, se jeví velmi obtížné a dotazníky i respondenty je nutno lépe definovat.

Další problém se týkal toho, že každá VVŠ ohodnotila své výkony výrazně rozdílně. To znamená, že u každé VVŠ jsou rozdílné koeficienty pro výkony za aktivity přímé výuky. S ohledem na tuto skutečnost doporučují autoři výzkumu zpracovat si své vlastní dotazování za účelem stanovení vlastních koeficientů a vytvoření normativů.

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že tento systém sice lze použít pro hodnocení dané VVŠ, ale nelze jej použít pro srovnání výkonnosti v rámci jednotlivých VVŠ. Nicméně k interním účelům vždy jedné dané konkrétní VVŠ je využitelný. Vzhledem k tomu, že výzkum abstrahoval některé důležité údaje pro alokaci celkových nákladů (jedním z nich je skutečnost, že příspěvek MŠMT není pouze na výuku, ale lze jej čerpat i na vědecko-výzkumné činnosti a je velmi těžké oddělit výzkumnou část práce od výukové části.), bylo pak dále v rámci uvedeného výzkumu uvažováno jen s výkony přímé výuky. Za účelem dalšího mapování tzv. nepřímé výuky a jejich koeficientů by tak byl dotazník mnohem rozsáhlejší. Další problém se týká zohledňování výkonů vztahujících se na nominální fond pracovní doby, kdy není využitelná pracovní doba očištěna o dny dovolených, což rovněž není optimální pro potřeby alokace nákladů. Nicméně i přes uvedené abstrakce lze konstatovat, že na základě prokázání vazeb úvazků a činností je vhodné uvažovat o volbě úvazku jako rozvrhové základně i v procesu alokace nákladů.

1.6.5 Řízení nákladů s vazbou na výnosy

Finanční zdroje organizací neziskového sektoru lze členit do těchto kategorií (Matyáš a Stránský, 2010):

- 1) z pohledu územního
 - a. zdroje České republiky
 - b. zdroje EU administrované českými orgány
 - c. zdroje EU a další mezinárodní zdroje
- 2) z pohledu původu prostředků
 - a. veřejné zdroje
 - b. soukromé zdroje

Může tak vzniknout kombinace zdrojů, jež uvádí obr. 1.12.

Veřejné zdroje ČR	Veřejné zdroje EU administrované českými orgány	Veřejné zahraniční zdroje
Soukromé zdroje ČR	x	Soukromé zahraniční zdroje

Obr. 1.12: Přehled zdrojů VVŠ (vlastní zpracování)

Veřejné zdroje ČR představují prostředky získané ze státního rozpočtu ČR, a to nejčastěji prostřednictvím jednotlivých ministerstev. „Přidělení finančních prostředků má nejčastěji charakter rozhodnutí o poskytnutí dotace ze státního rozpočtu a ať už finanční zdroje tímto způsobem poskytuje jakékoli ministerstvo, ve své podstatě jsou základní postupy a podmínky vždy obdobné.“ (Matyáš, Stránský 2010, s. 31)

„V případě neziskových organizací je sice otázka, co je to vlastně onen vlastní zdroj, ale platí úzus, že jsou to prostředky, o jejichž způsobu využití může organizace do velké míry rozhodovat sama“ (Matyáš, Stránský 2010, s. 32)

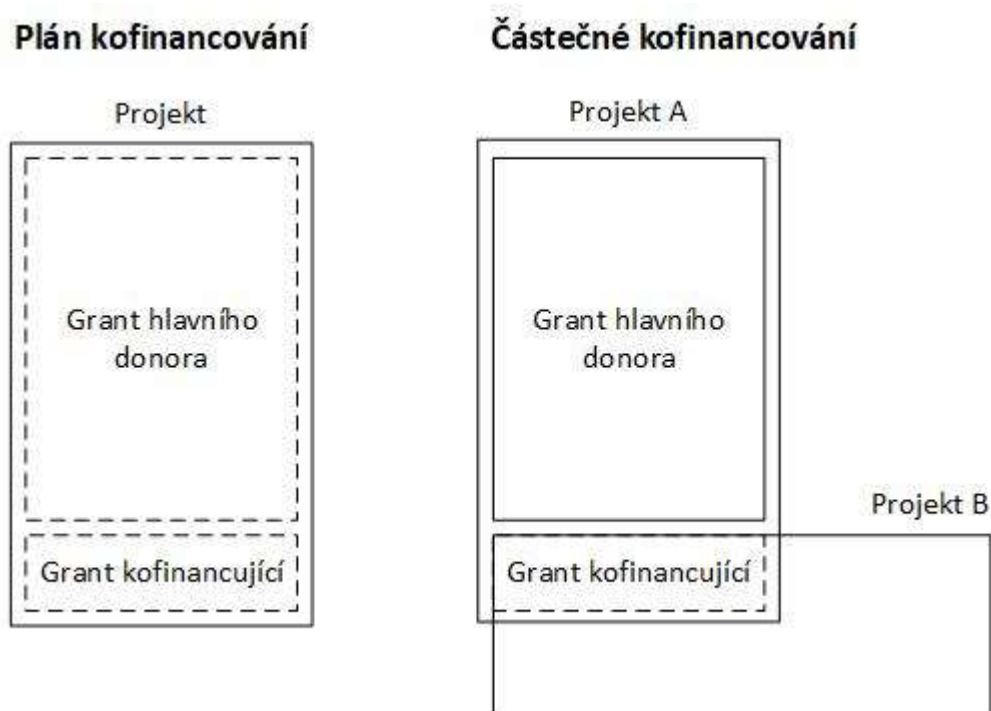
„Proto je častý takový model financování, kdy donor poskytne prostředky příjemci (označovanému také jako hlavní partner, hlavní příjemce) a ten je následně distribuuje podle předem schváleného rozpočtu jednotlivým partnerům v rámci projektu. Prostředky, které organizace získává v rámci partnerství od hlavního příjemce grantu, jsou tedy obvykle vázány podmínkami institucionálního donora a fakticky představují veřejné prostředky donora distribuované přes hlavního příjemce grantu. Z tohoto důvodu by bylo možné tyto zdroje klasifikovat jako veřejné. Na druhou stranu, právně zodpovědným vůči donoru je pouze a jedině hlavní příjemce grantu a partnerské organizace získávají prostředky na základě existence smluvního vztahu právě s hlavním příjemcem.“

Úzkým místem finančně administrativních procesů v rámci řady partnerství obvykle bývají:

- *nedostatečně vyjasněné podmínky vzájemné spolupráce partnerů,*
- *zdlouhavá a složitá komunikace a*
- *řešení finančně-administrativních parametrů spolupráce mezi partnery s časovým zpožděním oproti faktické realizaci projektů atp. “*

(Matyáš, Stránský 2010, s. 33)

Mimo to, že u organizací neziskového sektoru je vždy stanovena určitá výše veřejných prostředků, která je přidělená na konkrétní aktivitu, činnost, účel, nastává v některých případech i tzv. částečné kofinancování, tj. je vyžadována spoluúčast příjemce veřejných zdrojů. Rozsah kofinancování ve dvou různých variantách pak uvádí obr. 1.13. Uvedená varianta plánu kofinancování předpokládá, že veškeré náklady k danému projektu jsou rozděleny do dvou zdrojů. Prvním jsou náklady hrazené ze zdrojů poskytovatele (donora) a zbylá část je financována z jiného zdroje. U varianty částečného kofinancování musí být organizace schopna definovat, které náklady projektu B se vykazují jako spoluúčast k projektu A. Existuje samozřejmě více variant.



Obr. 1.13: Model plného a částečného kofinancování (Matyáš, Stránský 2010, s. 71)

Částečné kofinancování může být zajištěno z vlastních zdrojů subjektu nebo z jiných veřejných prostředků. Požadavky na původ zdrojů, které mají sloužit ke

kofinancování upravují podmínky právě přidělených veřejných zdrojů, které samotné kofinancování vyžadují.

Podmínky čerpání přidělených veřejných prostředků zejména upravují:

- Na náklady či výdaje jakého období, tj. od kdy-do kdy je možné prostředky čerpat, využít.
- Zda je nutné kofinancování a jaké zdroje je nutné na něj použít.
- Co je a co není způsobilý náklad, výdaj.
- Do jakého data musí být náklad uhrazen.
- Co je možné a v jaké výši za dané prostředky pořídit.
- Upravují způsob a termín vyúčtování poskytnutých prostředků.
- Zda je nutné založit samostatný bankovní účet nebo zda je postačující oddělená evidence nákladů, výdajů od ostatních nákladů, výdajů hrazených z jiných zdrojů.
- Sankce za nedodržení podmínek.

Jako první je nutné definovat, co je náklad a co je výdaj. Náklad je možné charakterizovat jako vynaložení zdroje za účelem dosažení určitého výkonu, které nemusí být bezprostředně spojeno v daný okamžik s pohybem peněz. Zatímco výdaj je vždy spojen s finančním tokem, tj. pohybem přesněji řečeno úbytkem peněžních prostředků.

Poskytovatelé veřejných zdrojů nejčastěji využívají v rámci podmínek čerpání pro přidělené veřejné prostředky druhové členění nákladů. Přičemž obvykle se setkáváme v tzv. rozpočtech definovaných poskytovatelem s kategorizací:

- osobní náklady
- ostatní přímé náklady
 - náklady na materiál
 - náklady na služby
 - náklady na cestovné
 - jiné přímé náklady
- nepřímé náklady nebo tzv. doplňkové režijní náklady

Kategorie osobních nákladů tvoří obvykle největší část nákladů organizace veřejného sektoru a spolu s tzv. ostatními přímými náklady pak představují náklady, které mají přímou vazbu na danou aktivitu, činnost. Náklady, které jsou společné pro více aktivit, činností, jsou z pohledu poskytovatele označovány jako tzv. nepřímé náklady nebo i tzv. doplňkové režijní náklady (dále jen nepřímé náklady), což není někdy příliš ideální označení, neboť to neodpovídá běžné terminologii controllingu. Dokonce obsahová náplň nepřímých nákladů nemusí být ani vždy stejná za jednotlivé poskytovatele (Matyáš, Stránský, 2010).

Právě otázka úhrady nepřímých nákladů je pro organizace veřejného sektoru a vyrovnanost jejich hospodaření důležitá, protože pokud daný zdroj nehradí vůbec nepřímé náklady nebo jen částečně, musí organizace minimálně řešit, z čeho tyto náklady, výdaje uhradí, a zda je tato činnost vůbec efektivní. Například v případě projektů je vždy nutné zvažovat, jaké jsou přínosy projektu a jestli náklady, tj. i nepřímé náklady tímto projektem vynaložené, ale projektem již nehrazené, jsou ještě úměrné vůči dosaženým přínosům. Ideální je, pokud projekty mají vyrovnané rozpočty, tj. že hradí veškeré související náklady, výdaje. Tudíž nepřímé náklady je nutné pomocí určitého výpočtu či parametru zjistit a k dané aktivitě přiřadit. Suma takto vyčíslených nákladů pak představuje náklady aktivity.

Aby bylo možné mluvit o tzv. celkových nákladech na danou aktivitu, činnost, je potřeba zohlednit jak úroveň kofinancování, tak tzv. nezpůsobilé náklady. Doposud bylo pohlíženo na náklady z pohledu toho, co daný poskytovatel organizaci uhradí.

Definování toho, co je a co není způsobilý náklad, je dosti zásadní z pohledu čerpání zdrojů. Způsobilým nákladem můžeme označit takový náklad, na jehož úhradu lze daný zdroj použít, tedy takový, který lze z daného zdroje hradit. Tyto náklady musí splňovat minimálně to, že:

- s danou aktivitou opravdu souvisí,
- bylo nezbytné jej vynaložit, aby bylo cíle dosaženo,
- při jeho vynaložení bylo dodrženo hospodárnosti, efektivnosti a účelovosti.

Pokud daný náklad některé z minimálních uvedených kritérií nespĺňuje, není možné jej považovat za způsobilý a daná organizace si jej pak musí uhradit sama. V praxi se můžeme setkat i s tím, že náklady by byly z pohledu své definice způsobilé, ale bohužel se stanou nezpůsobilým nákladem, neboť přesahují výši, kterou daný poskytovatel akceptoval na danou činnost. Náklad tak může být nezpůsobilý z důvodu, že:

- je tak již v rámci podmínek čerpání definován vzhledem ke své kategorii, jako nezpůsobilý, nejčastěji jde o:
 - daně a cla
 - kurzové rozdíly
 - pokuty a penále
- jeho výše přesahuje schválené limity přidělené na danou aktivitu, činnost, úkol

Tzn. poskytovatel, což je subjekt, který rozhoduje o přidělení veřejných prostředků, přiděluje prostředky na základě tzv. rozhodnutí o poskytnutí dotace, příspěvku, které mohou být:

- ze státního rozpočtu
- územně samosprávného celku
- z mezinárodních veřejných zdrojů

Toto rozhodnutí je vždy vydáno ke každému poskytnutí veřejných zdrojů na konkrétní jednotlivou aktivitu, činnost, účel pro daného jednoho tzv. příjemce. Tj. příjemci veřejných zdrojů je vydán tzv. dotační titul. Zde je potřeba upozornit na skutečnost, že příjemcem je myšlena organizace, která je zodpovědná poskytovateli za koordinaci daných činností a dodržování všech ustanovených podmínek uvedených v rozhodnutí, a to jak u sebe samé, tak i u organizací, které se na dané aktivitě, činnosti, úkolu spolu s příjemcem spolupodílejí jako tzv. partner či spolupříjemce (dále jen spolupříjemce). Podmínky uvedené v rozhodnutí se tak vztahují i na spolupříjemce, který je jimi vázán stejně jako příjemce.

V rámci rozhodnutí jsou stanoveny mimo podmínky čerpání také tzv. rozpočty, plány, tj. limity nákladů, na které lze přidělené prostředky použít. Rozpočet můžeme definovat jako množství peněz, které „organizace plánuje získat a vynaložit na různé účely v daném období“, nicméně „funkce rozpočtu jsou nejen plánovací a koordinační, ale například i kontrolní a motivační“. (Matyáš, Stránský, 2010, s. 79)

Pokud tedy evidujeme plné náklady, které s danou aktivitou, činností souvisí, musíme rozlišovat tzv. :

- způsobilé náklady
 - způsobilé náklady hrazené z veřejných prostředků na základem daného rozhodnutí
 - způsobilé náklady hrazené z prostředků organizace jako tzv. kofinancování
- nezpůsobilé náklady

„Chce-li organizace provádět efektivní projektový controlling finančních prostředků a administrativních náležitostí projektu, musí si být vědoma toho, jaké požadavky a v jakých oblastech na ni donor klade a musí být také schopna tyto požadavky implementovat do svých controllingových nástrojů.“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 37)

Nelze tedy zaměňovat částečné kofinancování a nezpůsobilé náklady. Přestože poskytovatele obvykle evidence nezpůsobilých nákladů nezajímá, je v zájmu organizace vyhodnocovat i tyto nezpůsobilé náklady, neboť právě tyto náklady dokreslují celkový pohled na náklady, které s danou aktivitou, činností souvisí, a které potřebujeme znát, aby bylo možné vyhodnotit, jakou měla daná aktivita, činnost, efektivitu. Analogicky uvedené platí i pro výdaje, ale z důvodu uplatnění

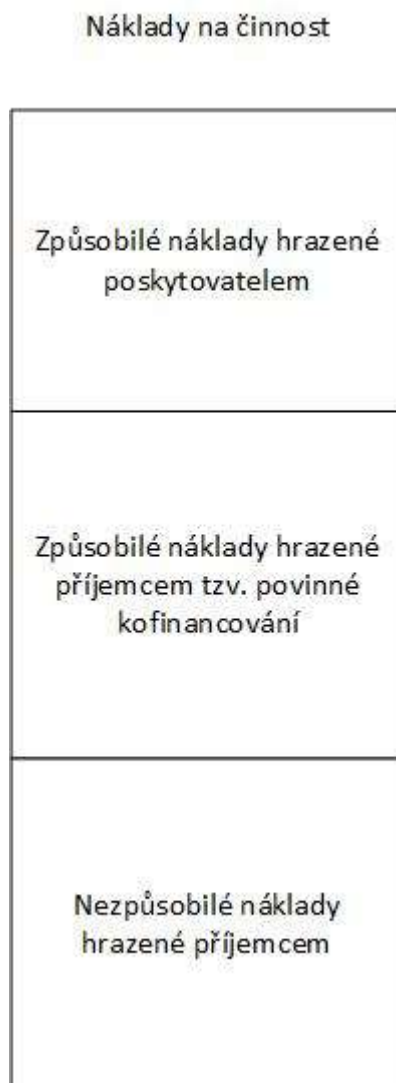
pohledu řízení nákladů je uváděn i dále jen pojem náklady. Skladbu nákladů spojených z hlediska jejich úhrady zachycuje obr. 1.14.

„Základním problémem je neochota pracovníků organizace připustit si, jaké všechny náklady a z jakých důvodů různými činnostmi vznikají“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 111). Nicméně na druhou stranu je důležité si uvědomit, že není možné očekávat přiřazení nepřímých nákladů dané aktivitě s úplnou přesností. Vždy bude existovat určité zjednodušení. Důležité však je, aby toto zjednodušení bylo co nejmenší a současně snaha o co největší přesnost nevyvolala nadměrně vysoké náklady na zavedení přiřazení nepřímých nákladů. Také je nutné připustit, že nebude existovat jediné správné řešení, cílem však je, aby zvolené řešení vycházelo z kompletní skupiny nákladů vztahující se k dané aktivitě a odráželo vazbu k dané aktivitě.

Podobnost soukromého a neziskového sektoru lze vidět zejména v tom, že i úkolem managementu neziskového sektoru je využít zdroje co nejlépe, aby dosáhly maximálního efektu. (Matyáš, Stránský, 2010)

Univerzální controllingový systém neexistuje a není možné říci, že existují *„určité jednotné postupy a pravidla, jejichž aplikace povede za všech okolností k tomu správnému řešení. Vhodnost jakéhokoli controllingového řešení je a musí být vždy poplatná konkrétní situaci, ve které se určitá organizace nachází, a problémům, které nejvíce řeší.“* (Matyáš, Stránský, 2010, s. 14) Navzdory tomu jsou ale snahy vytvořit obecná specifika systému řízení pro subjekty neziskového sektoru, a to z důvodu, že mají tyto společné rysy (Matyáš, Stránský, 2010, s. 13-18):

- *„Absence kritéria zisku.“*
- *„Vyrovnanost hospodaření a averze k riziku.“*
- *„Důraz na transparentnost.“*
- Převládající náplň činnosti jsou služby.



Obr. 1.14: Skladba nákladů na činnost (vlastní zpracování)

1.6.6 Rozpočty

Rozpočty rozeznáváme jak dlouhodobé (zejména rozpočty finančních zdrojů), tak krátkodobé, a to v členění za celou organizaci či jednotlivé dílčí části. Rozpočtování lze využít i k rozdělení režijních nákladů, kdy se v praxi nejčastěji setkáváme s metodou: (Stejskalová et al., 2006, s. 39)

- ve výši stanovené na základě skutečnosti předchozího období
- využitím matematicko-statistických metod
- odborný odhad
- kombinací uvedených metod

Z hlediska času je nutné se zabývat otázkou, kdy je vhodné daný rozpočet sestavovat. Časový faktor nesmí být opomíjen z důvodu, že u VVŠ se setkáváme

se skutečností, že kalendářní rok, za který jsou sledovány zdroje financování a akademický rok, v rámci něhož se aktivity realizují, není shodný. Ve shodě nemusí být ani kalendářní rok a doba trvání projektu, aktivity.

Jak již bylo uvedeno, znalost plných nákladů s vazbou na jednotlivé aktivity je podmínkou pro efektivní řízení nákladů. Za tímto účelem se využívají tzv. kalkulace. Informace o plných nákladech pak budou shlukovány do finančního rozpočtu. Finanční rozpočtování znamená, že „funkcí rozpočtu není pouze plánovat na určité období, ale i umožnit managementu v průběhu tohoto období organizaci řídit“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 79). VVŠ již v určitém rozsahu rozpočty samozřejmě využívají, nicméně vědomí, že v současné době neaplikují své skutečné plné náklady na jednotlivé aktivity, nám jasně říká, že ani tento nástroj nemůže být efektivně využíván a nemůže tak naplňovat funkci podkladů pro aktivní a dynamické strategické finanční řízení.

1.6.7 Manažerské chyby při řízení nákladů

Ať už je řešena jakékoli aplikace kalkulační metody, vždy je potřeba mít na paměti, jaký je význam těchto kalkulačních metod. Proč je jich vlastně potřeba a proč je jim věnováno tolik pozornosti. Je to jednoduché, aby bylo možné uspět a aby organizace byla úspěšnější než konkurence, a to ať už se jedná o jakoukoli oblast, je nutné mít co kvalitativně nejlepší rozhodovací základnu. Aby bylo možné si zajistit pro svá strategická rozhodnutí kvalitní zdroje dat, vyžaduje to vyhnout se tzv. manažerským chybám. Mezi základní manažerské chyby a selhání patří (Vosoba, 2008):

- Nedostatečná komunikace.
Aby byli lidé posloucháni, musí mít respekt, jen opravdový zájem o lidi a o jejich názory může přinést respekt. Veškeré problémy, které vyvstanou, je potřeba řešit rychle a otevřeně.
- Nedostatečné zapojení běžných pracovníků.
Lidé se starají zejména o vlastní zájmy, je potřeba je do daného procesu zainteresovat.
- Stručnost, ale komplexnost.
Kolegy není nutno zahlcovat detaily, ale je potřeba jim stručně sdělit všechny důležité informace.
- Tradice.
Není nutné dělat něco jen proto, že se to tak v minulosti dělalo.
- Rychlost.
Dosáhnout něčeho rychle, neznamená získat kvalitu
- Trpělivost.
Bez trpělivosti nelze ničeho dosáhnout.

Jako jedna z největších chyb manažerů je označována nedostatečná kooperace u čehokoli. (Zielke, 2006)

Kromě manažerských chyb lze narazit i na negativní průvodní jevy, a to přesto, že víme, že „*Podniky využívají rozpočet jako svůj primární řídicí systém pro stanovení cíle, určení zdrojů a vytvoření pobídek k výkonu. Často jde o jediný nástroj podnikového řízení zaměřený na výsledek.*“ (Žižlavský, 2014, s. 40):

1. Časová náročnost, když až 20 % času u řídicích pracovníků a 50 % času u controllerů je věnováno pouze plánování a tvorbě rozpočtu.
2. „*Užitek generovaný plánováním a tvorbou rozpočtů se zdá diskutabilní*“.
3. *Rozpočtování často vykazuje dominantní zaměření na interní záležitosti.*
4. *Rozpočty obsahují mnohdy absolutní cíle, čímž přispívají ke ztrátě flexibility.*
5. *Plánování se zaměřuje na monetární faktory a opomíjí význam např. znalostí pracovníků, sílu inovací.*
6. *Chybí zaměření na aktualizaci.*“
7. Chybí vazby na strategický plán.
8. Nereálné předpoklady.

(Žižlavský, 2014, s.41)

Lze předpokládat, že s obdobnými nedostatky a chybami se lze setkat jak při rozpočtování, tak i u finančního controllingu, a to jak ve veřejném sektoru obecně, tak na VVŠ.

1.7 Finanční controlling a vztah k nákladovému controllingu

Controlling jako nástroj řízení je využíván v několika oblastech řízení. „Manažeři potřebují své organizace řídit a používají při tom všechny nástroje, které mají k dispozici a k tomu jim pomáhá controlling“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 8). Propojení všech nástrojů řízení je možné označit jako systém řízení. Controlling vychází z myšlenky, že je velmi důležité „*důsledně formulovat cíle i sledovat jejich dosahování*“ (Matyáš, Stránský, 2010, s. 8). Je tedy nezbytné „*vykonávat celou řadu činností*“ včetně získávání finančních zdrojů, plánování a kontrolování, jak byly plány plněny, a také určování směru, jak se má subjekt vyvíjet (Matyáš, Stránský, 2010, s. 7). Tedy jednou z velmi důležitých oblastí organizace jsou i finanční cíle, jichž je pomocí nástrojů finančního controllingu dosahováno. V minulosti byl finanční controlling zaměřený především na výsledek hospodaření, kdy vycházel z dat finančního účetnictví a byl tak zaměřený na zisk či ztrátu. To se však časem změnilo a finanční controlling se začal mimo jiné zabývat pohybem peněz, likviditou, aktivy a pasivy, rentabilitou.

Pod finanční controlling tak patří zmíněné finanční plánování. „*Plánování stanovuje směr a cíle organizace pomocí věcného vymezení úkolů na základě ekonomických a hodnotových (peněžních) ukazatelů. Rozpočet se vždy váže k určitému časovému období*“, a to v peněžních jednotkách (Stejskalová et al., 2006, s. 29). Finanční plánování rozlišujeme z pohledu času jako krátkodobé a dlouhodobé. **Náplní finančního plánování je mimo jiné plánování hospodářského výsledku a finančních zdrojů včetně cash flow**, do čehož se přenášejí zjištění a závěry nákladového controllingu, neboť **pokud jsou jednotlivé aktivity oceněny na úrovni plných nákladů odrážejících co nejvíce vazbu k dané aktivitě a u komerčních výstupů ještě navýšeny o procento zisku, tzn. snaha maximalizace zisku, může mít tato skutečnost v důsledku manažerského rozhodnutí vliv na celkové přiřazené náklady k dané aktivitě, tím i na získané výnosy a současně i na hospodářský výsledek, a to jak za jednotlivé aktivity, zdroje, ale i za VVŠ celkem.** Nehledě na to, že součástí finančního plánu jsou i informace o cash flow, které zahrnuje a je ovlivňováno jednotlivými zdroji, s nimiž VVŠ hospodaří a je tedy velmi důležité, jaké výdaje za úhradu nákladů, do kterého zdroje budou přiřazeny a čerpány a následně vykázány například i vůči poskytovateli z některé z kapitol státního rozpočtu, který na ně poskytne veřejné prostředky, pokud je uzná jako způsobilé. Finanční plánování však zahrnuje i další činnosti, které mohou být ovlivněny závěry nákladového controllingu, jako je řízení závazků, zadlužení, zajišťování platební schopnosti. „*Finanční plánování chápeme jako rozhodování o způsobu financování (získávání kapitálu), o investování kapitálu (alokace kapitálu a o peněžním hospodaření.*“ (Sedláček, 1999, s. 139)

Velmi důležitým nástrojem finančního controllingu je i finanční kontrola, jejíž podstatou je porovnání plánu a dosaženého výsledku, analyzování případných odchylek od plánu.

Dalším nástrojem finančního controllingu je i finanční analýza, která „*zajišťuje zpětnou vazbu mezi předpokládaným efektem řídicích rozhodnutí a skutečností*“ (Valach, 1997; s. 75), která je také založena na datech manažerského účetnictví (Konečný; 2007).

Finanční analýzy ovšem jednak „*potřebují velké množství dat z různých zdrojů různé povahy, přičemž úspěšně analyzovat lze jen ta data, o nichž bezpečně víme, co opravdu znamenají*“ (Sedláček, 2001, s. 8). Rozmanitá náročnost požadavků kladených na data může být z pohledu jejich zajišťování někdy problematická. Vzhledem k tomu, že VVŠ nejsou založeny za účelem zisku, nelze příliš předpokládat, že by se v rámci finančního controllingu zaměřovaly na využití finanční analýzy a podobně zaměřené nástroje, na rozdíl od finančních plánů, které lze přepokládat jako využívaný nástroj finančního controllingu.

Sedláček sice (2005, s. 171) uvádí, že „*Účetní data obsažená ve finančních výkazech umožňují managementu sledovat vývoj hospodaření podniku, odhalit*

slabé stránky, které by mohly v budoucnu působit problémy a naopak identifikovat silné stránky, které by měly v budoucnu zajistit prosperitu podniku.“ To je sice nezanedbatelný přínos definovaný pro podnikatelské subjekty, ale v důsledku toho, že i majetek používaný k doplňkové činnosti bývá pořízen z veřejných zdrojů, byla by vstupní data výpočtu efektivnosti zavádějící.

I když v rámci finančního controllingu existuje více nástrojů, než je zde uvedeno, je disertační práce vzhledem k výše uvedenému zaměřena a priori na vazbu vybraných nástrojů nákladového controllingu, kterými jsou kalkulace a kalkulační metody a rozpočty, k finančním plánům, jako nástrojům finančního controllingu.

1.8 Controlling na VVŠ

Za účelem vymezení nákladového a finančního controllingu na VVŠ, kde specifíkem vícezdrojové financování, je nutné vyjít z informací uvedených v publikacích zaměřených na controlling obecně, a pak dále především z několika málo publikací věnujících se controllingu ve veřejném či nestátním neziskovém sektoru. Zde jen poznámka, že z důvodu obdobných teoretických východisek a podobnosti legislativního vymezení v oblasti financí pro veřejný a nestátní neziskový sektor budou dále oba dané sektory chápány jako sektory se stejným přístupem k nástrojům nákladového a finančního controllingu. Důvodem je, že organizace veřejného i nestátního neziskového sektoru nevstupují na trh s cílem maximalizace zisku, což je základní rozdíl proti organizacím soukromého sektoru a dále, že musí vykazovat užití finančních prostředků, a to odděleně za každý jednotlivý zdroj financování, který obdrží. Tudíž lze předpokládat, že organizace veřejného i nestátního neziskového sektoru se chovají při finančním řízení velmi podobně. Controlling obecně je tedy soubor nástrojů řízení, které organizace využívají k dosažení svých cílů tj. při plánování, motivování, kontrolování, organizování a rozhodování, (Matyáš, Stránský, 2010), ale současně *„v oblasti vynakládání veřejných prostředků je užitečné rozlišovat mezi dvěma pojmy, kterými jsou finanční hospodaření a finanční řízení“*, a že *„pod pojmem finanční hospodaření si lze představit převážně bezchybné plnění příkazů centrální metodiky, zatímco finanční řízení je ekonomickým pojmem a je zaměřeno především na efektivnost fungování organizace“* (Otrusinová, 2008, s. 29).

Jako u všech ostatních veřejných a nevládních neziskových organizací platí i pro VVŠ, že je velmi složité měřit jejich výkonnost. To také potvrzuje Ochrana (2007, s. 147), který říká, že *„u veřejných institucí je problém s měřením výkonnosti“*. Mimo to také uvádí, že *„k měření výkonnosti jsou ve veřejném sektoru používány různé ukazatele, které jsou známy jako 3E (economy, effectiveness, efficiency)“*, ale současně také Matyáš, Stránský (2010) dodávají, že je velmi těžké v praxi tato kritéria aplikovat.

Náplň těchto pojmů vysvětluje Král (2010, s. 52, 54 a 56) takto:

- *„Hospodárnost je výchozím kritériem vyjádření racionality při vynaládání ekonomických zdrojů. Vyjadřuje takový průběh nákladů, při kterém se dosahuje žadoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu.*
- *Úroveň ekonomické účinnosti je výsledkem souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Její elementární formou je porovnání nákladů vynaložených v souvislosti s prodanými výkony s výnosy z prodeje těchto výkonů. Ekonomickou účinnost lze také relativně jednoznačně kvantifikovat pomocí zisku.*
- *Ekonomická efektivnost představuje racionalitu vynaložených nákladů. Její úroveň opět vychází ze souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, a tedy z kvalifikace zisku hodnoceného období. Úroveň zisku se navíc vztahuje buď k celkové úrovni ekonomických zdrojů (aktiv), které se podílí na tvorbě, ale i čerpání zisku. Efektivností v nejobecnější podobě rozumíme schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání.“*

V terminologii VVŠ jsou uvedené pojmy 3E součástí rozhodnutí o přidělení veřejných zdrojů a jsou definovány jako:

- Hospodárnost představuje takové užití finančních prostředků, kdy bude zajištěn stanovený úkol a vynaloženo co nejmenším množstvím finančních prostředků při současném dodržení kvality plněných úkolů. (Komora auditorů ČR, 2014)
- Účelnost představuje užití finančních prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů. (Komora auditorů ČR, 2014)
- Efektivnost představuje užití finančních prostředků, kterým bude dosaženo nejvyššího možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění. (Komora auditorů ČR, 2014)

Stejně jako v ostatních neziskových organizacích je i v prostředí VVŠ komplikované využít ukazatele ekonomické účinnosti a ekonomické efektivnosti dle uvedené definice v terminologii Krále (2010). Použitelným měřítkem výkonnosti dle uvedené terminologie Krále (2010) by mohla být hospodárnost.

Jestliže „*efektivnost fungování veřejných rozpočtů ovlivňuje především způsob nakládání s veřejnými výdaji*“, (Hamerníková, 2000, s. 56), lze obdobně postupovat i v případě posuzování efektivnosti VVŠ, neboť také hospodáří s veřejnými zdroji.

Pro zefektivnění veřejných financí je důležitá transparentnost čerpání zdrojů (EUA 2008; Hammer, 2011; EUA 2011; EUA, 2013, EUA, 2020). Efektivní řízení je spojeno s vyšší úrovní řízení a rozhodování o financích založeném na využití nástrojů nákladového a finančního controllingu, respektive manažerské účetnictví chápaného v širším pojetí, v prostředí VVŠ, což zdůrazňuje i Stejskalová et al. (2006). Vyhodnocení efektivnosti dle kritérií finanční analýzy se na VVŠ nevyužívá zejména z důvodu, že VVŠ nejsou založeny za účelem zisku a majetek, který využívají ke své činnosti je pořízený převážně z veřejných zdrojů. Z uvedeného důvodu je za kritérium efektivnosti VVŠ spojeného mimo jiné s efektivním řízením nákladů považováno především zefektivnění veřejných financí, transparentnost čerpání zdrojů a optimalizace zdrojů a činností (Hammer, 2011). „*Mezi základní požadavky na účinný nákladový systém patří schopnost poskytovat věrohodné a relevantní manažerské informace. Nákladový systém musí dát manažerům v pravou chvíli a v potřebné struktuře správné informace vztahující se ke konkrétním aktivitám organizace.*“ „*Tradiční modely manažerského účetnictví nedokážou právě alokovat*“ nepřímé náklady (Hammer, 2011, s. 120). Z hlediska efektivnosti je důležité i dosažení větších výnosů, a dále také zisku z doplňkové činnosti. Důležitost významu doplňkové činnosti realizované organizacemi terciálního vzdělávání řeší i výzkum, který se primárně zabývá trojí rolí univerzit ve společnosti a zdůrazňuje poslání univerzit v oblasti rozvoje inkubátorů a spolupráce se soukromým sektorem, upozorňuje i na ekonomické přínosy doplňkové činnosti (Bashar, 2008). Ať už se VVŠ zabývají svou hlavní nebo doplňkovou činností, vždy platí, že musí v nějaké podobě sledovat své náklady. Tím se tedy od ostatních organizačních jednotek, byť založených za jiným účelem, neliší, což nám dává prostor použít stejná východiska v oblasti nákladového controllingu, která jsou aplikována především v soukromém sektoru.

Jako nejdůležitější nástroj nákladového controllingu se pro VVŠ jeví kalkulace, kalkulační metody a dílčí rozpočty. Za další nástroje nákladového controllingu pak lze u VVŠ považovat rozpočet, který mají VVŠ povinnost mimo jiné každoročně sestavovat, a dále také výroční zprávu o hospodaření, ve které uvádějí mimo jiné i své náklady čerpané za jednotlivé kategorie nákladů (osobní náklady, materiál, služby, cestovné atd.), které pak ještě člení i s vazbou ke zdroji financování.

Náklady a výnosy zaúčtované během kalendářního roku ovlivňují zůstatek zjištěný v daném zdroji financování a tím nejen hospodářský výsledek za hlavní

a doplňkovou činnost, ale i za celou VVŠ. Z uvedeného vyplývá, že je velmi důležité, jaké plné náklady a výnosy jsou zaúčtovány v jakém zdroji, tj. vč. zachycených vnitropodnikovým účetnictvím. Jelikož náklady i výnosy mohou souviset s pohybem peněžních prostředků, může ve svém důsledku výše celkových nákladů přiřazených do jednotlivých zdrojů ovlivnit i cash flow VVŠ.

Využívání závěrů nákladového controllingu, které je ovlivněno znalostí výše nákladů, její struktury a vazeb na jednotlivé činnosti, se tak přenáší do podkladů finančního controllingu. Je tedy zřejmé, že nekompletní informace nebudou pro potřeby řízení nákladů, a tím i při aplikaci vybraných nástrojů finančního controllingu, dostatečné. Což potvrzuje i výrok: „*Předpokladem úspěšného používání nástrojů finančního controllingu je manažersky orientované účetnictví.*“ (Konečný; 2007; s. 114)

1.9 Shrnutí teoretických východisek práce

Z důvodu zaměření disertační práce na VVŠ, které se vyznačují svými specifiky oproti soukromému sektoru, a to včetně používané terminologie, je nutné se nejprve věnovat vymezení pojmů, které jsou pro VVŠ zásadní, ale v soukromém sektoru používány rozdílně. Na skutečnost nejednotnosti a problémy s pojmoslovím upozorňovala i EUA v rámci svého dřívějšího výzkumu (2008). Z hlediska pojmosloví je zřejmě zásadní rozdíl mezi pojmem aktivita ABC a aktivita v terminologii VVŠ. Aktivita v terminologii VVŠ představuje výkon, činnost, zatímco dle metody ABC je to ústřední prvek alokace nákladů. Dále je pro výzkum potřebná znalost základních specifik VVŠ, kterými jsou skutečnosti, že VVŠ hospodaří se zdroji a pro každý tento jednotlivý zdroj musí zpracovávat vyúčtování, jehož obsahem jsou zaúčtované výnosy a náklady, a to včetně vnitropodnikových nákladů a výnosů. Dalším specifickým je nutnost dodržování podmínek poskytovatelů veřejných financí, kdy poskytovatel těchto zdrojů nemusí hradit veškeré náklady, které s danou aktivitou souvisí a je tak nutno zohlednit výši částečného kofinancování a úhradu nezpůsobitelných výdajů.

Samotná literární rešerše se zaměřuje na mapování současného stavu ve smyslu vymezení pojmů controlling, manažerské účetnictví vycházející z anglosaské literatury (management accounting), dále nákladový controlling, s uvedením stručných výkladů vybraných pojmů, jako jsou náklady a členění nákladů, dále také kalkulace a kalkulační metody a rozpočty, jako vybrané základní nástroje nákladového controllingu potřebných pro porozumění komplexnosti řešené problematiky. Při koncipování teoretických východisek disertační práce bylo vycházeno i z poznatků čerpaných z aktuálních publikací (viz Příloha 1, Aktuální přehled vědeckých studií zabývajících se danou problematikou), které doplňují kritickou literární rešerši věnující se problematice přiřazování nákladů na VVŠ při zohlednění vícezdrojového financování. Tato literární rešerše potvrzuje, že české i zahraniční VVŠ si uvědomují nutnost změny přístupu ke kalkulacím v rámci nákladového controllingu, zejména pak zohlednění tzv. moderních kalkulačních metod. Z uvedeného vyplývá, že je třeba se zabývat tím, jaké kalkulační metody VVŠ používají, a co brání skutečnosti, aby moderní kalkulační metody aplikovaly. Z uvedeného vyplývá, že je nutné se pak dále zabývat skutečností, jaký by mohl být efektivní přístup k aplikaci moderních kalkulačních metod. Na základě aplikace moderní kalkulační metody je pak možné přiřadit plné náklady k jednotlivým výkonům se zohledněním příčinné souvislosti. Výše přiřazených plných nákladů na jednotlivý výkon má následně ve svém důsledku vliv na přiřazené zdroje financování, výši výnosů, hospodářský výsledek daného výkonu, ale i hospodářský výsledek organizace jako jeden celek, což se promítá mimo rozpočtování také do finančního plánování hospodářského výsledku a cash flow. Je tak možné říci, že důsledek volby kalkulační metody jako nástroje nákladového controllingu se odráží i ve finančním controllingu a

ovlivňuje finanční stabilitu VVŠ. Mimo uvedené přínosy pro rozpočtování a finanční plánování, má přiřazení plných nákladů založené na příčinné souvislosti s aktivitou přínos pro zajištění účelnosti, hospodárnosti a transparentnosti čerpání veřejných zdrojů, což je téma, které aktuálně řeší i EUA (2020) a v rámci čehož, také provádí srovnávání evropských VVŠ.

Jelikož se většina autorů shoduje na tom, že není jednoznačně určitelná hranice, co ještě je a co už není controlling a jelikož prozatím neexistuje žádná aktuální veřejně dostupná publikace, která by se specializovala na nákladový a finanční controlling českých VVŠ se současným zohledněním potřeb vícezdrojového financování, je nutno za účelem rozšíření teoretického poznání, vycházet z obecných dostupných literárních pramenů a následně analogicky zvážit použití vzhledem ke specifikům a rozdílné terminologii v prostředí VVŠ. Dále je třeba si uvědomit a přijmout skutečnost, že existuje více přístupů, vždy je možné využít různých nástrojů, které je nutné zohlednit v čase a vnímat vlivy a působení okolí.

2. CÍLE A VĚDECKÉ OTÁZKY DISERTAČNÍ PRÁCE

2.1 Cíle a vědecké otázky disertační práce

Následující části disertační práce vychází z poznatků uvedených v literární rešerši a ze zjištěných skutečností, že si především pracovníci managementu VVŠ uvědomují měnící se pravidla financování VVŠ a z toho vyplývající nutnost změny přístupů zejména k nástrojům nákladového controllingu. Je již zřejmé, že je nutné řešit strategická rozhodnutí ve vazbě na využití nástrojů nákladového a finančního controllingu a zároveň zvažovat finanční dopady rozhodnutí na organizaci.

Jak již bylo uvedeno, z nástrojů nákladového controllingu je věnována pozornost především efektivnímu nastavení kalkulací a za tímto účelem používaných kalkulačních metod, tj. způsobu a úrovni přiřazování nákladů.

Kalkulační metody, které jsou při řízení nákladů využívány, prošly z hlediska času vývojem a tzv. tradiční kalkulační metody již neposkytují dostatečné informace potřebné pro efektivní řízení, což potvrzuje i literární rešerše. VVŠ na tuto skutečnost reagují z pohledu řízení nákladů snahou o změnu nastavení kalkulačních metod, kdy se jeví jako efektivní využívat tzv. moderní kalkulační metody a kalkulace nákladů na úrovni tzv. plných nákladů přiřazených se zohledněním příčinné vazby k dané aktivitě. Nicméně VVŠ se nedaří plně aplikovat tyto tzv. moderní kalkulační metody a stále tak nedochází k plnému přechodu od tzv. tradičních kalkulačních metod k těm tzv. moderním při současné znalosti na úrovni plných nákladů. Tato skutečnost je do jisté míry dána i tím, že existují určité bariéry, a dále pak tím, že neexistuje doposud pro VVŠ žádný vydefinovaný efektivní přístup ke kalkulačním metodám založený na tzv. moderních kalkulačních metodách zohledňující vícezdrojové financování.

Hlavním cílem disertační práce je, v návaznosti na vyhodnocení využívání vybraných nástrojů nákladového controllingu, identifikovat efektivní přístup k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ, který je možné aplikovat všeobecně v prostředí VVŠ.

Mimo výše uvedený hlavní cíl je třeba v rámci disertační práce řešit i vedlejší cíle, kterými jsou:

Vedlejší cíl 1:

Zjistit, jakým způsobem a na jaké úrovni nákladů jsou náklady přiřazovány na jednotlivé aktivity na zahraničních a tuzemských VVŠ a jak toto přiřazování ovlivňují podmínky čerpání jednotlivých zdrojů.

S tímto vedlejším cílem souvisí vědecké otázky:

VO1: Jakým způsobem VVŠ evidují a přiřazují náklady na jednotlivé aktivity?

VO2: Jak ovlivňují podmínky čerpání veřejných prostředků, definované daným poskytovatelem zdroje, přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity?

Vedlejší cíl 2:

Zjistit, jak a na jaké úrovni nákladů jsou náklady přiřazovány na jednotlivé aktivity ve veřejném sektoru obecně, a to v komparaci se soukromým sektorem.

VO3: Jak přiřazují náklady, tj. tradiční či moderní metodou a na jaké úrovni nákladů subjekty veřejného a soukromého sektoru potřebují znát náklady na jednotlivé aktivity?

Vedlejší cíl 3:

Identifikovat překážky, které brání aplikaci efektivního přístupu k řízení nákladů a tím i finančnímu řízení.

S tímto vedlejším cílem souvisí vědecké otázky:

VO4: Kdo rozhoduje o způsobu evidence a přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity?

VO5: Jaké překážky brání aplikaci efektivního přístupu k řízení nákladů a tím i využití nástrojů nákladového controllingu?

VO6: Jak je ovlivněno řízení nákladů z pohledu rozdílu období kalendářního a akademického roku nebo i doby trvání aktivity, tj. vlivu času, kdy je řízení nákladů realizováno?

Jak již bylo uvedeno, základním předpokladem pro řízení nákladů, jako aplikace nástroje nákladového controllingu na VVŠ, je i nutnost znalosti plných nákladů se zohledněním příčinné vazby na jednotlivé aktivity. Tudíž nejprve je třeba zjistit, jak jsou nastaveny a využívány nástroje nákladového controllingu na VVŠ a provést komparaci, zejména co se týká používané metodiky přiřazování nákladů na zahraničních a českých VVŠ. To následně doplnit o zjištěné informace o podmínkách čerpání zdrojů. Další částí za účelem komplexnosti pohledu na řízení nákladů je zmapování potřeb, tj. způsobu a úrovně přiřazování nákladů v soukromém sektoru a veřejném sektoru obecně.

Aby mohl být identifikován efektivní přístup k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ, který je možné aplikovat všeobecně v prostředí VVŠ, je nutné se jednak vypořádat s překážkami, které tomu doposud brání, ale také je nutné zohlednit vliv časového faktoru, tj. rozdíl mezi kalendářním a akademickým rokem nebo i dobou trvání aktivity, neboť VVŠ musí

při finančním řízení, zejména řízení nákladů, zohledňovat různá časová období, k nimž je možné náklady vztáhnout.

2.2 Cíle a vědecké otázky disertační práce z pohledu přínosů pro teorii, výzkum a praxi

Uvedené cíle je možno také rozdělit z pohledu teoretického, výzkumného a aplikačního.

V rámci *teoretických východisek* jde především o vymezení základních východisek controllingu, nákladového a finančního controllingu, manažerského účetnictví, dostupných metod alokace nákladů podložené údaji ze souvisejících odborných pramenů, v části *výzkumných cílů* jde o odpovědi na vědecké otázky týkající se zaměření na zjišťování, v jakých podobách je uplatňování metodiky evidence a přiřazování nákladů na VVŠ v zahraničí a v České republice s provedením komparace, a to včetně doplnění o zohlednění podmínek čerpání.

Disertační práce se zaměřuje na české VVŠ jako součást veřejného sektoru, proto také čerpá obecná teoretická východiska controllingu z literárních zdrojů pro neziskový sektor obecně. Z tohoto důvodu je důležité také řešit, na jaké úrovni je přistupováno k řízení nákladů ve veřejném sektoru obecně, a to v komparaci se soukromým sektorem, u kterého lze z důvodu snahy o maximalizaci zisku předpokládat efektivní přístup k řízení nákladů. Proto je součástí disertační práce i výzkum provedený ve veřejném sektoru jako takovém, tj. bez zaměření na konkrétní druh veřejného subjektu. Výzkum se zaměřuje na zodpovězení následujících otázek:

- Potřebují české organizační jednotky sledovat náklady na úrovni plných nákladů?
- Je metoda ABC známá a využívaná v soukromém a veřejném sektoru?

Součástí výzkumu zaměřeného na nákladový controlling na VVŠ jsou i překážky, které brání nastavení efektivního přístupu řízení nákladů a tím i efektivnímu využívání nástrojů nákladového controllingu, jehož předpokladem je znalost plných skutečných nákladů s opodstatněnou vazbou na jednotlivé aktivity, což je řešeno díky odpovědím na vědecké otázky č. 4, 5 a 6.

Na teoretické a výzkumné cíle pak navazuje *cíl aplikační*, jehož výstupem je identifikace efektivního přístupu k vybraným nástrojům nákladového controllingu z pohledu řízení nákladů s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování, které je možné aplikovat všeobecně v prostředí VVŠ, a dále také bude zohledněn vliv času, tj. rozdílu kalendářního a akademického roku, případně i doby trvání aktivity, jako je například období řešení projektu na použití vybraného nástroje nákladového controllingu.

3. METODY A POSTUPY PŘI ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE

3.1 Zvolené vědeckovýzkumné metody zpracování

Naplnění cílů a odpovědi na výzkumné otázky definované v předchozí kapitole disertační práce vyžaduje někdy i souběžné využití hned několika vědeckých metod, a to jak metod empirických, tak metod logických.

Z empirických metod, které Molnár (2012) označuje jako metody obrazu reality vědeckého zkoumání, budou využity metody neexperimentální, jako je průzkum, případové studie a historický výzkum. Půjde tedy o podskupinu metod pozorování, které budou využity u většiny provedených částí výzkumu.

Metoda pozorování bude využita u kvalitativního výzkumu zaměřeného na analýzu struktury nákladů, kdy se vychází ze sekundárních dat, jako jsou zveřejněné výroční zprávy, stejně jako další informace o VVŠ na webových stránkách MŠMT a sběry dat Českého statistického úřadu. Dále bude tato metoda využita i u výzkumu vycházejícího z účasti na projektu Evropské asociace univerzit, zaměřené na finanční udržitelnost univerzit a kalkulaci plných nákladů na evropských univerzitách.

Průzkum je metoda, při které budou zjišťovány zejména jednotlivé údaje o provádění alokace nákladů a úrovně využívání controllingových nástrojů při využití jak dotazníkové formy výzkumu (kdy bude využito uzavřených typů otázek nejčastěji ano/ne) zejména pro zjištění, zda daná organizace již daný nástroj aplikuje, či zda uvažuje o jeho zavedení.

Případové studie bude využito u autorovy osobní návštěvy zahraničních VVŠ, kdy budou provedeny osobní rozhovory jako primární zdroje dat. Osobní pohovory budou realizovány s ekonomickými pracovníky VVŠ, přičemž mimo pracovníky zahraničních VVŠ budou realizovány i s ekonomickými pracovníky českých VVŠ, kdy kontakty s danými pracovníky byly navázány především na seminářích, zahraničních konferencích a studijně-pracovních pobytech. Podrobnější specifikace zkoumaných VVŠ je popsána dále.

V návaznosti na využití empirické metody vědeckého zkoumání je využito i logických metod vycházejících z logiky chování, a to:

- Indukce – dedukce
- Analýza – syntéza
- Abstrakce – konkretizace

Dle Molnára (2012) představuje induktivní přístup práci především s kvalitativními daty. Tento přístup bývá spojován s případovými studiemi za účelem řešení otázek „jak“. Představuje tak exploratorní (mapující) výzkum, kdy nejsou stanoveny hypotézy. Jelikož jsou závěry ovlivněny subjektivním

přístupem, mají omezenou platnost. Induktivního přístupu bude využito zejména při zmíněných případových studiích na zahraničních VVŠ.

V rámci procesu dedukce se otestuje, zda vyslovené hypotézy vysvětlují zkoumaný fakt, tj. od obecných závěrů se přechází k závěrům méně známým. (Molnár, 2012). Tohoto přístupu je využito u kvantitativního výzkumu zaměřeného na srovnání přístupu ke zjišťování plných nákladů soukromého a veřejného sektoru, kde jsou za účelem výzkumu formulovány tzv. nulové statistické hypotézy, které jsou podrobeny matematicko-statistickým metodám Pearsonův Chi-kvadrát test a logistické regresi, jež jsou využity při výzkumu.

Pearsonův Chi-kvadrát test

Pearsonův Chi-kvadrát test neboli test dobré shody testuje vztah mezi dvěma jevy, jestli je jeden jev ovlivňován druhým. V případě menšího rozsahu dat však neposkytuje přesné výsledky.

Existuje tedy tzv. nulová hypotéza, jejímž předpokladem je, že mezi jevy není žádná závislost, žádný vztah. Pearsonův Chi-kvadrát test pak počítá, jak velká je chyba nulové hypotézy, přičemž platí, že čím větší je chyba, tím více je pravděpodobná neplatnost nulové hypotézy a platnost tzv. alternativní hypotézy, která je pravým opakem nulové hypotézy tj.

H_0 : mezi dvěma jevy není žádná závislost

H_A : nepravda H_0 , tj. mezi dvěma jevy je závislost

Pokud je k hodnotám testu přidán i stupeň volnosti, je získán výsledek, tj. pravděpodobnost platnosti nulové hypotézy.

U testu je využívána i tzv. kritická hodnota, která je hraničním číslem pro potvrzení pravděpodobnosti nulové hypotézy (p-value).

V praxi jsou statistické hypotézy testovány za 95 % spolehlivosti, čímž je vymezen interval spolehlivosti, což odpovídá hladině významnosti 5 %, tzn. pro:

$$p\text{-value} = 0,05$$

Pokud $p\text{-value} < 0,05$ platí H_A

Pokud $p\text{-value} > 0,05$ platí H_0

(Pavelka, Klímeck, 2000)

Logistické regrese

Logistické regrese jsou nástrojem analýzy dat, kdy je zjišťována pravděpodobnost jevu (závislá proměnná) na jevech (nezávisle proměnných), které mají možnost jev (závisle proměnný) ovlivnit. Tzn. pravděpodobnost, že daný jev (závisle

proměnná) opět nastane při dalších výzkumech, pokud bude stejný jev nezávisle proměnné.

Pro výpočet je definována oblast spolehlivosti, ve kterém je možné očekávat na určené hladině spolehlivosti, že je mezi jevy závislost.

Pro výpočet pravděpodobnosti závislosti je využito logistického modelu

$$P[Y(x) = 1] = \frac{\exp(\beta'x)}{1 + \exp(\beta'x)}$$

V praxi jsou statistické hypotézy testovány za 95 % spolehlivosti, čímž je vymezen interval spolehlivosti, což odpovídá hladině významnosti 5 %, tzn. pro:

p-value = 0,05

- Pokud p-value < 0,05 platí H_A ,
tzn. na hladině významnosti 5 % je nulová statistická hypotéza zamítnuta ve prospěch alternativní hypotézy
- Pokud p-value > 0,05 platí H_0
tzn. na hladině významnosti 5 % není nulová statistická hypotéza zamítnuta, tzn. nelze prokázat, že nějaký vztah existuje.

(Pavelka, Klímeck, 2000)

Další využitou empirickou metodou je analýza, která představuje proces rozboru vlastností zkoumaného objektu a bude využita při rozboru získaných dat v rámci provedeného výzkumu, a to tak, aby bylo možné pochopit jednotlivé vlastnosti a vazby zkoumaného objektu.

Navazující syntéza následně umožní spojit získané části v jeden celek a formulovat tak určité části výsledků provedeného výzkumu. Například formulace dílčího závěru z provedení komparace zavádění metodiky plných nákladů na českých a zahraničních VVŠ.

Dvojice výše popsaných párových metod, které jsou využity při zpracování disertační práce, je průběžně doplňována metodou abstrakce a konkretizace. Při zkoumání bylo občas nutné v rámci myšlenkových pochodů vyloučit, tzv. abstrahovat, od určitých nepodstatných vlivů (například neklást zřetel na objemy přidělených prostředků či jiných faktorů při zkoumání používané metodiky). Tato fáze se označuje jako abstrakce, na kterou pak navazuje fáze konkretizace, kdy dochází k opačnému procesu, jež je pak využit při zpracování závěrů výzkumu.

Z uvedeného tak vyplývá, že je provedeno více výzkumů, což je důsledkem toho, že počet objektů výzkumu, kterým jsou především české VVŠ, je příliš malý

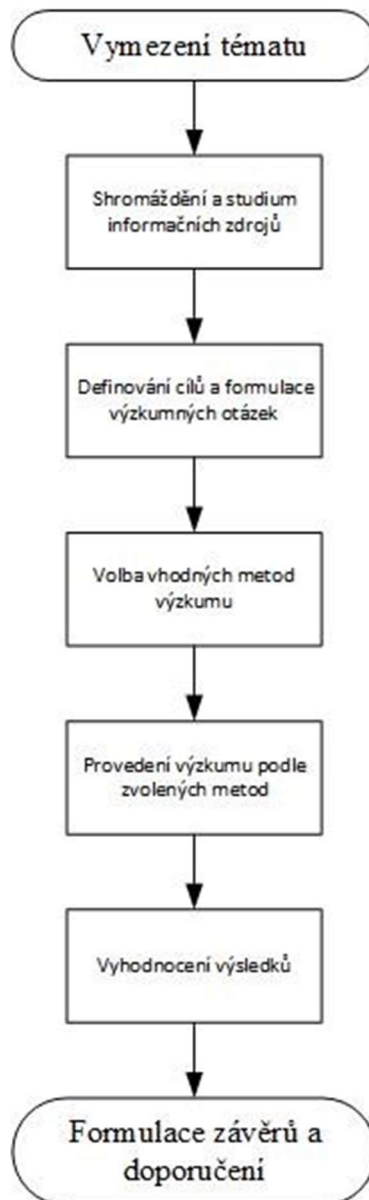
a pouhé statistické vyhodnocení by tak bylo nevýznamné, proto v rámci výzkumné činnosti musí být při zpracování této disertační práce použito minimálně dvou rozdílných výzkumných metod, což je označováno jako tzv. triangulace, jež má za úkol očistit spolehlivé informace od nespolehlivých (Molnár, 2012).

3.2 Postup zpracování disertační práce

Základní kroky zpracování disertační práce lze definovat v následujícím pořadí:

- Kritická literární rešerše zaměřená na postihnutí specifik využití nástrojů controllingu ve veřejném sektoru, zejména v prostředí VVŠ týkající se zejména samotného controllingu, zaměření na nákladový a finanční controlling, využívání nástrojů nákladového controllingu, nákladů, manažerského účetnictví a metodik alokace nákladů.
- Definování cílů a vědeckých otázek disertační práce.
- Sběr a analýza údajů pro jednotlivé výzkumy, a to především týkající se úrovně kalkulací (zejména metodiky plných nákladů), kalkulačních metod, a to jak v soukromém sektoru, tak veřejném, zejména pak na zahraničních a českých VVŠ.
- Matematicko-statistické vyhodnocení výsledků kvantitativního výzkumu, které proběhlo pomocí Pearsonova Chi-kvadrát testu za účelem ověření, zda jsou výsledky zjištění statistiky významné na hladině významnosti 5 %, a dále pak ověření závislosti dat pomocí logistické regrese s hladinou významnosti 95 %, kdy byly testovány jednotlivé statistické hypotézy za účelem zamítnutí či nezamítnutí nulové hypotézy.
- Naplnění vedlejších cílů pomocí odpovědí na vědecké otázky.
- Na základě propojení zjištění z literární rešerše a dosažení vedlejších cílů, naplnění hlavního cíle, tj. shrnutím s výsledky výzkumu, tj. návrh efektivního přístupu k řízení nákladů s vazbou na finanční controlling při zohlednění vícezdrojového financování s ohledem vlivu rozdílu akademického a kalendářního roku a doby trvání aktivit
- Definování závěrů včetně zhodnocení přínosů pro vědu a praxi.

Z pohledu vývojového diagramu je možné kroky k naplnění hlavního cíle znázornit prostřednictvím obr. 3.1.



Obr.3.1: Zobrazení postupu zpracování disertační práce (vlastní zpracování)

4. HLAVNÍ VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE

Podmínkou k vypracování efektivního přístupu k nástrojům nákladového controllingu z pohledu řízení nákladů s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování jako hlavního cíle disertační práce je naplnit nejprve cíle vedlejší, a to odpovědí na jednotlivé vědecké otázky.

Výzkum je tak rozdělen na část týkající se:

1. řešení vedlejšího cíle VC1, a to zjištění způsobu a na jaké úrovni nákladů jsou náklady přiřazovány na jednotlivé aktivity na zahraničních a tuzemských VVŠ s ohledem na podmínky čerpání zdrojů, což je obsahem kapitoly 4.2.,
2. řešení vedlejšího cíle VC2, a to na jaké úrovni nákladů je přistupováno k řízení nákladů ve veřejném sektoru obecně, a to v komparaci se soukromým sektorem, což je obsahem kapitoly 4.3.,
3. řešení vedlejšího cíle VC3, a to identifikace překážek bránících aplikaci efektivního přístupu k řízení nákladů, což je předmětem kapitoly 4.4.

V rámci první části výzkumu jsou postupně řešeny vědecké otázky, které mají naplnit VC1:

- Jakým způsobem VVŠ evidují a přiřazují náklady na jednotlivé aktivity?
- Jak ovlivňují podmínky čerpání veřejných prostředků, definované daným poskytovatelem zdroje, evidenci nákladů na jednotlivé aktivity?

V rámci další části výzkumu je řešena vědecká otázka, která má naplnit VC2:

- Jak přiřazují náklady, tj tradiční či moderní metodou a na jaké úrovni nákladů organizace veřejného a soukromého sektoru potřebují znát náklady na jednotlivé aktivity?

V druhé části výzkumu jsou řešeny vědecké otázky, která má naplnit VC3:

- Kdo rozhoduje o způsobu evidence a přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity?
- Jaké překážky brání aplikaci efektivního přístupu k řízení nákladů?
- Jak je ovlivněno řízení nákladů z pohledu rozdílu kalendářního a akademického roku a jaký má vliv doba trvání aktivity?

Aby bylo možné odpovědět na vědecké otázky ohledně způsobu evidence a přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity a podmínky čerpání zdrojů, a to jak na VVŠ, tak srovnáním veřejného sektoru obecně se soukromým, kdy je řešena otázka, jestli v úvodu definovaná problematika VVŠ platí i pro veřejný sektor obecně. Je tedy položena otázka, zda si i organizace veřejného sektoru, stejně jako VVŠ, uvědomují efektivitu využití tzv. moderních kalkulačních metod, kterou přináší i metoda ABC, jak je již prokázáno i v literární rešerši pro soukromý sektor. Za tímto účelem je nutné realizovat výzkum řešící:

- Jaká je struktura nákladů a finančních zdrojů VVŠ, struktura hospodaření českých VVŠ?
- Jakou úroveň a jakou kalkulační metodu využívají na zahraničních a českých veřejných VVŠ?
- Jaké kalkulace a na jaké úrovni využívají v soukromém a veřejném sektoru obecně (bez zaměření se jen na VVŠ)?

Dále pak, aby bylo možné odpovědět na vědecké otázky ohledně toho, kdo rozhoduje o způsobu evidence a přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity, co brání využívání efektivních přístupů a jaký je vliv času na okamžik aplikace nástroje v rámci řízení nákladů, je nutné realizovat výzkum, řešící:

- Definování překážek, které brání efektivním přístupům k nástrojům nákladového controllingu z pohledu řízení nákladů.
- Vliv rozdílu kalendářního a akademického roku, a dále také rozdílné doby trvání aktivit, například projektů, na vybrané nástroje nákladového controllingu.

Propojením literární rešerše a dílčích výsledků výzkumu pak dochází k naplnění hlavního cíle, kdy v návaznosti na vyhodnocení využívání vybraných nástrojů nákladového controllingu je identifikován možný efektivní přístup k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu se zohledněním vícezdrojového financování na VVŠ, který je možné aplikovat všeobecně v prostředí VVŠ.

Výsledky kvalitativního výzkumu, doplněné i o kvantitativní výzkum, uvedené včetně popisu podmínek a průběhu realizace výzkumu dále v této kapitole, jsou základem pro odpovědi na definované vědecké otázky a naplnění hlavního cíle.

4.1 Přehled a metodologie výzkumu

V rámci disertační práce je vytyčen cíl hlavní, a dále cíle vedlejší. Pro naplnění hlavního cíle je nutné provést kvalitativní výzkumy v oblasti využívání nástrojů nákladového controllingu, a to z pohledu řízení nákladů a bariér souvisejících s využíváním tzv. moderních přístupů řízení nákladů. Jelikož vzorek VVŠ, který je předmětem zkoumání, by nesplňoval z hlediska statistiky podmínky významnosti, je přistoupeno v rámci metodologie výzkumu ke kombinaci více výzkumných metod, tj. k tzv. triangulaci. Triangulace tedy znamená, že zkoumání a výsledky zkoumání jsou postaveny v tomto případě na několika rozdílných přístupech výzkumu za účelem minimalizace nedostatků, které mohou být spojeny právě s některou z použitých metod výzkumu, aniž bychom to věděli. Prvním přístupem triangulace je účast na výzkumu prováděného Evropskou asociací univerzit, druhým jsou případové studie spojené s hloubkovým šetřením a třetím je elektronická dotazníková forma vlastního výzkumu. Mimo výzkumy, na jejichž základě má být naplněn hlavní cíl, je nutné realizovat ještě další výzkumy a šetření, aby bylo možné odpovědět na všechny položené vědecké otázky. Z hlediska času je možné realizované výzkumy seřadit:

1. Kvalitativní výzkum zaměřený na analýzu struktury nákladů a výnosů všech 26 českých VVŠ provedený autorem disertační práce na základě veřejně dostupných informací z výročních zpráv VVŠ za rok 2008, údajů zveřejněných na stránkách MŠMT za VVŠ v ČR za rok 2008 a údajů zveřejněných na stránkách Českého statistického úřadu. Stejný výzkum pak provedený i za poslední veřejně dostupná data tj. 2017 resp. 2018. Výzkum vychází z tabulek ČSO za rok 2008, konkrétně pak tabulky ČSO Průměrný přepočtený počet zaměstnanců VVŠ a jejich průměrná měsíční mzda v roce 2008 a Příspěvky, dotace a granty VVŠ za 2008, dále tabulky MŠMT, konkrétně pak MŠMT Poskytnuté a použité prostředky veřejných zdrojů financování VVŠ za rok 2017, za účelem zejména zjištění podílu příspěvku na vzdělávání a výzkum poskytnutého VVŠ z MŠMT na celkových veřejných zdrojích, pak také Výkaz zisků a ztrát za rok 2017 za účelem vyčíslení podílů nákladů jednotlivých kategorií nákladů. Dále jsou použity data MŠMT o průměrných přepočtených počtech zaměstnanců VVŠ v členění akademických, vědeckých a ostatních zaměstnanců za rok 2018.
2. Kvalitativní výzkum provedený jak metodou pozorování účastí na výzkumu jako odborný člen týmu, tak analýzy z výsledků výzkumu vycházejícího z publikovaného materiálu Evropské asociace univerzit věnujících se finanční udržitelnosti univerzit a kalkulaci úplných nákladů na evropských univerzitách (EUA, 2008 a 2011) za účelem zmapování úrovně aplikace plných nákladů při finančním řízení a překážek bránících ve využití moderních kalkulačních metod. Výzkum je realizován v letech 2006 - 2008 formou řízených interview a vyplňováním dotazníku. Výzkumu se účastnilo 13 finančních pracovníků

VVŠ (University of Coimbra, Friedrich –Alexander University of Erlangen-Nuremberg, Graz University of Technology, University of Twente, National University of Ireland, University of Warsaw, ISIK University, University of Liverpool, Catholic university of Leuven, Uppsala University, University of Tartu, University Carlos III of Madrid, Tomas Bata University in Zlín), a dále pracovníci EUA. Celý výzkum je veden Tomášem Erstenmannem jako projektovým manažerem. Výzkum probíhal formou schůzek a interview k danému tématu.

3. Kvalitativní výzkum, jehož průběh a výsledky jsou popsány dále za každou jednotlivou VVŠ, je proveden osobním šetření autora disertační práce na vybraných 8 zahraničních VVŠ v letech 2008 – 2013 formou interview s ekonomickými pracovníky VVŠ (Leiden University, University of Amsterdam, University of Liverpool, University College London, Ghent University, University of Helsinki, University College Dublin a Trinity College Dublin), v 5 případech formou týdenní stáže s ekonomickým pracovníkem, ve 3 případech celodenní šetření k metodice alokace nákladů. Dále na českých 5 VVŠ opět s ekonomickým pracovníkem VVŠ v letech 2008 – 2019, nicméně VVŠ si přejí zůstat v anonymitě, z tohoto důvodu je uvedeno jen shrnutí podstaty výsledků šetření alokace nákladů. Jako forma výzkumu je použito interview s ekonomickými pracovníky podílejícími se na finančním řízení dané VVŠ, kdy je v rámci interview analyzován postup a princip uplatňování řízení nákladů a zejména pak zjišťování způsobu výpočtu výše plných nákladů na jednotlivé aktivity.
4. Kvantitativní výzkum provedený v rámci účasti na projektu RVO v roce 10-12/2017 a 2018 s kolektivem řešitelů. Výzkum je realizován dotazníkovou formou, obsahoval 39 otázek, z toho 20 vztahujících se ke zjištění využívaných nástrojů nákladového controllingu a povědomí o finančním řízení, kdy je dotazováno 201 respondentů – finančních manažerů, přičemž odpovědělo všech 201 respondentů, a to 63 organizací veřejného (zejména neziskové organizace, USC, školská zařízení apod.) a 138 organizací soukromého sektoru. Otázky jsou kladeny formou uzavřených otázek prostřednictvím studentů-agentů výzkumu, kdy cca 30 % bylo ověřeno z hlediska vyplnění zodpovědnou osobou. Analyzováno bylo 10 otázek ve dvou krocích, jednak Pearsonův Chi-kvadrát test, který vyhodnocuje z pohledu statistiky vztah dvou veličin, a pak logistickou regresí za účelem posouzení intenzity a významu vztahů z důvodu více proměnných. Regresní modely jsou odhadnuty dle metody maximální pravděpodobnosti. Profilované intervaly spolehlivosti s intervalovými stopami profilu jsou vypočteny tak, aby představovaly 95 % intervalu spolehlivosti v poměrech pravděpodobnosti. Regresní modely a intervaly důvěry vznikly ve statistickém balíčku R 3.5.3 s pomocí knihovny MASS (Venables, Ripley 2010)

5. Kvalitativní výzkum provedený na českých VVŠ v roce 2018 a 2019, kdy je dotazníkovou formou osloveno všech 26 českých VVŠ – dotazník je zaslán na hlavní ekonomy rektorátu elektronicky. Dotazník elektronicky s uvedením IČ vyplnilo, za hlavní ekonomy tajemníci dané VVŠ, 9 českých VVŠ, přesto si nepřejí být z důvodu ochrany dat konkretizováni a 4 VVŠ neuvádí IČ z důvodu požadavku na anonymizaci již při vyplňování dotazníku, ale uvádějí zkratku k VVŠ. Přibližně 30 % bylo následně znovu osobně ověřováno. V dotazníku je 16 otázek, z toho 8 uzavřených odpovědí – ano/ne. Podrobné výsledky jsou popsány v samostatné části.
6. Historický výzkum z materiálů a konferencí a dotazováním účastníků konference MŠMT a TC AV ČR konaných k tématu metodiky plných nákladů (MŠMT a TC AV ČR 30. 3. 2009 Budoucnost „Full Cost modelu“ ve výzkumu v ČR, ALEVIA s. r. o. 7. 6. 2012 Problematické otázky v oblasti Výzkumu, vývoje a inovací, MŠMT 7. 11. 2011 Financování PO4 VaVPI, TC AV ČR Konference: Full cost: výzva nebo hrozba 11. 10. 2012)
7. Kvalitativní výzkum podmínek čerpání jednotlivých zdrojů provedený autorem disertační práce na základě analýzy všeobecných podmínek poskytovatelů MŠMT, TAČR, GAČR platných v období 2008-2019 dostupných na veřejných stránkách poskytovatelů a z příloh rozhodnutí o poskytnutí dotace a příspěvků.

Výše uvedené výzkumy jsou doplněny o poznatky studie provedené v roce 2011 v oblasti výzvy MŠMT na podporu zavedení metodiky plných nákladů - Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost - název prioritní osy: Terciární vzdělávání, výzkum a vývoj - název oblasti podpory: Partnerství a sítě. Zdrojem studie jsou veřejně dostupné informace na webových stránkách do výzvy zapojených VVŠ a informace na webových stránkách MŠMT.

Veškeré výzkumy jsou zaměřeny především na VVŠ, jen ve 2 případech, jak je uvedeno výše, jsou předmětem výzkumu i organizace soukromého sektoru či jiné organizace veřejného sektoru, a to z důvodu, komplexního pohledu na řízení nákladů a zohlednění praxe těchto organizací v dané oblasti, které mohou být přínosem pro VVŠ.

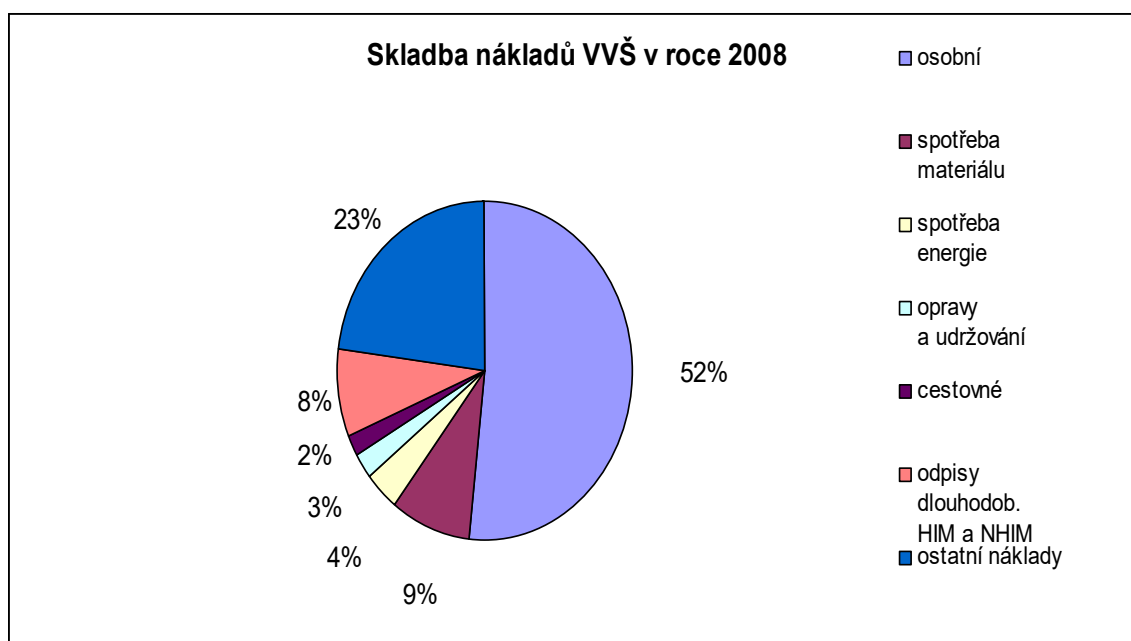
4.2 Dílčí výsledky výzkumu vyhodnocení způsobu a úrovně přiřazování nákladů aktivitám a vlivu podmínek čerpání zdrojů na VVŠ

4.2.1 Struktura nákladů a finančních zdrojů VVŠ- Analýza hospodaření českých VVŠ

První výzkum autora disertační práce je zaměřen na oblast struktury nákladů českých VVŠ, kdy zdrojem dat jsou výroční zprávy jednotlivých českých VVŠ a jejich kumulační přehled zveřejněný na webových stránkách MŠMT za rok 2008

a 2017, což jsou v době výzkumu poslední známá data. Jde o tabulky MŠMT, obsahující poskytnuté a použité prostředky veřejných zdrojů financování VVŠ za účelem zejména zjištění podílu příspěvku na vzdělávání a výzkum poskytnutého VVŠ z MŠMT na celkových veřejných zdrojích, pak také výkaz zisků a ztrát za účelem vyčíslení podílů nákladů jednotlivých kategorií nákladů. Dále je použita tabulka MŠMT obsahující průměrné přepočtené počty zaměstnanců VVŠ v členění akademičtí, vědečtí a ostatní zaměstnanci za rok 2018. Dále tabulky ČSO za rok 2008. Z výsledků výzkumu je patrné, že největší podíl nákladů vyvolávají osobní náklady, a to více než 50 %. Více jak 20 % nákladů představují tzv. ostatní náklady a služby. Zde je ovšem důležité dodat, že mimo náklady na stipendia jsou v této kategorii „ostatní náklady“ účtovány a vykazovány také náklady na převody do fondů.

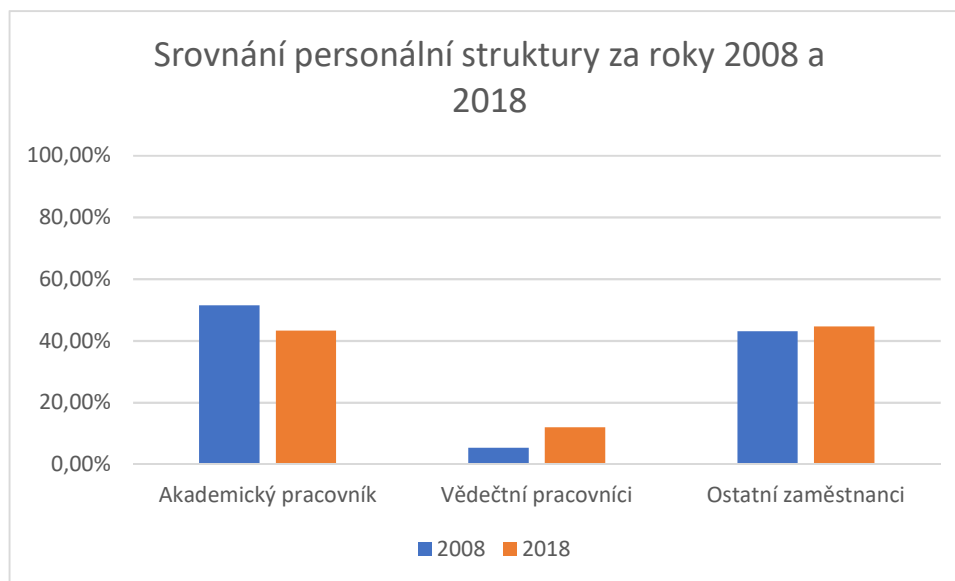
Ve srovnání s analýzou hospodaření provedenou o necelých deset let později, tj. s daty uveřejněnými na webových stránkách MŠMT za rok 2017 (pozn. data za rok 2018 nejsou stále ke dni zpracování, tj. 31/1/2020 k dispozici), jsou stále osobní náklady dominantní položkou výkazu zisku a ztrát, kde tvoří necelých 54 % celkových nákladů. Náklady na materiál jsou i po celé dekádě 9 %, náklady na cestovné 2 % celkových nákladů.



Obr. 4.1: Skladba nákladů na českých VVŠ v roce 2008 (vlastní zpracování)

Z uvedeného je zřejmé, že struktura nákladů je z pohledu času téměř shodná a není vystavena extrémním výkyvům. Nelze ovšem říci, že je to dáno neměnnou personální strukturou českých VVŠ, ta se samozřejmě mění a přizpůsobuje aktuálnímu vývoji jak v oblasti demografie, tak v oblasti vědeckého působení, což potvrzuje i následující obr. 4.2.

Pro doplnění kontextu o přehledu hospodaření českých VVŠ je důležitá i struktura výnosů. České VVŠ obdržely v roce 2008 z veřejných zdrojů finanční podporu ve výši 34 036 mil Kč. Z toho 81 % tvořily neinvestiční veřejné zdroje. Z pohledu poskytovatele je z 34 036 mil Kč 54 % poskytováno z rozpočtu MŠMT jako příspěvek MŠMT ze státního rozpočtu na vzdělávání a výzkum. Z uvedeného vyplývá, že hlavním zdrojem příjmů českých VVŠ je příspěvek MŠMT na vzdělávání a výzkum. Tento příspěvek je možné využít jak pro úhradu nákladů souvisejících se vzděláváním, tak pro úhradu nákladů na výzkumné činnosti.



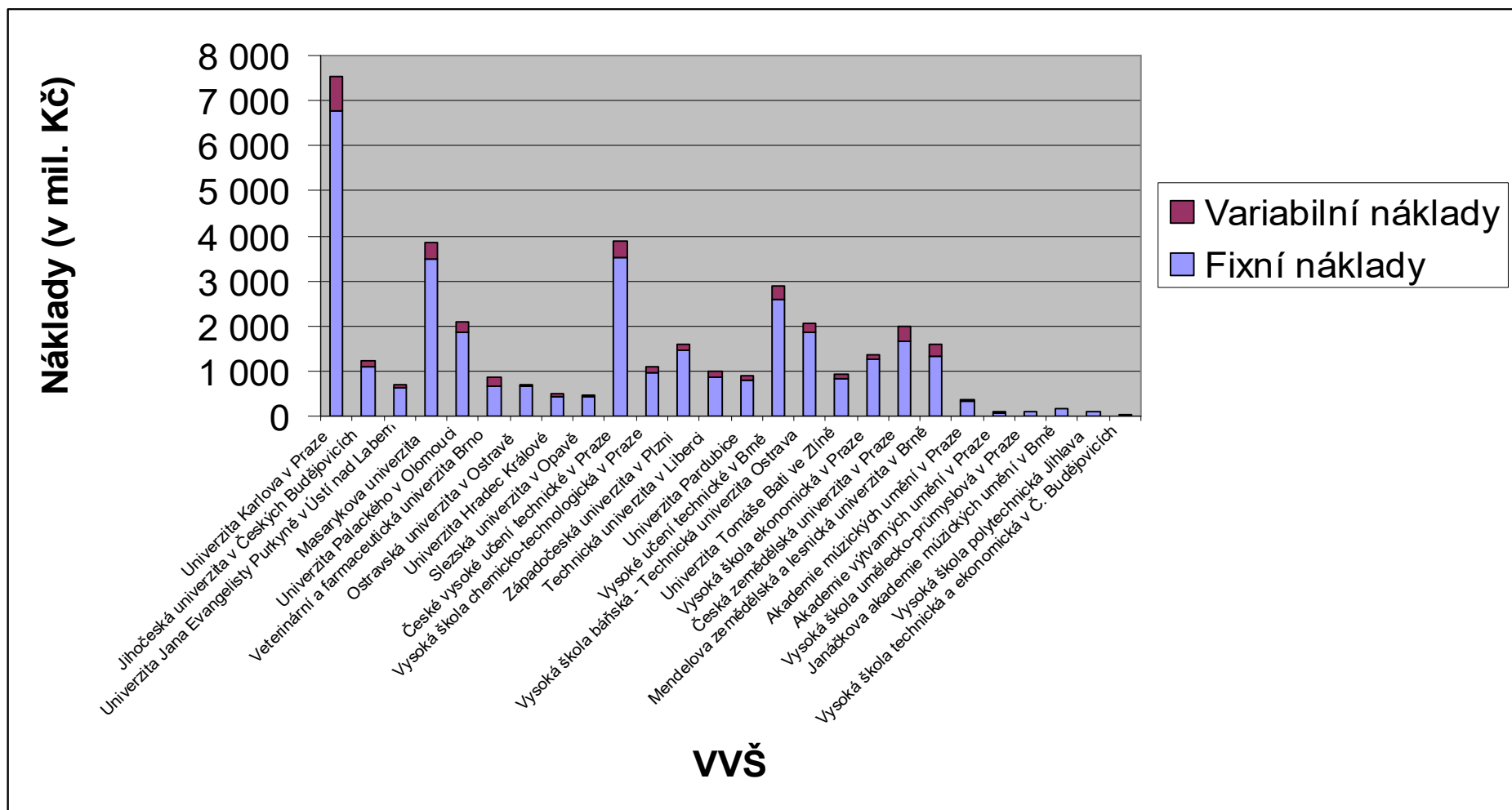
Obr. 4.2: Srovnání personální struktury VVŠ za roky 2008 a 2018 (vlastní zpracování)

V roce 2017 dosahují veřejné zdroje českých VVŠ hodnoty 38 634 mil. Kč. Z toho stále nadpoloviční většina (51 %) je poskytnuta z kapitoly MŠMT na financování vzdělávání a výzkumu.

Z uvedeného vyplývá, že jestliže největší položku nákladů činí osobní náklady a největší podíl výnosů tvoří příspěvek MŠMT na vzdělávání a tvůrčí činnost, je evidentní, že největší podíl nepřímých nákladů je směřován právě do osobních nákladů, které mohou souviset jak se vzděláváním, tak výzkumem. Je tedy nutné se v rámci řízení nákladů věnovat i optimalizaci personální struktury a možnostem snižování nákladů z důvodu limitovaných finančních zdrojů. VVŠ jsou v oblasti řízení osobních nákladů úzce propojeny s řízením lidských zdrojů, které je na VVŠ specifické, neboť struktura pracovníků se liší mimo strukturu - akademický pracovník, vědeckovýzkumný pracovník a ostatní zaměstnanci i rozdílným stupněm vzdělání pro zařazení akademického pracovníka (lektor, odborný asistent bez titulu Ph.D, odborný asistent s titulem Ph.D., docent a profesor), přičemž čím vyšší je stupeň vzdělání, tím vyšší jsou osobní náklady na daného pracovníka.

Nejvyšší osobní náklady dle mzdových předpisů VVŠ jsou tak vynakládány na docenty a profesory. Vzhledem ke skutečnosti, že lidská práce je tedy zásadním „výrobním“ faktorem pro VVŠ a představuje největší podíl nákladů VVŠ, je nezbytná nejen správná realokace osobních nákladů umožňujících zjistit nákladovost jednotlivých aktivit, ale na místě je důležité zmínit i význam řízení personální struktury a rizik spojených s tímto faktorem. Pro efektivní výkonnost ve smyslu snižování nákladů a zvyšování výnosů je dobře navržený a fungující systém řízení rizik nezbytný (Kozubíková, Zámečník, Výstupová, 2020). Ačkoli jsou VVŠ v případě řízení lidských zdrojů specifické, existuje i v prostředí VVŠ riziko fluktuace zaměstnanců, jemuž se vedení VVŠ snaží předejít zejména prostřednictvím vysokých kvalifikačních požadavků při obsazování pozic akademických pracovníků, aby tak minimalizovali „nejdůležitější zdroj rizika lidských zdrojů“, za který je v soukromém sektoru považována „nedostatečná kvalifikace zaměstnanců“ (Kozubíková, Zámečník, Výstupová, 2020), což by mělo přispět k redukci osobních nákladů vznikajících v důsledku neustálého zaučování nových pracovníků, ale také administrativních nákladů spojených s údržbou personální agendy, a dále celkově k redukci fixních nákladů.

Uvedené je velmi důležité zejména vzhledem k výsledkům výzkumu provedeného z výročních zpráv, doplněného o informace zveřejněné na stránkách Českého statistického úřadu, ze kterých vyplývá, že až 90 % celkových nákladů představují náklady fixní. Osobní náklady tvoří 58 % z fixních nákladů. Přestože Český statistický úřad nezveřejnil novější data, lze vzhledem k výsledku provedeného zkoumání v oblasti vývoje nákladů z materiálu MŠMT předpokládat, že převažující poměr fixních nákladů nad variabilními náklady zůstává během zkoumaného období zachován, a že převažující část nákladů VVŠ jsou fixní náklady, což je v případě služeb běžný rys. Připomeňme, že fixní náklady jsou důsledek toho, že pro určité vstupy není možné okamžité přizpůsobení jejich objemu vzhledem plánovanému rozsahu výkonů. Většinou jde o náklady na řízení (Sedláček, 1996). Vysoký podíl fixních nákladů je pro neziskové organizace typický (Matyáš, Stránský, 2010).



Obr. 4.3: Podíl variabilních a fixních nákladů VVŠ v roce 2008 (vlastní zpracování)

4.2.2 Kalkulace nákladů na českých a zahraničních VVŠ

Kalkulace představují proces přiřazení nákladů na kalkulovaný výkon, kterým je v případě terminologie VVŠ jednotlivá aktivita. Jednotlivými aktivitami jsou zejména:

- výuka studentů
- vzdělávací či výzkumný projekt
- zakázka doplňkové činnosti, například školení na základě objednávky nebo zpracování posudku či měření nebo i výroba produktu v případě technicky zaměřených VVŠ
- pořádání konference apod.

Jak je již z teorie známo, přiřazení nákladů na jednotlivé aktivity může být realizováno na různé úrovni nákladů a různou metodou. Z pohledu úrovně přiřazených nákladů tak k aktivitě mohou být přiřazeny jen některé náklady, tj. pokud tedy nejsou přiřazeny veškeré související náklady k dané aktivitě, pak nelze mluvit o celkových plných nákladech dané aktivity, což pak ale může být problém při finančním řízení, jak vyplynulo již z literární rešerše, kdy je důležité činit finanční rozhodnutí právě s ohledem na znalosti celkových nákladů. Z pohledu metody přiřazení nákladů je pak zjednodušeně řečeno možné použití metod, které buď zohledňují nebo nezohledňují příčinnou vazbu k dané aktivitě.

Podstatou kalkulační metody plných nákladů, o které se právě VVŠ snaží, je přiřazení všech přímých a nepřímých nákladů týkající se daného kalkulovaného výkonu, resp. aktivity, a to pokud možno s respektováním příčinných vazeb k dané aktivitě. Je tak zřejmé, že přiřazení přímých nákladů je vesměs bezproblémové. Otázkou k řešení je metoda přiřazení nepřímých nákladů. Je známo, že v důsledku zvolené kalkulační metody přiřazení nepřímých nákladů může docházet k alokaci nepřesné výše nepřímých a tím i celkových resp. plných nákladů vzhledem k dané aktivitě, neboť pokud není nijak respektován příčinný vztah k dané aktivitě, je možné zatížit kalkulační jednotku nákladem o hodně více či o hodně méně, než je při zohlednění příčinných vazeb odpovídající. Podle poznatků z literární rešerše je evidentní, že VVŠ mají snahu aplikovat v rámci kalkulací nákladů přiřazení plných nákladů, a to dle příčinné souvislosti s danou aktivitou.

Je tedy nutné zabývat se tím, jak ve skutečnosti VVŠ při alokaci nákladů postupují a jaké překážky neumožňují VVŠ aplikovat tzv. moderní kalkulační metody, které se od tradičních kalkulačních metod liší tím, že zohledňují příčinnou souvislost mezi nákladem a aktivitou.

4.2.3 Kalkulace – „metodika plných nákladů“

VVŠ mají za cíl aplikovat při rozpočítávání nákladů na jednotlivé aktivity plnou výši nákladů souvisejících s danou aktivitou. „Metodika plných nákladů“ je v pojetí VVŠ tzv. terminus technicus. Její skutečnou podstatou by měla být identifikace a přiřazení ideálně plných skutečných souvisejících nákladů, tzn.

alokace nákladů v plné výši a s příčinnou vazbou na jednotlivé aktivity. Slovíčko „ideálně“ je uvedeno zcela záměrně, neboť může nastat skutečnost, že nejsou přiřazovány veškeré skutečné náklady, a to navzdory tomu, že se metodika jmenuje „metodika plných nákladů“, což způsobuje jistou dezinformaci. Zde je potřeba říci, že kalkulace je vždy jen jistý druh výpočtu nákladů, jenž má poskytnout obraz o vynaložených zdrojích na realizaci určitého výkonu, tj. čím více je snaha být přesnější a zachytit věrohodnější vazbu nákladů k aktivitě, tím složitější propočet a náročnost na vstupní data bude k výpočtu potřeba. Vždy je třeba stanovit určitou hranici přesnosti, která sice kopíruje vztah nákladů a aktivity, ale nezatíží neadekvátně procesy.

Cílem, proč by se VVŠ měly snažit implementovat metodiku skutečných možných a souvisejících plných nákladů, by měla být snaha zajistit zejména:

1. Dostatečně kvalitní podklady pro strategická rozhodnutí.
2. Vytvořit východiska pro finanční řízení.
3. Zrealizovat postup stanovení cen u činností realizovaných v rámci doplňkové činnosti VVŠ.

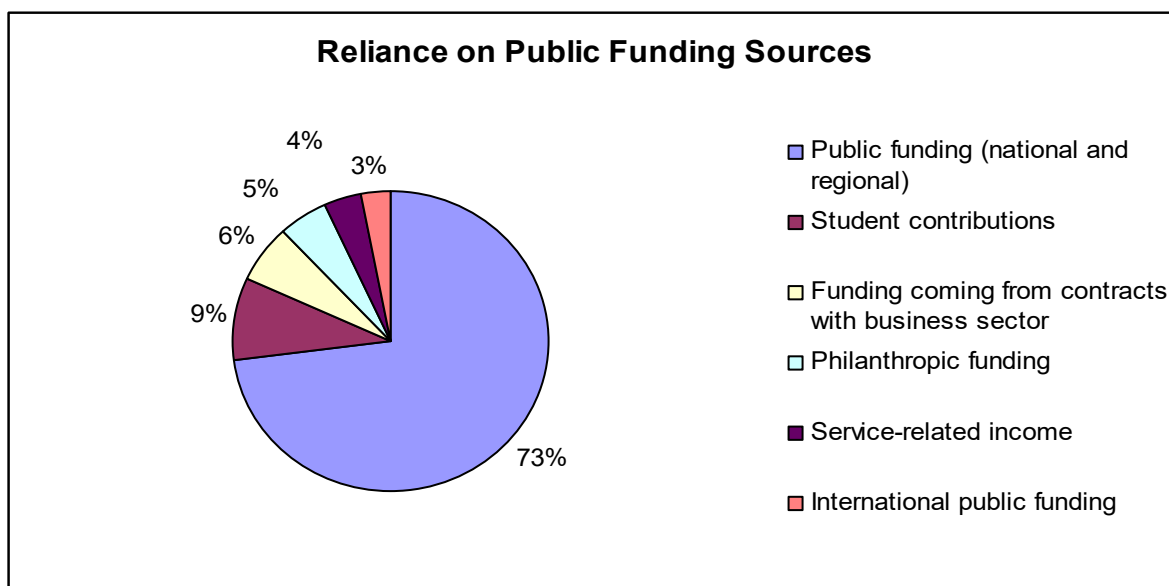
Výzkum je tedy zaměřen autorem nejprve na způsob alokace a oblast úrovně zavádění metodiky plných nákladů na vybraných českých a zahraničních VVŠ a to konkrétně těch, které souhlasily se zařazením do tohoto výzkumu. Úroveň zavádění metodiky plných nákladů je chápána ve smyslu, zda jsou zahrnovány všechny související možné náklady týkající se dané aktivity. Způsob alokace pak řeší metodu výpočtu, jak jsou tyto náklady dané aktivitě přiřazovány.

Z osobního šetření provedeného přímo na vybraných českých VVŠ, a to konkrétně na setkáních ekonomů českých VVŠ k zavedení metodiky plných nákladů, vyplynuly výzkumné závěry, že se české VVŠ nechávají při implementaci metodiky plných nákladů inspirovat zahraničními VVŠ, přičemž jsou dle slov dotázaných zástupců z českých VVŠ preferovány a navštěvovány VVŠ, kde již metodiku plných nákladů skutečně využívají. (Výstupová, 2012).

Z výše uvedeného důvodu jsou realizovány výzkumy i na zahraničních VVŠ. Jak je pak popsáno dále, šlo o dva samostatné na sebe navazující výzkumy. Jeden z výzkumů probíhá pod hlavičkou EUA v letech 2006 až 2008, ze kterého EUA (2008) následně vydává publikaci, jež je i zdrojem dalšího autorova výzkumu. Dále mimo výzkum pod hlavičkou EUA je realizován i autorův vlastní výzkum v letech 2008-2013, a to v podobě případových studií na vybraných zahraničních VVŠ. Předmětem autorova výzkumu jsou ty zahraniční VVŠ, které jednak mají podobnou strukturu financování, přičemž většinovým zdrojem financování jsou veřejné zdroje, a to především zdroje národní pro dané VVŠ, a současně ty, které již měly s metodikou plných nákladů zkušenost a které jsou z tohoto důvodu také zapojeny EUA do schůzek pracovníků zástupců zahraničních a tuzemských VVŠ, konaných v letech 2008 až 2013 za účelem podpory implementace metodiky

plných nákladů na VVŠ. Na tyto výzkumy pak navazuje výzkum alokace nákladů na českých VVŠ.

Pro doplnění informací, výzkumem EUA je potvrzeno, že 73 % zdrojů u zkoumaných evropských VVŠ představují veřejné zdroje. Všechny ostatní kategorie zdrojů (poplatky studentů, zakázky se soukromým sektorem apod.) nepřesáhnou každý separátně 10 % z hodnoty všech zdrojů. Přehled procent uvádí následující obr. 4.4.



Obr. 4.4: Struktura zdrojů evropských VVŠ (EUA, 2011)

Kromě veřejného financování, které představuje 73 % zdrojů, jsou zdroji poplatky studentů 9 %, zdroje z kontraktů soukromého sektoru 6 %, dary 5 %, příjem ze služeb 4 %, mezinárodní zdroje 3 %.

4.2.4 Výzkum zaměřený na „metodiku plných nákladů“ na zahraničních VVŠ

Výzkum zaměřený na „metodiku plných nákladů“ na zahraničních VVŠ je založen na dvou částech. První část výzkumu zahrnuje osobní účast autora disertační práce jako odborného člena výzkumu realizovaného EUA v letech 2006 až 2008, kdy byla jedna část výzkumu EUA ukončena.

Podstatou výzkumného projektu EUA je, že EUA jako nezávislý subjekt, chce pomoci veřejným vysokým školám otevřít diskusi o finanční udržitelnosti evropských VVŠ, neboť „pouze instituce, které znají plné náklady na své aktivity a projekty, mohou posoudit, zda jsou schopny fungovat na základě skutečné udržitelnosti“ (EUA, 2008, s. 4). Do výzkumu je tak zapojeno 13 VVŠ ze 13 různých územních oblastí. U těchto organizací je zkoumána a porovnávána

velikost organizace, zdroje financování, vztah k majetku, struktura výdajů a úroveň přiřazování nepřímých nákladů.

Základní výsledky výzkumu týkající se 13 VVŠ lze shrnout (EUA, 2008) následovně:

- v určité fázi mají implementovanou metodiku plných nákladů University of Liverpool, University of Twente a University of Coimbra
- metodika plných nákladů je ve stadiu vývoje na Uppsala University, NUI Galway, Friedrich-Alexander university Erlangen Nuremberg, Graz University of Technology, University Carlos III of Madrid, Catholic University of Leuven
- metodika je v přípravě, ale není zatím rozhodnuto o implementaci finální podoby - University of Tartu, Tomas Bata University in Zlín, ISIK University, University of Warsaw

Výzkum dokládá, že jedním z důvodů zavádění metodiky plných nákladů je i změna financování nepřímých nákladů u projektu FP7, kdy je vyžadována certifikovaná metodika výpočtu nepřímých nákladů. (EUA, 2008)

Dále je v rámci výzkumu EUA (2008) zjištěno, že nepřímé náklady jsou přiřazeny na skupiny aktivit, kterými je vzdělávání, výzkum a společné podpůrné činnosti. Na aktivity jsou pak náklady přiřazovány přes rozvrhové základny, přičemž při výzkumu jsou nejčastěji použity jako rozvrhové základy - odpracované hodiny a přepočtené počty pracovníků tzv. full time equivalent (FTE), dále m², počet vyučovacích hodin, počet studentů, počet kreditů apod. Přičemž čas přepočteného počtu pracovníků je evidován zaznamenáváním, kolik času na jaké aktivitě je stráveno, popřípadě přibližným odhadem, kolik času která aktivita zabrala nebo na základě interview a podobně.

Autorem disertační práce je pak za účelem zjištění a srovnání základních přístupů a principů k metodice plných nákladů, zejména pak zjištění způsobu přiřazení nepřímých nákladů, realizován výzkum formou případových studií v letech 2008 – 2013. Podstatou výzkumu není přepsání kompletních metodik zahraničních VVŠ, ale provedení srovnání alokačních metod. Výzkum je realizován formou osobních interview s ekonomy univerzit, které nejsou zahrnuty do výzkumu EUA provedeného v letech 2006 až 2008 (mimo University of Liverpool), kde je autor členem odborného týmu výzkumu EUA. Jde o veřejnou vysokou školu v Nizozemí, a to konkrétně Leiden University a University of Amsterdam, dále pak ve Velké Británii University of Liverpoolu a University College London, v Belgii Ghent University, ve Finsku University of Helsinki. Mimo tyto VVŠ se uskutečnila také krátká interview s ekonomy na University College Dublin a Trinity College Dublin v Irsku, a dále pak na Boloňské VVŠ v Itálii. Dále je navštívena University of Coimbra. Mimo to je výzkum prováděn i

na setkáních a konferencích zaměřených na téma „metodika plných nákladů“, který mimo jiné pořádají i zástupci kapitol státního rozpočtu, a to zejména MŠMT a TC AV ČR.

Metodika plných nákladů na Leiden University

VVŠ v Leidenu je financovaná z veřejných zdrojů a stejně jako VVŠ v České republice se člení na fakulty. Dále, za účelem srovnatelnosti členění VVŠ je použito označení tzv. jednotky fakulty, které představují úroveň oddělení dané fakulty.

V rámci přístupu k nákladům jsou rozlišovány náklady tzv. přímé a nepřímé. Přímé jsou směřovány přímo až na konkrétní danou jednotku VVŠ, případně konkrétní aktivitu. Nepřímé náklady je nutné realokovat přes skupinu aktivit na konkrétní danou aktivitu. Tato realokace nepřímých nákladů je označována shodně terminologicky jako metodika plných nákladů tzv. metodika Full cost. (dále FC).

Základním postupem metodiky plných nákladů na VVŠ v Leidenu je:

1. náklady roku x-1 se upraví o očekávanou míru inflace
2. náklady jsou rozděleny do několika úrovní tj.
 - a. náklady výhradně související s danou jednotkou
 - b. náklady společné tzv. servisní pro více jednotek
3. Cílem je získat náklady za každou jednotku tzn. náklady společné, a to za všechny úrovně dle organizační struktury jsou přerozdělovány za pomoci stanovení hodinových sazeb pracovníků, kdy nejprve se tyto společné náklady vydělí počtem pracovních hodin za rok za pracovníky a následně násobí počtem hodin odpracovaných na dané jednotce, případně aktivitě dané jednotky.

Na VVŠ v Leidenu jsou díky realokaci nepřímých nákladů schopni vyčíslit náklady až na úroveň výuky na studenta. Je to dáno jednak tím, že organizační struktura je do značné míry uzpůsobena členění z pohledu výuky, a také tím, že jednotka garantující danou výuku si na uvedené hodiny najímá pracovníky jiné jednotky, tudíž je vždy znám počet hodin vztahující se k dané výuce. Dané jednotky tak mají přiděleny finanční prostředky i dle předmětů, jejichž výuku zabezpečují.

Při srovnání sestavování rozpočtu s českými VVŠ je zajímavé, že rozpočet má tato VVŠ sestaven vždy v prosinci na následující 4 roky a postupuje tzv. klouzavým způsobem, kdy vždy vychází z posledních hodnot upravených o

očekávanou míru inflace. VVŠ i jednotlivé součásti – fakulty vytvářejí tzv. „risk rezerv“, ze kterých případně dokrývají záporné rozdíly mezi tím, co rozpočtovaly a jaká je skutečnost. V případě kladných rozdílů jsou tyto tzv. přebytky zase ukládány do zmiňovaného „risk rezerv“, což by mohlo být z pohledu českého účetnictví označováno jako „fond“. Situace v oblasti vytváření fondů je tedy velmi podobná jako je tomu na českých VVŠ.

VVŠ v Leidenu využívá za účelem vedení účetnictví informační systém SAP, který není cizí ani českým VVŠ. Z pohledu nákladů a výnosů sice používá jiné číselné označení (např. náklady začínají číslem 4 na rozdíl od českých VVŠ, kde náklady začínají číslem 5, obdobně výnosy na VVŠ v Leidenu začínají číslem 8, u českých VVŠ je to číslo 6 atd.), ale to je dáno legislativou, to není třeba, pro účely výzkumu více rozebírat. Nicméně dochází ke shodě, kdy jak VVŠ v Leidenu, tak české VVŠ, sledují zdroje minimálně z pohledu:

- veřejné nesouvisející s vědeckovýzkumnou činností, členěné dále dle jednotlivých programů
- veřejné související s vědeckovýzkumnou činností, členěné dále dle jednotlivých programů
- zdroje evropské unie členěné dále dle jednotlivých programů

Finanční prostředky (náklady i výnosy) jsou tak sledovány pro jednotlivé konkrétní projekty a zdroje. Jak již ale bylo uvedeno, sledování nákladů je zajištěno v důsledku realokací nepřímých nákladů, které je založeno na sazbě za hodinu práce, tudíž je nezbytné evidovat v personalistice počty odpracovaných hodin, což znamená důkladné a správné přiřazování a evidenci pracovníků a jejich hodin.

Přístup k financování za výuku na VVŠ v Leidenu by mohl být z pohledu českých VVŠ ke zvážení, neboť VVŠ v Leidenu v rámci svých interních procesů financuje výuku, kterou zabezpečuje daná jednotka dle počtu studentů v dané výuce, čímž zajistí, že jsou zohledněni všichni vyučovaní studenti, tj. i studenti z jiných fakult.

VVŠ v Leidenu zastává přístup, který je rychlý, neaplikuje několikeré iterace realokace nákladů, které vyvolávají další dodatečné náklady, které by systém rozpočítávání nákladů nákladově i časově zkomplikoval.

Metodika plných nákladů na University College London a University of Liverpool

University College London a University of Liverpool jsou VVŠ, které působí na území Velké Británie, kde je zavedena centrálně pro všechny VVŠ metodika

plných nákladů s názvem „TRAC“, což znamená transparentní přístup k řízení nákladů („Transparent Approach to Costing“).

Tato metodika plných nákladů je, stručně řečeno, založena na rozdělení nákladů na náklady akademických oddělení a neakademických oddělení.

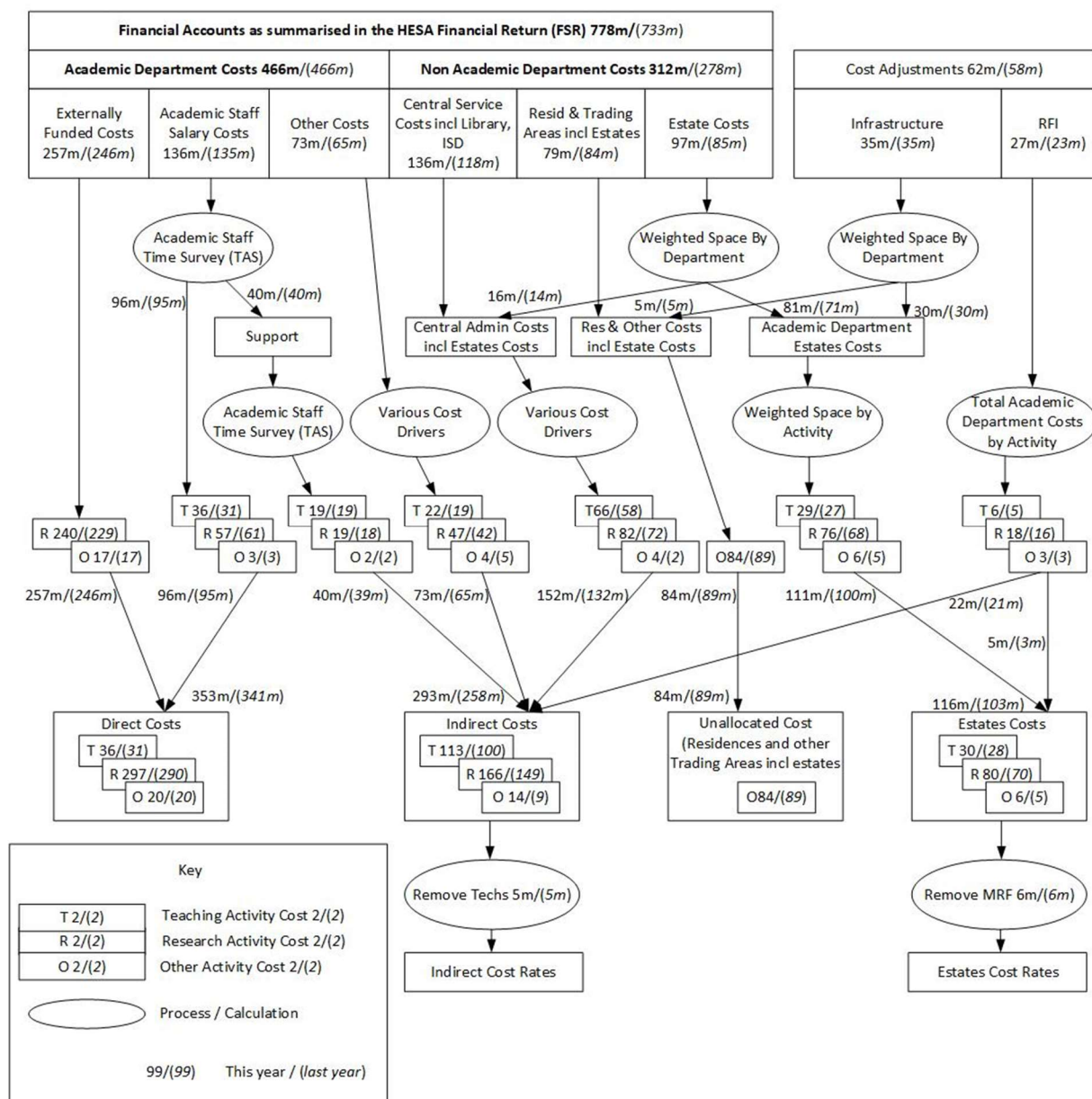
V případě akademického oddělení jsou náklady členěny na přímé, pokud jsou vyčleněny pro projekty externího financování, a pak tyto náklady na aktivity směřovány přímo a dále na nepřímé, které se dělí na nepřímé osobní náklady akademických pracovníků a ostatní nepřímé náklady akademických oddělení.

U nepřímých osobních nákladů akademických pracovníků dochází k tzv. realokaci na skupiny aktivit (vzdělávání; výzkum; ostatní či podpůrné aktivity).

Pro přerozdělení osobních nepřímých nákladů je využita rozvrhová základna, podle níž jsou odpracované hodiny akademických pracovníků evidované v tzv. TAS (time allocation sheets), které jsou však zjišťovány tak, že se vychází z úsudku kolik hodin přibližně - trval jednotlivý druh aktivit. Pracovníci je vyplňují jedenkrát za 3 roky. Podpůrné aktivity jsou pak opět dle TAS přerozděleny na skupiny aktivit (vzdělávání; výzkum; ostatní), které následně s ostatními náklady na neakademické oddělení tvoří nepřímé náklady, ale už v členění dle skupin aktivit (vzdělávání; výzkum; ostatní). Počty produktivních hodin představují počty hodin, které je za vyhodnocované období (v případě porovnání ročních hodnot jde o období jednoho obvykle kalendářního roku) pracovník schopen odpracovat při 100 % úvazku po odpočtu počtu dnů a hodin dovolené, kterou má na dané vyhodnocované období možnost vyčerpat. Při výpočtu produktivních hodin se vychází z počtu pracovních dní za dané období snížené o počty dní a hodin dovolené, připadající na uvedené období). Samotné nepřímé náklady neakademických oddělení jsou rozděleny na skupiny aktivit dle různých rozvrhových základen, tzn. počty produktivních hodin pracovníků tak nejsou jediným kritériem pro rozdělení nepřímých nákladů. Například náklady na provoz prostor objektů budov mají stanovenou rozvrhovou základnu v m², která se zvyšuje procentem kopírujícím energetickou náročnost na jednotlivé prostory, tj. dle skupiny prostor, jako například laboratorní prostory, které jsou dražší než nelaboratorní.

Dalším příkladem používané rozvrhové základny jsou i mimo jiné počty studentů. Tento systém výpočtu je tak velmi náročný na množství zdrojových dat. Díky několika rozvrhovým základnám dochází i k několikerému přerozdělení na jednotlivé aktivity, což přispívá ke zpřesnění vazeb výše nákladů a dané aktivity.

Proces přerozdělení ilustruje i obr. 4.5.



Obr. 4.5: Schéma přerozdělení nákladů dle metodiky TRAC na University College London (interní materiál UCL, 2011)

Metodika plných nákladů na Ghent University

Ghent University patří mezi VVŠ, kterým se podařilo získat od Evropské komise certifikaci na jimi používanou metodiku plných nákladů. Pracovníci této VVŠ mají několik zásad, které při aplikaci své metodiky plných nákladů dodržují:

1. Náklady musí být realokovány tak, aby co nejvíce odrážely reálný vztah k aktivitě.

2. Systém musí být transparentní, jednoduchý, pružný.
3. Všichni pracovníci jsou nějakým způsobem do používání systému zapojeni, musí mu rozumět a chápat jeho důležitost.
4. Náklady na zavedení a provoz nemohou výrazně v důsledku implementace metodiky plných nákladů výrazně vzrůst.
5. Data musí být lehce zjistitelná.
6. Metodika musí umět reagovat na změny ve financování, musí umět zohlednit různé požadavky poskytovatelů.

Jako informační systém je využívám IS SAP, tzv. My MCS (pasportizace využívání majetku a FMIS (Financial management Information System). Dále ještě využívají systém „Apollo“ pro zadávání docházky. Tyto systémy umožňují získávat data tzv. on-line - kdykoli, jsou stále aktuální, nedochází k duplikaci dat, nemusí se žádná data přepisovat. Dále využívají pro informace o pedagogích „OASIS“, který je obdobou IS STAG využívaný na českých VVŠ. Jde tedy o propojení systému do jednoho.

Podstata metodiky plných nákladů je velmi podobná jako na VVŠ v Leidenu a Liverpoolu. Nejprve se definují přímé a nepřímé náklady, a to odděleně za jednotlivé skupiny aktivity, tj. náklady za vzdělávání, vědu a výzkum a náklady na ostatní aktivity. Následně se nepřímé náklady dané skupiny aktivit realokují na konkrétní jednotlivé aktivity, a to pomocí rozvrhové základny, kterou je přepočtený počet pracovníků a jimi odpracovaný počet hodin, tj. musí být zjištěna hodinová sazba a přes počet hodin souvisejících se zapojením do realizace na dané aktivitě jsou nepřímé náklady realokovány.

Metodika plných nákladů na University of Amsterdam

University of Amsterdam jako ostatní zkoumané zahraniční VVŠ aplikuje při alokaci nákladů postup, kdy nejprve jsou náklady rozděleny do skupin aktivit, tj. vzdělávání, věda a výzkum a ostatní aktivity. Přímé náklady jsou přiřazovány přímo dané aktivitě. Nepřímé náklady jsou přiřazovány přes rozvrhovou základnu, kterou je opět přepočtený počet pracovníků a jimi odpracovaný počet hodin. Evidence odpracovaných hodin je vedená přímo v informačním systému IS SAP a kopíruje úvazky pracovníků. Výjimkou jsou však některé náklady, jako např. náklady na provoz objektů budov, které jsou rozdělovány přes m², náklady na administrativní podporu, které jsou rozdělovány dle počtu evidovaných dokladů, náklady související se studenty dle počtu studentů, využití speciálního zařízení dle podílu využitého času. VVŠ v Amsterdamu tak využívá podstatně více rozvrhových základen, což přesněji odráží vztah k dané aktivitě, ale na druhou stranu je tento výpočet složitější a náročnější na množství vstupních dat. Zajímavostí ovšem je, že Evropská komise tento systém certifikovala, a to přesto, že nejsou při alokaci nepřímých nákladů používána skutečná data daného období,

jak je poskytovateli obvykle ve všeobecných podmínkách u vykazování nepřímých nákladů metodikou FC vyžadováno, ale je používáno rozpočtových dat pro daný rok, kdy skutečné nepřímé náklady, které jsou realokovány na aktivity, nesmí být menší než rozpočtované náklady pro dané období.

Metodika plných nákladů na University of Helsinki

Metodika plných nákladů na VVŠ v Helsinkách je v hlavních bodech velmi podobná předcházejícím popsáním metodikám. VVŠ v Nizozemí uplatňují stejný přístup, který je definován tanním ministerstvem školství a je založen na přístupu metodiky ABC.

Principiálně je opět základem metodiky plných nákladů mimo rozdělení na přímé a nepřímé vydefinovat nepřímé náklady ze skupiny aktivit, kterými jsou vzdělávání, věda a výzkum a ostatní aktivity. Nepřímé náklady jsou pak za skupiny aktivit přidělovány přes počty hodin produktivních pracovníků na jednotlivé aktivity. Počty hodin produktivních pracovníků však nejsou jediným kritériem, dále využívají jako rozvrhové základny i počty studentů. Tato VVŠ nevyužívá na rozdíl od předchozích uvedených VVŠ k rozdělení nepřímých nákladů souvisejících s provozem budov m², i když při zavádění rozvrhových základen byla i tato varianta zvažována. Jelikož ale výsledek rozdělení nepřímých nákladů „s“ a „bez“ použití rozvrhové základny pro objekty budov pomocí jednotky m² byl víceméně při předběžných propočtech shodný, zavedení další rozvrhové základny by nepřineslo žádný vyšší efekt a navíc by vzrostl počet rozvrhových základen, byla tato jednice jako rozvrhová základna zamítnuta.

Vliv uplatnění metodik plných nákladů zahraničních VVŠ na slovenské VVŠ

Zde je potřeba uvést, že slovenské VVŠ se účastní aktivit zaměřených na zavedení metodiky plných nákladů podporovaných ze strany EUA stejně jako české VVŠ. Z toho vyplývá, že jsou z pohledu přístupu k zavedení jednotné metodiky plných nákladů na VVŠ na tom obdobně jako české VVŠ. Startovací pozice je tak velmi podobná.

V rámci vyhodnocení úrovně zasažení ekonomickou krizí na financování VVŠ v Evropě, EUA (2011) uvádí, že slovenské VVŠ pocítily značnou redukci v objemu financování, zatímco české VVŠ tuto krizi pocítily nepřímo.

Tyto závěry výzkumu EUA jsou potvrzeny i tím, že na slovenských VVŠ dochází k zmapování skutečností a prohlášení, že náklady na vysoké školy narůstají a že není pravděpodobné, že veřejná podpora bude schopna držet krok s rostoucími náklady a že tudíž slovenské VVŠ musí rychle reagovat na tuto situaci, kdy prvním krokem je analýza skutečných nákladů na jednotlivé aktivity. (Mederly, 2011). Tyto skutečnosti si uvědomují především pracovníci ministerstva školství Slovenské republiky a vyvíjejí kroky, jejichž cílem je implementace metodiky plných nákladů na slovenských VVŠ. V rámci přístupu

k analýze skutečných nákladů nacházejí inspiraci v metodice TRAC (Transparent Approach to Costing) používané ve Velké Británii a zavádějí na národní úrovni obdobnou metodiku s názvem UNiverzální Kalkulace Nákladů, tzv. UNIKAN. Účelem tohoto systému je zajistit co nejefektivnější způsob financování. Prešovská univerzita v Prešove se jako jedna z mála slovenských VVŠ hned při spuštění zapojila do tohoto systému a označila jej jako velmi přínosný, neboť v jeho důsledku může docházet k efektivnímu plánování a řízení nákladů. (Prešovská univerzita v Prešově, 2012). Systém UNIKAN by měl tedy sloužit jako zdroj informací o struktuře nákladů na jednotlivé aktivity související s hlavní činností vysoké školy. Základem porovnatelnosti dat je, že všechny vysoké školy, až na jednu, využívají stejný informační systém tzv. FIS-SOFIA. Tato skutečnost umožnila zajistit velmi porovnatelná data za jednotlivé slovenské vysoké školy.

Tento systém je postaven na dvou procesech. Jedním je výroční kalkulace a druhým procesem je kalkulace nákladů a výnosů na vzdělávací aktivity.

Výroční kalkulace je postavena na nákladech a výnosech za uplynulý kalendářní rok, a to v členění za hlavní oblasti skupiny aktivit, kterými jsou:

- vzdělávání
- výzkum a vývoj
- ostatní aktivity

Samozřejmostí je, že náklady a výnosy jsou členěny dle organizační struktury, což je důležité pro řízení na jednotlivých úrovních. Kalkulace nákladů a výnosů na vzdělávací aktivity je dalším důležitým úkonem, kdy podstatou je zjistit náklady a výnosy na jednotlivé studijní programy a studenty.

Autoři tohoto systému sami připouštějí, že proces alokace nebude nikdy přesný a vždy bude záležet na míře přesnosti použité metodiky alokace nákladů.

Kalkulace nákladů je tedy postavena na:

1. „Rozdělení nákladů středisek podle činnosti:

- a. vzdělávání,*
- b. výzkum,*
- c. ostatní činnosti,*
- d. podobné činnosti.*

2. Nastavení skupin nákladových druhů pro alokaci:

- a. materiálové náklady,*
- b. náklady na prostory,*

- c. cestovní a dopravní náklady,*
 - d. náklady na služby a údržbu,*
 - e. osobní náklady,*
 - f. náklady na odpisy,*
 - g. stipendia,*
 - h. ostatní náklady.*
3. *Definování a získání hodnot nákladových determinantů pro jednotlivé druhy nákladů:*
- a. objem materiálových nákladů jednotlivých pracovišť,*
 - b. přepočítané m² používané pracovištěm podle kategorizace jednotlivých ploch,*
 - c. počet zaměstnanců jednotlivých pracovišť,*
 - d. objem mzdových prostředků pracoviště,*
 - e. rozdělení podle objemu majetku pracoviště,*
 - f. počet odučených studentohodin pracovišť,*
 - g. počet zaměstnanců pracoviště.*
4. *Rozdělení mzdových nákladů zaměstnanců pracoviště podle typu:*
- a. vzdělávání,*
 - b. výzkum,*
 - c. ostatní činnosti,*
 - d. podobné činnosti.*
5. *Rozdělení ostatních nepřirazených nákladů pro typy činnosti:*
- a. vzdělávání,*
 - b. výzkum,*
 - c. ostatní činnosti,*
 - d. podobné činnosti.“*

Kalkulace výnosů zahrnuje:

- 1. „dotace ze státního rozpočtu podle jednotlivých studijních programů*
- 2. další dotace na vzdělávání podle studijních programů*
- 3. další dotace na vzdělávání dle kateder (zisková střediska)*

4. dotace na speciální po katedrách
5. dotace ze zahraničí po katedrách
6. školné dle studijních programů
7. výnosy z habilitací a inaugurací po katedrách
8. výnosy z duševního vlastnictví po katedrách““

(Ministerstvo školství, vědy, výzkumu a sportu Slovenské republiky, 2019, příloha 2 k výzvě – UNIKAN úvodní informace k implementaci systému na VVŠ; www.minedu.sk)

Princip UNIKANu je v tom, že se nejprve náklady rozdělí na přímé, které je možné přímo alokovat na konkrétní aktivitu, zatímco nepřímé se alokují na skupiny aktivit a tzv. soubory nákladů, pro které pak následně platí, že je možné je realokovat pouze podle jednoho kritéria, které je označováno jako nákladový determinant.

Aby bylo možné realokaci provést, musí být nejprve stanoveny hodnoty nákladových determinantů, mezi které patří především procentní podíl času stráveného na dané oblasti skupin aktivit, vyjadřující tak počet hodin odpovídající činností vzdělávání, výzkum, ostatní a podpůrné činnosti. Jelikož ale tyto údaje za jednotlivé pracovníky nejsou k dispozici, přistupuje se k aproximaci, tzn. podíl času stráveného např. na výzkumu je odvozen od procenta objemu prostředků přidělených na výzkum za dané pracoviště.

Tabulka 4.1 Vzorová ukázka principu alokace pracovníků času dle příjmů pracoviště

Krok 1: Alokace pracovního času oblastem aktivit na úrovni akademických pracovišť							
Pracoviště	Celkové příjmy pracoviště	Příjmy z výzkumných grantů	% pracovního času akademických zaměstnanců věnovaného na výzkum	Příjmy z ostatních aktivit	% pracovního času akademických zaměstnanců věnovaného na ostatní aktivity	% pracovního času akademických zaměstnanců věnovaného na podpůrné aktivity	% pracovního času akademických zaměstnanců věnovaného na vzdělávání
	A	B	$C = B / A * 100$	D	$E = D / A * 100$	F	$G = 100 - B - D - F$
F1	1 939 310	48 984	2,53	94 790	4,89	5,00	87,59
F2	3 375 033	183 386	5,43	137 403	4,07	5,00	85,50
F3	2 369 628	358 342	15,12	174 831	7,38	5,00	72,50
F4	2 031 040	44 038	2,17	173 574	8,55	5,00	84,29
F5	727 560	25 982	3,57	30 536	4,20	5,00	87,23

Zdroj: Mederly, 2012, s. 29

Již uvedenou literární rešerší bylo prokázáno, že rozdělovat náklady z pohledu podílu výnosů je velkým zjednodušením a dochází tím ve větší míře k nepřesnostem, byť je následně použita sebestpřesnější metoda za účelem dalšího přerozdělení. Je tedy zřejmé, že již v úvodu výpočtu dochází k prohlubování míry

nepřesnosti. Je nutné připomenout, že výše výnosů na jednotlivý projekt nemá žádnou vypovídající schopnost ve vazbě k poměru času stráveného prací na daném projektu.

Pokud jde o náklady na prostory, tak je rozlišováno dle typu prostor, zda jde o:

- prostory, které mají téměř minimální náklady na vytápění a nejsou určené jako kanceláře či výukové prostory, např. sklady,
- prostory s minimálními náklady na provoz, ale společného charakteru, především chodby
- prostory s běžným provozem – kanceláře, učebny,
- prostory se zvýšenými náklady na provoz, typicky laboratoře.

Každému typu prostor je pak pro jednotlivé nákladové druhy stanovena váha, s jakou je započítávána hodnota za 1 m². Zde lze opět jen polemizovat, jaký je opravdový vztah daného nákladu k danému m² v daném typu prostoru. Současně je třeba zvážit složitost výpočtu alokace souvisejících nákladů a výši rozdílu nákladů, které jsou použitím této metody přiřazeny ve vztahu, kdyby měly všechny prostory přiřazenu stejnou váhu.

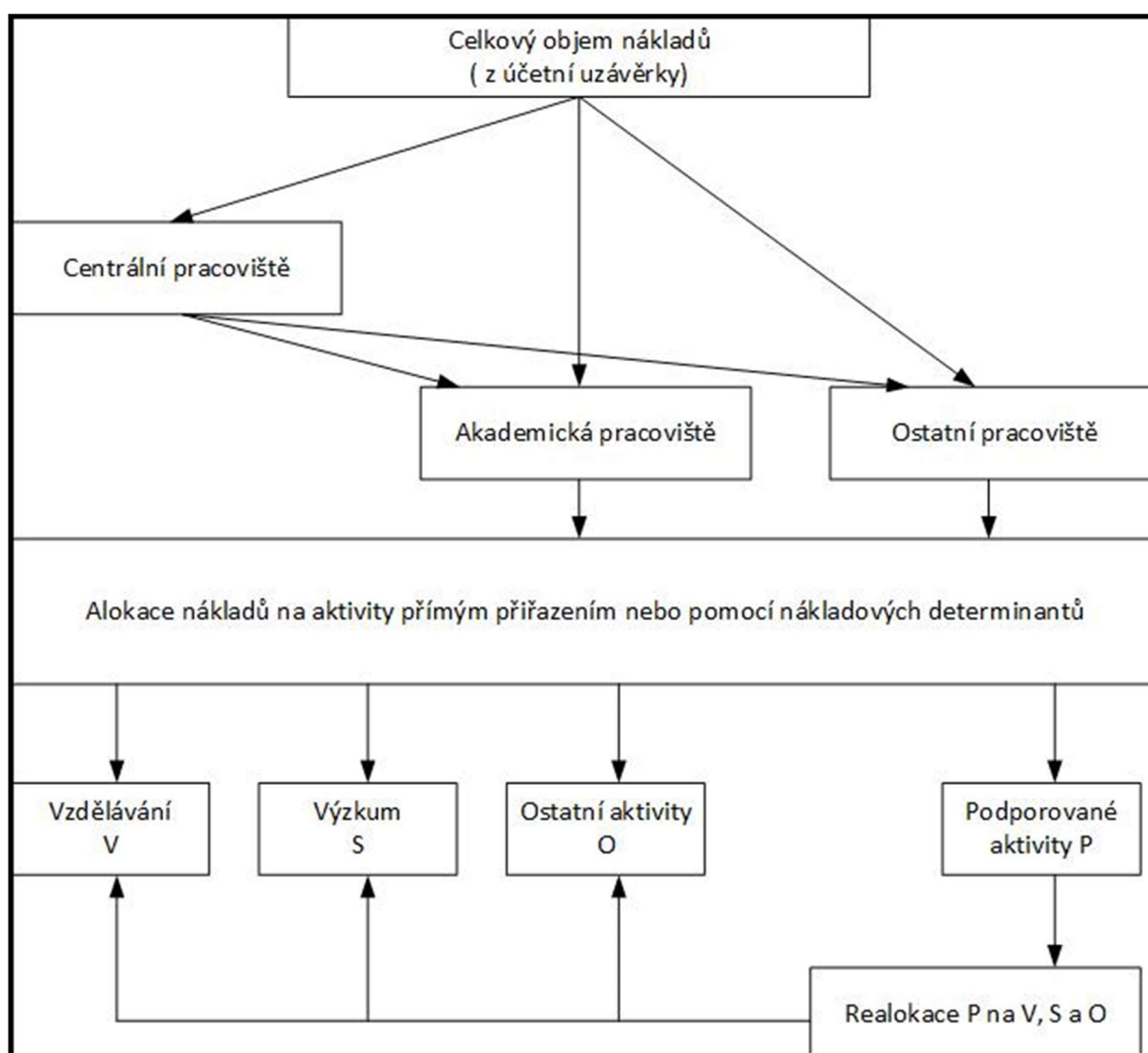
Nejprve se tedy náklady rozdělí na jednotlivé pracoviště, mezi kterými jsou i centrální pracoviště, přičemž tato centrální pracoviště tvoří takovou skupinu nákladů, pro kterou je možné využít za účelem dalšího přerozdělení pouze jednu determinantu. Po této realokaci dojde k přerozdělení nákladů na jednotlivé oblasti vzdělávání, výzkumu a ostatní, a to zejména dle procenta času stráveného na dané činnosti.

Ačkoli tedy UNIKAN vychází z metodiky TRAC aplikované na VVŠ ve Velké Británii, nepoužívá výkazy pro sledování odpracovaných hodin za účelem přerozdělení nákladů na jednotlivé aktivity. Ve Velké Británii je za účelem přerozdělení nepřímých nákladů využíváno tzv. přepočteného počtu produktivních pracovníků, kdy se vychází z myšlenky, že akademičtí pracovníci musí „vydělat“ formou dělby svých úvazků na úhradu nákladů, které jako celek spotřebovávají.

Jak již vyplývá z názvu, nepřímé náklady nelze přímo přiřadit k aktivitě. Každá snaha o co nejreálnější vazbu mezi nákladem a aktivitou při přiřazení vyžaduje dodatečné náklady. Metoda založená na využití přepočteného počtu hodin však z hlediska srovnatelnosti dat zajistí minimalizaci disproporcí a zkrácení dopadu rozdílů při různém způsobu účtování na různých VVŠ.

Pokud by bylo na vysokou školu pohlíženo jako na soukromoprávní podnikající subjekt s jedním zaměstnancem, musel by si svým daným výkonem, z pohledu pracovního práva úvazkem, pokrýt své veškeré náklady související s danou aktivitou. Jestliže plné náklady tohoto subjektu vydělíme počtem jeho

odpracovaných hodin, bude zjištěna výše průměrných nákladů na hodinu. Za účelem pochopení je uveden tento ilustrační příklad: pracovník, podnikatel, pracuje 8 h denně, 5 dnů v týdnu. Za týden tedy odpracuje 40 hodin, za měsíc je to při zjednodušení na 4 týdny 160 h. Pokud nepřímé náklady činily 32 000 Kč za měsíc (energie, telefon a jiné nepřímé náklady), znamená to při aplikaci metodiky postavené na přepočtených produktivních hodinách, že 200 Kč nepřímých nákladů stála pracovníka každá jeho hodina práce, kterou musí do své zakázky vyúčtovat. Za účelem zjištění plných nákladů musí být přičteny k nepřímým nákladům náklady přímé. Příčinná vazba k aktivitě je tak zachycena na rozdíl od způsobu přiřazení nepřímých nákladů například procentem z výnosů, kdy není vazba nijak nezohledněna. Skutečnost, že si pracovník nechal zaplatit za hodinu práce více prostředků, nezakládá důvod pro větší zatížení dané aktivity větším objemem nepřímých nákladů.



Obr. 4.6: Princip realokace nákladů v systému UNIKAN (Mederly, 2012, s 25)

Přístup k řízení nákladů, aplikovaný na slovenských VVŠ, by v návaznosti na popsanou literární rešerši a provedený výzkum zaměřený na komparaci systémů řízení nákladů u jiných zahraničních VVŠ či ani českých VVŠ, nezajistil pro VVŠ obecně srovnatelné výsledky, jako tomu je na Slovensku. Tj. srovnatelnost nákladů na jednotlivé aktivity vysokých škol, srovnatelnost informací za jednotlivé skupiny nákladů atd. Je to dáno především tím, že UNIKAN vychází z předpokladu, že mají všichni stejně nastaveny procesy a struktury. V okamžiku, kdy by nebyly dodrženy stejné výchozí předpoklady, tento systém neposkytne srovnatelná data, neboť je postaven na několika „zjednodušujících“ prvcích, které, jak je dříve popsáno, jsou důvodem pro přechod na kalkulační metody ABC. V pohledu zahraničních VVŠ již tato východiska nabourává i jiný přístup a možnosti přístupu ke zdrojům, čímž se výrazně mění struktura výnosů mezi VVŠ, což pak neumožňuje ani srovnatelnost z hlediska přístupu k vyčíslování procentního podílu dané skupiny aktivit (vzdělávací, výzkumu, ostatní) na celku.

Z uvedeného tak vyplývá, že systém UNIKAN je pro prostředí slovenských vysokých škol z pohledu Slovenské republiky opravdu aplikovatelný k realokaci nákladů, nicméně nelze jej použít jako univerzální přístup k řízení nákladů na všech VVŠ obecně.

Srovnání základních principů metodik plných nákladů zahraničních VVŠ

Z uvedeného kvalitativního výzkumu je zřejmé, že zahraniční VVŠ se opravdu snaží aplikovat nový přístup k řízení nákladů, který je založen na zohlednění příčinných vazeb k dané aktivitě, tj. metodě ABC a že přístupy ke kalkulačním metodám na zahraničních VVŠ jsou si velmi podobné a liší se jen v několika bodech. Z tohoto důvodu se jeví jako vhodné využít dobrých praktik, které jsou již při aplikaci metodiky plných nákladů využívány na zahraničních VVŠ.

Srovnání základních rysů metodik plných nákladů používaných na zahraničních VVŠ uvádí tab. 4.2.

Ze srovnání je zřejmé, že většina ze zkoumaných zahraničních VVŠ využívá rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Přímé pak alokují k dané aktivitě přímo a nepřímé se alokují na aktivity přes skupiny aktivit pomocí rozvrhových základů, kterými jsou u zkoumaných zahraničních VVŠ vždy mimo jiné i přepočtený počet pracovníků a jimi odpracovaný počet hodin, a dále téměř ve všech případech je rozvrhovou základnou i jednotka m². Jediná VVŠ, která ze zkoumaných zahraničních VVŠ rozvrhovou základnu m² nevyužívá, je VVŠ v Helsinkách. Téměř všechny ze zkoumaných zahraničních VVŠ také využívají členění nákladů na skupiny aktivity, kterými jsou vzdělávání, výzkum a ostatní, někdy i podpůrné aktivity. Toto členění je zřejmě používáno proto, že původně bylo k zavedení nové metodiky plných nákladů přistoupeno jako podmínka pro uplatnění zdrojů na krytí nepřímých nákladů u projektů FP 7 a jiných vědeckých projektů.

Tabulka 4.2 Srovnání základních principů metodik plných nákladů na zahraničních VVŠ

	University Leiden	VVŠ GB (University Liverpool, University College London)	University Ghent	University of Amsterdam	University Helsinki	University College Dublin, Trinity College Dublin	VVŠ na Slovensku
Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé	x	x	x	x	x	x	x
Rozvrhová základna FTE a odpracované hodiny	x	x	x	x	x	x	x
Náklady na prostory rozpočteny dle m ²	x	x	x	x	-	x	pozn. m ² mají různou váhu dle typu prostor
Rozdělení nákladů na skupiny aktivity	-	x	x	x	x	x	x
Zohlednění vícezdrojového financování	-	-	-	-	-	-	-

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.5 Vliv uplatnění metodiky plných nákladů zahraničních VVŠ na české VVŠ

Jak již je uvedeno výše, Evropská asociace univerzit se již dlouhou dobu zabývá zkoumáním financování vysokých škol v rámci Evropy. V průběhu let 2006-2011 realizovala výzkum, a pak do roku 2013 uspořádala několik konferencí, které se věnují tématu zavedení metodiky plných nákladů na evropských VVŠ. Důvodem je i souběžná příprava pravidel financování projektů programu Frame Program 7 (dále FP 7) financovaných ze zdrojů Evropské komise, zaměřených na vědecké projekty. V návrhu FP 7 se zvažovala možnost zavedení úhrady nepřímých nákladů pouze na základě prokázání certifikovaného výpočtu, tj. jak vykázané nepřímé náklady projektu skutečně souvisejí s realizací daného projektu. Na konferenci pořádané EUA jezdili i pracovníci zastupující MŠMT ČR, stejně jako pracovníci zastupující obdobné ministerstvo Slovenska. (Autor disertační práce je také přizvaným účastníkem jako zástupce UTB ve Zlíně)

Implementace programu FP 7 do českého prostředí mají na starosti zástupci z Technologického centra Akademie věd ČR (TC AV ČR). Jelikož české VVŠ jsou jedním z potenciálních uchazečů o podporu z projektů v rámci programu FP 7, jsou tito zástupci TC AV ČR nuceni souběžně řešit problematiku implementace metodiky plných nákladů jako jednu z podmínek výzvy ekonomické stránky projektu v kooperaci s potenciálními příjemci dotace.

MŠMT jako podporu vysokým školám umožnilo v rámci projektů Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost - název prioritní osy: Terciární vzdělávání, výzkum a vývoj - název oblasti podpory: Partnerství a sítě, (dále jen OPVK) žádat o podporu na zavedení metodiky plných nákladů, v rámci níž mohou být financovány i výše zmiňované návštěvy na zahraničních VVŠ.

V souvislosti s tímto programem tzv. FP 7 se tedy začalo na úrovni českých VVŠ hovořit o tom, že stávající metodiky přiřazování nákladů používané VVŠ nejsou dostatečné z toho důvodu, že neodrážejí skutečnou vazbu mezi nákladem a aktivitou. VVŠ tedy potřebují minimálně z důvodu možnosti žádat o projekty v programu FP 7 takovou definovanou a certifikovanou metodiku plných nákladů, která bude splňovat podmínky výzvy programu. Podmínky programu FP 7, týkající se vykazování nepřímých nákladů, jsou však jen prvotním impulsem k úpravě doposud používaných metodik plných nákladů, resp. jejich částí, týkajících se alokace nepřímých nákladů, neboť jak je již z literární rešerše známo, problémem z hlediska přiřazení nákladů k dané aktivitě nejsou náklady přímé, ale nepřímé. VVŠ si tak stále více začínaly uvědomovat, že znalost skutečných nákladů ve vazbě ke konkrétní aktivitě představuje stejně jako v soukromém sektoru vzácnou informaci, díky níž může žádat mimo jiné i o projekty, které mají tuto podmínku financování. Lze tak říci, že tím získávají na poli veřejného sektoru konkurenční výhodu.

Tabulka 4.3 uvádí přehled projektů a českých VVŠ, jež podaly na MŠMT do dané výzvy OPVK své projekty a dotaci na zavedení metodiky plných nákladů dostaly.

Zde je nutné ovšem uvést, že již v době výzvy MŠMT pro projekty OPVK na zavedení metodiky Full cost Západočeská univerzita v Plzni prezentovala postup alokace nákladů, uplatňovaný v rámci finančního řízení této VVŠ již od roku 2002, kdy metodiku plných nákladů zakomponovala již do pravidel univerzitního rozpočtu na daný rok.

Podstatou této metody je i dodržení zásad:

1. metodika se nesmí v průběhu roku měnit
2. musí vycházet ze skutečných údajů
3. postup výpočtu musí být podložen
4. odhady nejsou povoleny
5. pro zdroje dat musí být stanoveno rozhodné datum nebo způsob, jak bude hodnota stanovena
6. vychází se z posledního uzavřeného účetního období
7. musí být vydána jako závazné vnitřní pravidlo schválené statutárním orgánem

Postup realokace nepřímých nákladů:

1. je třeba definovat přímé a nepřímé náklady
2. náklady jsou přerozdělovány zejména přes tzv. rozvrhové základny
 - a. přepočtený počet pracovníků
 - b. kredity studentů
 - c. plocha vyjádřena v m²

Dokonce rozlišuje stejně jako na VVŠ v Leidenu studenty zapsané a vyučované, kdy využívá za účelem přerozdělení nákladů kredity studentů, což je stejné jako u VVŠ v Leidenu, kde využívají tzv. „studypoints“.

Tabulka 4.3 Seznam projektů OP VK zaměřených na implementaci metodiky FC na vysokých školách

Registrační číslo CZ.1.07/2.4.00/	Název projektu	Příjemce	Rozhodnutí vydáno	Alokovaná částka
16.0004	Vytvoření metody FC a její aplikace na UP	UP v Olomouci	2010	9 857 652,96
16.0003	Implementace FC Modelu do systému řízení VUT v Brně	VUT v Brně	2010	6 374 543,50
16.0006	Metodika FC na Mendelově univerzitě v Brně	MU v Brně	2011	8 216 257,02
16.0010	Zavedení metodiky FC na Technické univerzitě v Liberci	TU v Liberci	2011	6 500 580,67
16.0013	FC - UJEP	UJEP	2011	7 749 623,69
16.0009	Posílení finanční udržitelnosti výzkumu na VFU Brno zavedením metodiky úplných nákladů	VFU Brno	2011	7 919 799,45
16.0007	Rozpočtování režijních nákladů na VŠB-TUO dle metody FC	VŠB-TUO	2011	8 196 123,71
16.0008	FC UHK	UHK	2011	7 334 335,92

Zdroj: MŠMT

Z uvedeného přístupu Západočeské univerzity v Plzni je tedy zřejmé, že si kvestor této VVŠ plně uvědomuje přínosy znalostí plných nákladů pro efektivní využití řízení nákladů, což sám i prezentoval na konferenci VVŠ na téma zavedení metodiky plných nákladů. Tato metodika je tak již velmi přesná, ačkoli je nutno dodat, že neřeší přiřazení nákladů k aktivitě do jiného zdroje, ovšem stále s oddělenou vazbou na danou aktivitu za předpokladu, že daný náklad není způsobilý k úhradě z prvně zmíněného zdroje.

Zde je tedy nutno připomenout, že již v době výzvy MŠMT všechny VVŠ uplatňují určitý způsob realokace nepřímých nákladů, jen ne vždy je odpovídající vazba mezi objemem nákladů a danou aktivitou. V době před podáním žádosti o projekty do výzvy MŠMT OPVK minimálně pět českých VVŠ využívalo jako rozvrhovou základnu k rozpočítávání nepřímých nákladů procentní podíl výnosů nebo procento z osobních nákladů.

Metoda přiřazení nákladů založená na pouhém procentním podílu z výnosů dané aktivity nebo procentem z osobních nákladů dané aktivity je sice velmi jednoduchá a nároky na implementaci jsou z pohledu finančních prostředků minimální, nicméně lze jen těžko zajistit skutečnou vazbu mezi přiřazeným objemem nepřímých nákladů na danou aktivitu a objemem výnosů, přiřazeného dané aktivitě nebo výší osobních nákladů. Proto je snaha identifikovat takový postup realokace nákladů, který by zohledňoval i kauzalitu vzhledem k dané aktivitě.

Na konferenci na téma „Budoucnost full cost modelu ve výzkumu v ČR“ konané v březnu 2009 pan Ondřej Hradil, zástupce CEITEC, uvedl, mimo jiné, že toto téma je na poli českých VVŠ pořád nové. Ve svém vystoupení řekl: „*Je tu malá motivace pro změnu. V současném systému, kdy poskytovatelé dotací v rámci jimi financovaných projektů vesměs neproplácejí nepřímé náklady, i když je to legislativně možné, je těžké očekávat masivní zavádění metodik full cost. Nepřímé náklady tak musejí veřejné instituce a tedy i VVŠ financovat z vlastních zdrojů, které jsou velmi omezené a vesměs opět dotační. Dochází tak pouze k přesouvání problému. Ale to se teď začíná měnit.*“ Jako pokus o změnu označil právě Operační program Výzkum a vývoj pro inovace. (<http://www.online.muni.cz/udalosti/1483-full-cost-jako-reseni-financni-udrzitelnosti-univerzit>) Což jen potvrzuje motivaci VVŠ ke změnám v řízení nákladů.

Alokace nepřímých nákladů na českých VVŠ

Nelze říci, že by české VVŠ nepřímé náklady ke zdrojům v minulosti nepřirazovaly. Před tím, než byly zahájeny projekty MŠMT a aktivity EUA a TC AV ČR, využívaly české VVŠ k přiřazení nepřímých nákladů převážně tradičních kalkulačních metod, což vyplynulo právě z daných konferencí a iniciativ a průzkumu na VVŠ. Nyní, kdy se již do algoritmů přiřazení nepřímých nákladů

promítly minimálně zkušenosti s metodikou plných nákladů ze zahraničních VVŠ, je otázka, jakou metodiku k rozpočítání nepřímých nákladů využívají, tj. zda zohledňuje skutečnou vazbu mezi výší nepřímých nákladů k dané aktivitě.

Na elektronický dotazník, zpracovaný v rámci výzkumu provedeného autorem v roce 2018 a 2019, z oslovených 26 českých VVŠ odpovědělo 13 VVŠ. V rámci výzkumu je zjištěno, že z 13 VVŠ:

1. Jen jedna nezjišťuje, jaké jsou celkové náklady, včetně nákladů na řízení VVŠ na jednotlivé aktivity, u zbylých 12 VVŠ je tato informace zjišťována.
2. 10 VVŠ vede manažerské účetnictví. 3 VVŠ nevedou manažerské účetnictví.
3. 7 VVŠ přiřazuje náklady na jednotlivé aktivity s ohledem na příčinný vztah nepřímých nákladů k aktivitě, 6 VVŠ přiřazuje náklady bez příčinného vztahu.
4. 10 VVŠ využívá při finančních rozhodování znalost nákladů na jednotlivé aktivity, 3 VVŠ tak nečiní.
5. 8 VVŠ potřebují znát plné náklady z interních důvodů, 5 VVŠ tak činí v důsledku požadavků externího subjektu.
6. 12 VVŠ zohledňuje při vyčíslení režijních nákladů, na jaký zdroj je režijní náklad náúčtován, 1 VVŠ nezohledňuje.
7. 7 VVŠ používá stejný algoritmus výpočtu přiřazení režijních nákladů do všech zdrojů, 6 VVŠ má rozdílné algoritmy.
8. 2 VVŠ vyhovuje stávající algoritmus, 11 VVŠ nevyhovuje (příčemž 1 VVŠ má nevhodně nastavený algoritmus a 10 VVŠ má složitý výpočet) a 1 VVŠ navrhuje, aby byl stejný přístup na všech VVŠ.
9. 8 VVŠ by chtělo změnit stávající algoritmus (mezi nimi i jedna, která uvedla, že stávající algoritmus vyhovuje), 5 VVŠ si nepřeje změnit algoritmus, a to ani přesto, že 3 z nich mají složitý výpočet.
10. 12 VVŠ využívá jako rozvrhovou základnu procento z přímých nákladů, nebo procento z mezd či osobních nákladů nebo procento z výnosů. Jen jedna VVŠ využívá úvazku jako rozvrhové základny.

Uvedené údaje z výzkumu potvrzují stále závěry zjištěné z osobního dotazování zástupců VVŠ na konferencích, konaných k tématu zavádění metodiky plných nákladů, a také korespondují s materiály, které byly prezentovány na těchto konferencích v letech 2008-2013. České VVŠ chtějí a snaží se aplikovat metodiku plných nákladů zohledňující vazby k jednotlivým aktivitám, avšak provedený výzkum prokazuje, že i s časovým odstupem, kdy je

sice přiřazení nepřímých nákladů postaveno na propočtu, jenž má zohledňovat vazbu nákladů k aktivitě, stále v průběhu přiřazení nepřímých nákladů využívají v určitém kroku postupu výpočtu tzv. tradičních kalkulačních metod, které samy o sobě již nezohledňují příčinnou souvislost ve vztahu k aktivitě.

Pravidla čerpání finančních zdrojů v procesu kalkulace

Skutečnost, že pro řízení nákladů je znalost struktury a objemu nákladů nezbytná, je již zřejmá. Nicméně je třeba si současně, nikoli odděleně, uvědomit, že náklady jsou přetransformované zdroje do svého užití a představují čerpání zdrojů, které mohou mít nějaké omezení. Každá organizace tak má svou strukturu zdrojů krytí nákladů a s každou aktivitou, která je na VVŠ realizována, tak vzniká určitý náklad, který je potřeba pokrýt vybraným zdrojem, tj. přiřadit vazbu náklad – zdroj. Z analýz rozhodnutí jednotlivých poskytovatelů (MŠMT – zejména OPVK, TAČR-centra kompetence, GAČR apod.) vyplývá, že některé aktivity musí být kryty více zdroji, přičemž nikdy nesmí nastat, že by jeden náklad byl souběžně hrazen z více zdrojů. Na danou aktivitu je přiřazen jeden dominantní zdroj, jehož čerpání má svá pravidla. Tento zdroj má hradit plně či z větší části související náklady. V případě, že aktivita není plně kryta tímto zdrojem, mohou nastat případy:

- částečného kofinancování, tzv. je vyžadována spoluúčast, tj. poskytovatel zdroje nehradí veškeré náklady na danou aktivitu a již dopředu uvádí, že podmínkou poskytnutí zdrojů je, že příjemce bude hradit určité procento plánovaných celkových nákladů na danou aktivitu např. 15 % či 25 %.

- že některé náklady nemohou být daným zdrojem kryty, tj. nejsou tzv. způsobilé, což ale neznamená, že s danou aktivitou tyto náklady nevznikají (velmi často jde o kurzové rozdíly, cla, penále apod.),

- že výše zdroje je nižší než aktivitou vyvolané náklady, tzn. poskytovatel nevyžaduje, aby organizace na danou aktivitu vložila další zdroje a tzv. ji dofinancovala, přesto definuje limit, jaký je ochoten na danou aktivitu poskytnout a nezajímá ho, kolik daná aktivita ve skutečnosti stojí,

- kombinací výše uvedeného.

Z uvedeného je zřejmé, že aktivita může být kryta více zdroji, tzn. že náklady na danou aktivitu mohou být hrazeny z více a různých zdrojů a tudíž je nutné při řízení nákladů ve vazbě na aktivitu zohlednit všechny vynaložené související zdroje.

Tato tvrzení je možno podložit např. výzvou MŠMT pro projekty OPVK na financování metodiky plných nákladů.

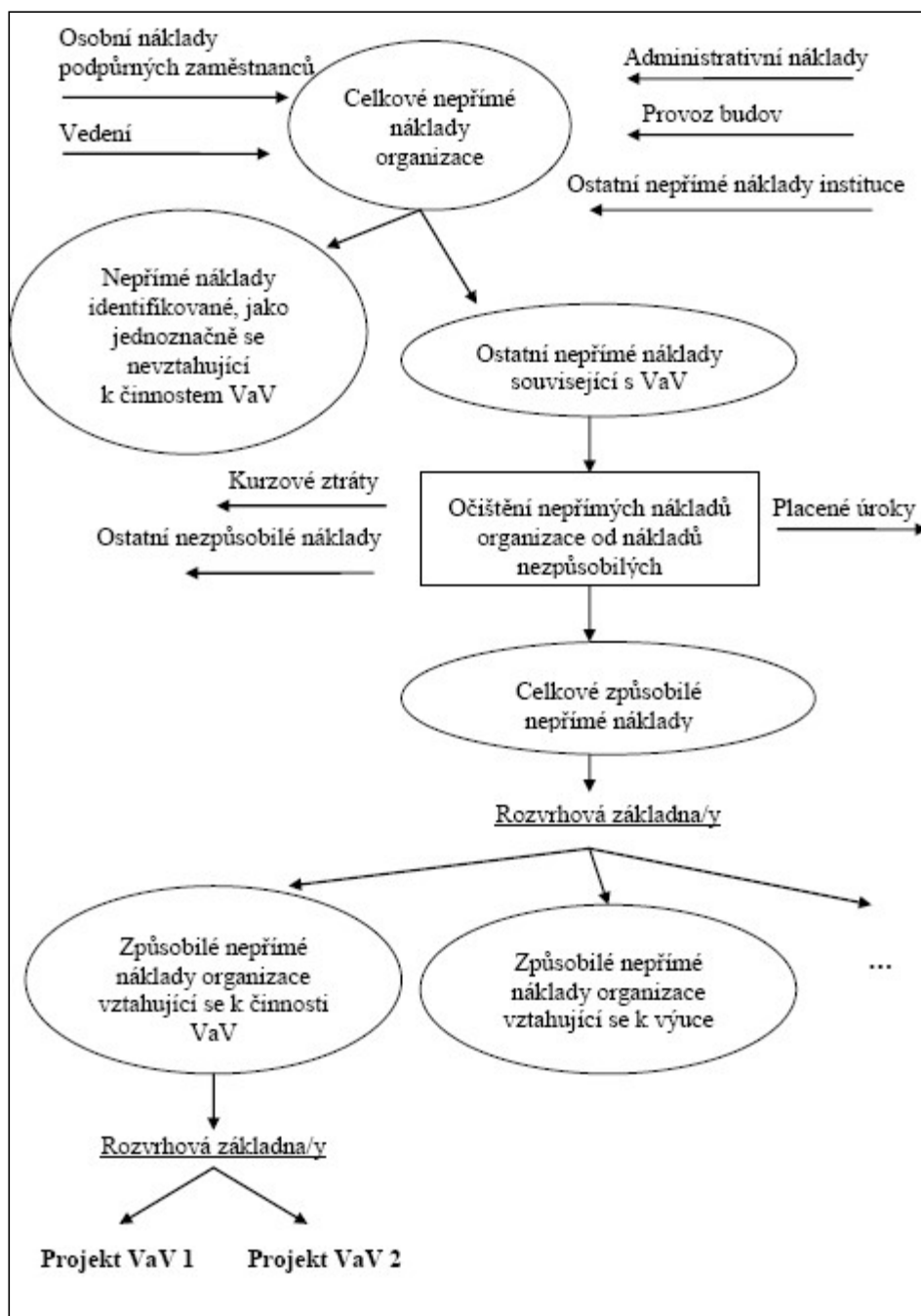
Zde je jen vhodné připomenout, že ze strany MŠMT není v době výzvy, tj. předcházející podání projektů VVŠ do výše uvedené výzvy OPVK MŠMT, odsouhlasena žádná metodika alokace nákladů a že tato výzva MŠMT hovoří o

zavedení „metodiky plných nákladů“ jako terminus technicus a že české VVŠ tak žádají MŠMT o projekty OPVK na financování metodiky plných nákladů.

V rámci výzvy jsou však ze strany MŠMT kladeny požadavky, které musí metodika plných nákladů, která má být předložena českou VVŠ k odsouhlasení, splňovat. Tyto požadavky jsou velmi podobné, jak uvádí výzvy v FP 7 či doporučuje TAČR. Je možné je shrnout do následujících bodů:

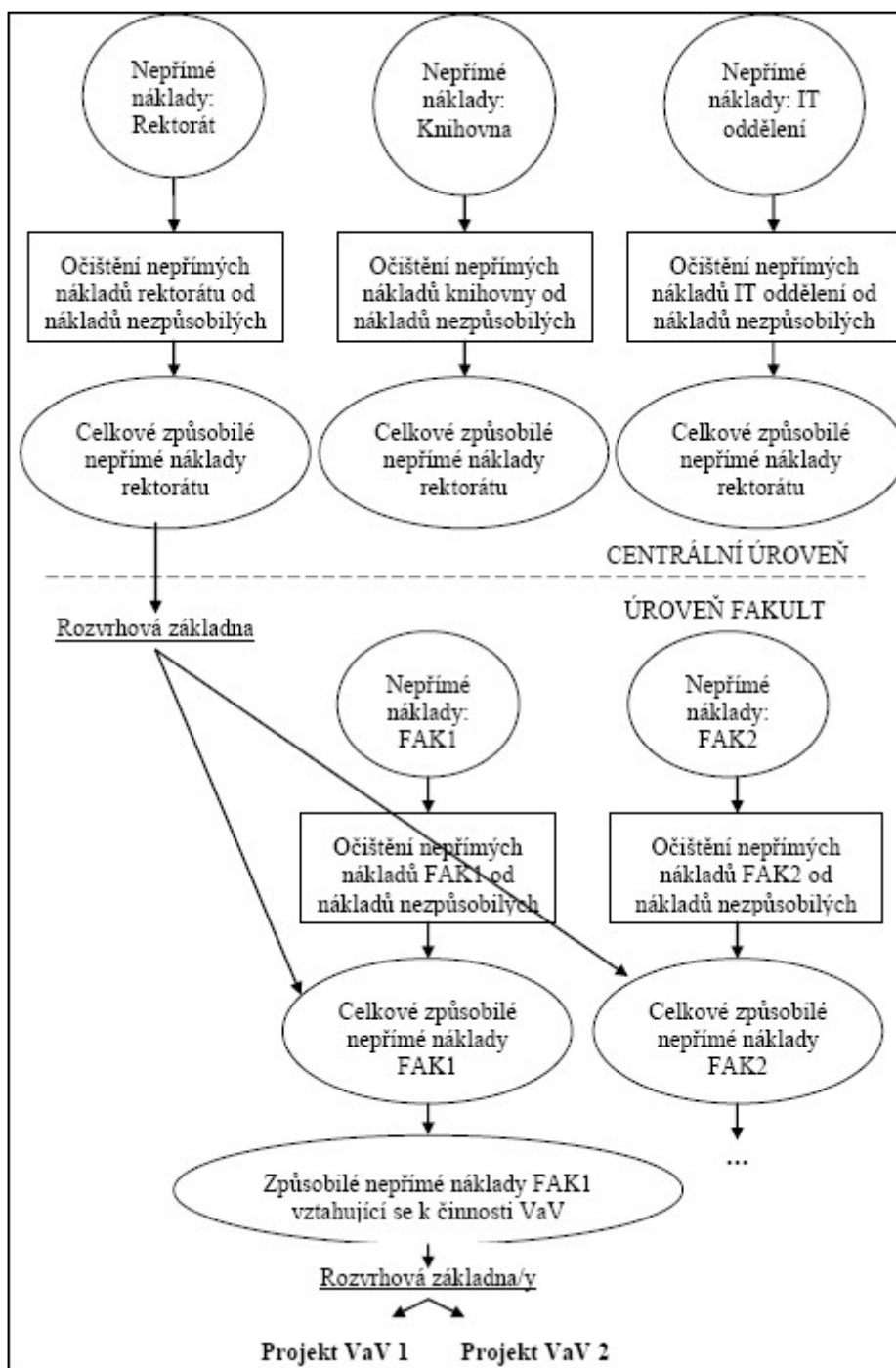
1. *„Plné náklady musí zahrnovat náklady přímé i nepřímé - zde pozor na záměnu:*
 - a. *s členěním nákladů na jednicové a režijní, kdy režijními náklady mohou být jak náklady přímé, tak nepřímé,*
 - b. *s členěním nákladů na způsobitelné a nezpůsobitelné, kdy v rámci určitého projektu nemusí být nepřímé náklady způsobitelné, přesto s daným projektem souvisí.*
2. *Náklady musí být aktuální, tzn. musí vzniknout v daném období.*
3. *Náklady musí být skutečné, odhady nejsou povoleny.*
4. *Náklady nesouvisející s vědou, výzkumem a inovacemi nemohou být do projektů vědy výzkumu a inovací rozpočítány.*
5. *Metoda, která se aplikuje na rozpočítávání plných nákladů:*
 - a. *musí být jednotná za celou vysokou školu,*
 - b. *nesmí se v průběhu roku měnit,*
 - c. *musí být písemně popsána.*
6. *Rozvrhová základna může být podložena hodnotami z posledního uzavřeného účetního období.“ (Výstupová, 2012)*

Skutečnost, že některé náklady není možné do alokace zahrnout, vyplývá i např. z tzv. Obecných pravidel pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpI, kde je i požadavek na oddělení nákladů na nevýzkumné činnosti, což dokládají i obr. 4.7 a 4.8, jež jsou součástí přílohy č. 10 ke zmíněným obecným pravidlům pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpI.



Obr. 4.7: Příklad A metodiky FC dle Přílohy č. 10 OP VaVpI (MŠMT Příloha č. 10 Obecná pravidla (rámcová metodika) pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpI)

Podstata obou příkladů uvedených v obr. 4.7 i 4.8 je stejná, rozdíl je jen v přístupu, kdy u příkladu B (obr. 4.8) je postupováno s ohledem na organizační strukturu organizace na rozdíl od příkladu A (obr. 4.7).



Obr. 4.8: Příklad B metodiky FC dle Přílohy č. 10 OP VaVpI (MŠMT, Příloha č. 10 Obecná pravidla (rámcová metodika) pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpI)

Z uvedeného je tak zřejmé, že veškeré související náklady je potřeba přiřadit dané aktivitě, a to v členění dle zdrojů financování dané aktivity, a dále, že nelze opomíjet žádnou související část nákladů, z důvodu nepřiznání dané aktivity, v důsledku úhrady z jiných pro aktivity společných zdrojů (tj. zdrojů určených na společné úhrady za více aktivit).

4.2.6 Shrnutí výsledků výzkumu k vyhodnocení způsobu a úrovně přiřazování nákladů aktivitám a vlivu podmínek čerpání zdrojů na VVŠ

Náplní vedlejšího cíle 1 je zjistit, jakým způsobem jsou náklady přiřazovány na jednotlivé aktivity na zahraničních a tuzemských VVŠ a jak toto přiřazování ovlivňují podmínky čerpání jednotlivých zdrojů, což vše následně může ovlivnit efektivní využití dalších nástrojů nákladového a dále pak i finančního controllingu. Za tímto účelem je proveden výzkum, který nejprve mapuje vývoj a strukturu nákladů VVŠ, konkrétně pak v roce 2008 a 2017 (resp. 2018). Tento výzkum dokládá, že struktura nákladů se za poslední dekádu příliš nezměnila a že největší podíl celkových nákladů představují z hlediska vztahu k objemu výkonů fixní náklady, z hlediska kategorie nákladů jsou to tzv. osobní náklady. Jelikož jde o náklady hrazené z příspěvku MŠMT na vzdělávání a výzkum, kdy není identifikovatelné, zda a jaká část osobních nákladů se vztahuje ke které aktivitě, je většina těchto fixních nákladů i nepřímým režijním nákladem, což dokládá i výzkum.

Dále z výzkumu provedeného na konferencích a schůzkách konaných k zavádění metodiky plných nákladů organizovaných EUA, TC AV ČR a MŠMT vyplývá, že české VVŠ si jsou vědomy, že je potřeba změnit přístup k nástrojům nákladového controllingu a že je třeba aplikovat metodu alokace skutečných celkových nákladů s příčinnou vazbou na jednotlivé aktivity. Důvody mohou být různé, jednak to může být snaha ucházet se o projekty FP 7, kde je nově tzv. metodika plných nákladů podmínkou financování projektu nebo to mohou být i interní potřeby řízení, kdy je kladen důraz na to, že při realizaci doplňkové činnosti nesmí být výkony VVŠ podhodnocovány a dokrývány z jiných zdrojů. Ať už jsou důvody jakékoli, VVŠ podávají žádosti o projekty do výzvy MŠMT OPVK. Je tak možné říci, že i díky těmto projektům OPVK dochází ke změně v přiřazování nepřímých nákladů a sledování celkových nákladů na jednotlivé aktivity, a to zejména k přechodu od jednoduchého přiřazování nepřímých nákladů pouhým procentem, např. z osobních nákladů, výnosů apod., k hledání vazeb mezi nepřímým nákladem a aktivitou. Při nastavování vhodných algoritmů je hledána inspirace i na zahraničních VVŠ. Velkým přínosem pro nastavování metodik jednotlivých VVŠ jsou aktivity, jež vyvíjí EUA, která pořádá různé konference na toto téma a zapojuje členy jednotlivých VVŠ do svého výzkumu. EUA tedy činí kroky, které mají pomoci mimo jiné i českým VVŠ vytvořit a zavést tzv. metodiku plných nákladů založenou na příčinné vazbě nákladů k aktivitě. V obecné rovině je pro metodiky plných nákladů, které jsou již na zahraničních VVŠ aplikovány, doporučována kalkulace, která za tímto účelem využívá členění nákladů na přímé a nepřímé. Zatímco s přiřazením přímých nákladů problém není, u nepřímých nákladů zůstává otázka, jak zajistit odpovídající přiřazení nákladů přes skupiny aktivit k aktivitám. VVŠ je

doporučováno využití v interních metodikách alokace plných nákladů metody ABC uvedené i v literární rešerši, která je spojena s efektivním přístupem k řízení nákladů. Metodiky plných nákladů, které jsou na zahraničních VVŠ používány, však nelze úplně přesně převzít, což potvrzuje i skutečnost, že zkoumané české VVŠ za uplynulých 10 let nepřevzaly přesný model zahraničních VVŠ, byť jej několikrát zkoumaly. Do jisté míry je to dáno i skutečností, že některé zahraniční VVŠ aplikují metodiku plných nákladů jen pro vybrané zdroje, aby se mohly ucházet o projekty, které toto vykazování vyžadují. Dalším důvodem, proč české VVŠ neimplementovaly metodiky zahraničních VVŠ, může být i skutečnost, že zahraniční VVŠ využívají informační systém, který jim potřebná vstupní data pro realokace poskytuje, případně to může souviset s bariérami, které často brání zavedení metodiky plných nákladů, které jsou rozebrány dále v samostatné kapitole.

Ze srovnání základních principů metodiky plných nákladů používaných na vybraných zahraničních VVŠ, byť v některých případech jde „jen“ o metodiku plných **způsobilých** nákladů, se lze domnívat, že je zřejmé, že rozvrhová základna přepočtený počet pracovníků a jimi odpracovaný počet hodin, která je používána na všech zkoumaných zahraničních VVŠ v praxi, a to v průběhu období realizovaného výzkumu, podává skutečně reálnou vazbu k dané aktivitě. Dále že je vhodné využívat pro rozdělení nákladů na objekty budov a jejich provoz rozvrhovou základnu m².

Z provedeného srovnání používaných metodik plných nákladů také plyne, že metodiky přiřazování nákladů neřeší financování nezpůsobilých nákladů, ani kofinancování v rámci daného zdroje, ale pouze vztah metodiky k aktivitě, kterou je vzdělávání, výzkum či ostatní podpůrné aktivity. Což ovšem neznamená, že by tyto faktory dané VVŠ neřešily vůbec, ale součástí metodiky přiřazování nákladů to není.

České VVŠ si vytvářejí metodiky plných nákladů, založené na metodě ABC. Některé VVŠ k tvorbě nových metodik přiřazování nákladů využívají i podporu MŠMT pomocí projektů OPVK. VVŠ se snaží v nové metodice zachytit skutečnou odpovídající vazbu nákladů a aktivity. Tyto nové metodiky však dle pracovníků VVŠ, jak vyplývá i z výzkumu, obsahují složité výpočty, které jsou postaveny na složitě získávaných datech, a přes všechnu snahu propojení skutečných vazeb nákladů a aktivity jsou opět postaveny v určité fázi svého výpočtu na velkém zjednodušení, kdy je využito procentního podílu osobních nákladů či procento z výnosů, což je opět zdrojem již známých nepřesností. Nicméně to nevyklučuje možnost použití daných metod. Snahou ale je dále tyto nepřesnosti minimalizovat.

Podstatou shrnutí tedy je, že je možné doporučit aplikovat metodu ABC i do prostředí VVŠ, přičemž musí být současně respektována pravidla čerpání zdrojů. Musí být vždy jasně evidováno, zda jsou náklady hrazeny pouze jedním zdrojem

nebo více zdroji. Pokud je aktivita hrazena více zdroji, je nutné rozlišovat, zda jde o spoluúcast tzv. částečné kofinancování nebo dokrývání nákladů nad rámec uznané výše nákladů na danou aktivitu, nebo náklady, které jsou nezpůsobitelné pro určitý zdroj financování. To vše jsou důležité informace, které management VVŠ by měl znát a jsou důležité i pro vyhodnocení efektivity čerpání zdrojů.

Pokud jde o nástroje nákladového controllingu, jako je rozpočtování a kontrola hospodaření, jak již bylo uvedeno, aby VVŠ mohly využívat rozpočty a provádět kontrolu hospodaření efektivně, musejí znát plné náklady, a to v jednotlivých aktivitách a zdrojích. Ve struktuře rozpočtování mají VVŠ jistou volnost, z hlediska struktury je zcela na VVŠ jaké členění nákladů a rozsah si zvolí, nicméně i zde by mělo být dodrženo rozpočtování položek ve vztahu ke všem zdrojům krytí. V případě zprávy o hospodaření, jejíž struktura je dána MŠMT, je dopad nepřirazení plných nákladů do správných zdrojů závažnější, neboť ovlivňuje hospodářský výsledek přes jednotlivé zdroje za hlavní a doplňkovou činnost. Může tak zkreslovat pohledy MŠMT na srovnání nákladovosti VVŠ, a tím i jiné následné analýzy, prováděné za všechny či vybrané VVŠ. Vybrané části výroční zprávy jsou uvedeny v příloze č. 3 a 4. Závěry zjištěné za využití vybraných nástrojů nákladového controllingu pak mohou být využívány dále ve finančním controllingu, tj. mimo jiné při finančním plánování a finanční kontrole, neboť náklady, výnosy a hospodářský výsledek jsou podklady finančních plánů a jsou většinou spojeny s pohybem peněz, tudíž jsou spojeny i s cash flow, jež je součástí finančních plánů.

Na základě obsahu kapitoly 4.2 je vedlejší cíl 1 považován za splněný.

4.3 Dílčí výsledky výzkumu vyhodnocení přiřazování nákladů aktivitám ve srovnání za veřejný a soukromý sektor

4.3.1 Kalkulační metody v soukromém a veřejném sektoru

Za účelem splnění vedlejšího cíle 2, jehož podstatou je otázka, zda stejnou problematiku jako VVŠ řeší i veřejný sektor obecně (tedy že si VVŠ uvědomují přínosy využívání tzv. moderních kalkulačních metod, které zohledňují vazbu mezi nákladem a danou aktivitou). V rámci realizovaného výzkumu je osloveno 201 respondentů, z nichž je 138 organizací ze soukromého sektoru (SS) a 63 organizací z veřejného sektoru (VS). Celkem je účastníkům položeno 39 uzavřených otázek, z nichž 20 se týká využívaných nástrojů nákladového controllingu a povědomí o finančním řízení, ze kterých je pro potřeby získání odpovědi na výše položenou otázku vybráno 10 dotazníkových otázek, týkajících se zjištění (Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020), tj. zda organizace:

1. účtuje tak, aby bylo možné kdykoliv zjistit výši celkových nákladů
2. sestavuje kalkulace na úrovni plných nákladů

3. v případě, že jsou využívány veřejné zdroje, jsou plné náklady zjišťovány jen na veřejné zdroje nebo na všechny zdroje
4. hospodaří s veřejnými zdroji
5. zda a z jakého důvodu zjišťují plné náklady
6. využívají vnitropodnikové účetnictví
7. znají a používají kalkulační metodu ABC
8. potřebují znalost plných nákladů, aby mohly využívat nástroje finančního řízení
9. potřebují znalost plných nákladů pro strategická finanční rozhodnutí
10. zjišťují, jak plné náklady ovlivní jednotlivé aktivity

Odpovědi na tyto otázky jsou analyzovány nejprve popisnou statistikou se současným ověřením spolehlivosti dat pomocí Personova Chí-kvadrát testu na hladině významnosti p-value 5 %, a následně jsou podrobeny testování logistickou regresí.

Z hlediska popisné statistiky je možno výsledky výzkumu shrnout:

1. Cílem otázky ad1) je zjistit, zda účtují dotazované organizace tak, aby bylo možné kdykoliv zjistit výši celkových nákladů na jednotlivé aktivity.

Tabulka 4.4 Statistické vyhodnocení k otázce 1

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet		p-value
	SS	VS	SS	VS	
Ano	109	52	79%	83%	0.5552
Ne	29	11	21%	17%	0.5552
Chí-kvadrát	0.3428				
p-value	0.5582 > 0.05				

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

Výsledkem je, že min. 79 % dotázaných subjektů je schopno kdykoliv zjistit výši celkových nákladů na jednotlivé aktivity. Z hlediska Chi-kvadrát testu a p-value je však zřejmé, že není doložena statistická významnost z hlediska struktury odpovědí.

2. Cílem otázky ad2) je zjistit, zda dotazované organizace sestavují kalkulace na úrovni plných nákladů.

Tabulka 4.5 Statistické vyhodnocení k otázce 2

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet		p-value
	SS	VS	SS	VS	
Ano	81	25	59%	40%	0.0124
Ne	57	38	41%	60%	0.0124
Chí-kvadrát	6.2733				
p-value	0.0123<0.05				

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

Výsledkem zjištění je, že 60 % organizací veřejného sektoru sestavuje kalkulace na úrovni plných nákladů na rozdíl od soukromého sektoru, kde nadpoloviční většina (59 % subjektů) sestavuje kalkulace na úrovni plných nákladů, přičemž z hodnot Chí-kvadrát testu a p-value vyplývá, že je vyšší pravděpodobnost, že v soukromém sektoru sestavují kalkulace na úrovni plných nákladů.

3. Otázka ad3) zjišťuje, zda v případě, že jsou využívány veřejné zdroje, jsou plné náklady zjišťovány jen na veřejné zdroje nebo na všechny zdroje

Tabulka 4.6 Statistické vyhodnocení k otázce 3

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet		p-value
	SS	VS	SS	VS	
Jen na aktivity z dotačních zdrojů	25	16	18%	25%	0.2340
Nehospodaříme s veřejnými zdroji	86	18	62%	29%	<0.00001
Na všechny aktivity	27	29	20%	46%	0.0001
Chí-kvadrát	21.5197				
P-value	0.000021< 0.05				

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

Je statisticky podloženo, že pokud organizace využívají veřejné zdroje, 46 % organizací veřejného sektoru a 20 % soukromého sektoru zjišťuje plné náklady na všechny zdroje.

4. Otázka ad4) má za úkol zjistit, zda organizace hospodaří s veřejnými zdroji.

Tabulka 4.7 Statistické vyhodnocení k otázce 4

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet		p-value
	SS	VS	SS	VS	
Ano	49	46	36%	73%	<0.00001
Ne	89	17	64%	27%	<0.00001
Chí-kvadrát	24.4145				
p-value	<0.00001<0.05				

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

Výzkum potvrdil, že v případě veřejného sektoru přes 72 % organizací hospodaří s veřejnými zdroji, což je v porovnání se soukromým sektorem téměř naopak. Hodnota p-value ukazuje, že jde o statisticky významné zjištění.

5. Cílem otázky ad5) je, zda organizace zjišťují plné náklady.

Tabulka 4.8 Statistické vyhodnocení k otázce 5

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet		p-value
	SS	VS	SS	VS	
Ano	82	45	59%	71%	0.101
Ne	56	18	41%	29%	0.101
Chí-kvadrát	2.6813				
p-value	0.101534>0.05				

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

Většinou je odpovězeno, že nezjišťují plné náklady. Hodnoty p-value ukazují, že však nejsou rozdíly v odpovědích statisticky významné.

6. Cílem otázky ad6) je zjistit, zda subjekty využívají vnitropodnikové účetnictví.

Tabulka 4.9 Statistické vyhodnocení k otázce 6

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet		p-value
	SS	VS	SS	VS	
Ano	65	21	47%	33%	0.0672
Ne	73	42	53%	67%	0.0672
Chí-kvadrát	3.3494				
p-value	0.067229>0.05				

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

Výsledkem zjištění je, že vzhledem k p-value pro tyto odpovědi nejsou statisticky významné rozdíly v odpovědích.

7. Cílem otázky ad7) je zjistit, zda subjekty znají metodu ABC při alokaci nákladů.

Tabulka 4.10 Základní popisné vyhodnocení k otázce 7

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet	
	SS	VS	SS	VS
Ano	54	17	39 %	27 %
Ne	84	46	61 %	73 %

Zdroj: Výstupová, Zámečnick, Kozubíková, 2020

Z provedeného výzkumu vyplývá, že většina (nad 60 %) dotázaných metodu ABC nezná. Dále je cílem otázky zjistit, zda subjekty využívají metodou ABC při alokaci nákladů.

Tabulka 4.11 Statistické vyhodnocení k otázce 7

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet		p-value
	SS	VS	SS	VS	
Ano	8	2	6%	3%	0.4295
Ne	130	61	94%	97%	0.4295
Chí-kvadrát	0.6292				
p-value	0.4276 > 0.05				

Zdroj: Výstupová, Zámečnick, Kozubíková, 2020

Výsledkem zjištění je, že většina (97 % veřejného a 94 % soukromého sektoru) metodu ABC nevyužívá při řízení nákladů. Z hlediska p-value však provedené analýzy nedokládají žádné statisticky významné rozdíly.

Tabulka 4.12 Doplnující vyhodnocení k otázce 7

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet	
	SS	VS	SS	VS
Neznám ABC.	84	46	61%	73%
Znám ABC, nevyužívám ji.	46	15	33%	24%
Znám ABC, využívám ji.	8	2	6%	3%

Zdroj: Výstupová, Zámečnick, Kozubíková, 2020

Jako zajímavé se jeví, že byť velké procento dotázaných organizací metodu ABC nevyužívá (nad 60 % dotázaných subjektů), přesto cca 1/3 dotázaných subjektů metodu zná. Přičemž je skutečností, že přestože 33 % organizací soukromého sektoru a 24 % organizací veřejného sektoru danou metodu zná, tak ji přesto nepoužívá.

8. V otázce ad8), kdy cílem je zjistit, zda organizace potřebují znát plné náklady, aby mohly využívat nástroje nákladového a finančního controllingu.

Tabulka 4.13 Statistické vyhodnocení k otázce 8

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet		p-value
	SS	VS	SS	VS	
Ano	83	31	60%	49%	0.1471
Ne	55	32	40%	51%	0.1471
Chí-kvadrát	2.1082				
p-value	0.1465 > 0.05				

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

Výzkum ukázal, že není statistická závislost mezi odpověďmi. Nicméně u VS téměř polovina odpověděla, že potřebuje znát plné náklady pro potřeby nástrojů finančního řízení.

9. V rámci provedeného výzkumu je ještě řešena otázka ad9), tj. zda si organizace uvědomují nutnost znalosti plných nákladů pro strategická finanční rozhodnutí.

Tabulka 4.14 Statistické vyhodnocení k otázce 9

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet		p-value
	SS	VS	SS	VS	
Ano	90	33	65%	52%	0.0836
Ne	48	30	35%	48%	0.0836
Chí-kvadrát	3.0013				
p-value	0.0832 > 0.05				

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

Z výzkumu však vyplývá, že ani u této otázky není prokázána statistická závislost mezi odpověďmi.

10. Při zjišťování, zda organizace zjišťují, jak plné náklady ovlivní jednotlivé aktivity, tj. k otázce ad10), se ukázalo, že většina dotázaných organizací veřejného i soukromého sektoru se zabývá dopadem celkových nákladů na jednotlivé aktivity.

Tabulka 4.15 Statistické vyhodnocení k otázce 10

Možnosti	Absolutní počet		Relativní počet		p-value
	SS	VS	SS	VS	
Ano	105	40	76%	63%	0.0643
Ne	33	23	24%	37%	0.0643
Chí-kvadrát	3.4139				
p-value	0.0647 > 0.05				

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

Odpovědi na vybrané otázky jsou podrobeny analýze logistickou regresí za účelem otestování tzv. statistických hypotéz:

Tabulka 4.16 Výsledky logistické regrese z vybraných otázek

	Estimate	Std. error	Z value	pr(> z)
(Intercept)	-0.4162	0.4569	0.911	0.362367
NS	-0.5436	0.5509	-0.987	0.323836
Q1 ano	1.4063	0.3986	3.529	0.000418 ***
Q4 ne	-0.7321	0.4186	-1.749	0.080283.
Q5a externí	0.6164	0.5256	1.173	0.240920
Q5b interní	0.6522	0.3882	1.680	0.092905.
Q6 ano	1.1787	0.4037	2.920	0.003498 **

Poznámka: Signif. kódy: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' ' '

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

Ad 1) pro statistickou hypotézu, tj. efekt druhu sektoru organizace na potřebu zjišťování celkových nákladů, je nulový. Tato hypotéza není na hladině významnosti 95 % zamítnuta, což znamená, že VS a SS se statisticky neliší, tj. na zjišťování celkových nákladů nemá vliv, zda jde o VS či SS.

Ad 4) pro statistickou hypotézu, tj. efekt plynoucí z toho, zda organizace disponující s veřejnými zdroji na zjišťování celkových nákladů, je nulový. Tato hypotéza není na hladině významnosti 95 % zamítnuta, což znamená, že není rozhodující, zda organizace hospodaří s veřejnými zdroji či ne, není prokázána souvislost s potřebou zjišťování celkových nákladů.

Ad 5a) pro statistickou hypotézu, tj. efekt účtování nákladů odděleně - má nulový vliv na potřebu zjišťování celkových nákladů. Tato hypotéza je na hladině významnosti 95 % zamítnuta ve prospěch alternativní, což znamená, že pokud organizace účtuje plné náklady, tak je šance až 9krát vyšší, že zjišťuje i plné náklady.

Ad 5b) pro statistickou hypotézu, tj. efekt důvodu proč organizace vede plné náklady, je na zjišťování celkových nákladů nulový. Tato hypotéza není na hladině významnosti 95 % zamítnuta, což znamená, že není rozhodující, zda organizace rozhodla sama k vyčíslování celkových nákladů nebo na základě pokynů externího subjektu, tj. tato skutečnost nijak neovlivňuje šanci na odpověď, že organizace zjišťuje plné náklady.

Ad 6) pro statistickou hypotézu, tj. efekt organizace, která vede vnitropodnikové účetnictví, má nulový vliv na potřebu zjišťování celkových nákladů. Tato hypotéza je na hladině významnosti 95 % zamítnuta ve prospěch alternativní, což znamená, že pokud má organizace vnitropodnikové účetnictví, zvyšuje se šance na zjišťování celkových nákladů v organizaci až 7krát.

(Výstupová, Zámečnick, Kozubíková; 2020)

Tabulka 4.17 Výsledky logistické regrese z vybraných otázek

	Estimate	Std. error	Z value	pr(> z)
(Intercept)	0.65053	0.26834	2.424	0.0153*
NS	-0.03111	0.41514	-0.075	0.9403
Q7 neznám	0.32580	0.32916	0.990	0.3223
Q7 využívám	1.55298	1.08686	1.429	0.1530

Zdroj: Výstupová, Zámečnick, Kozubíková, 2020

“Na základě modelu logistické regrese lze konstatovat, že statistická hypotéza týkající se efektu skutečnosti, že organizace využívá či nezná metodu ABC k zjišťování celkových nákladů, není na hladině významnosti 95 % zamítnuta. Tedy znalost ani neznalost a využívání metody ABC nijak nezvyšuje šanci na snahu o zjišťování celkových nákladů organizace.

Na základě dat modelu logistické regrese lze konstatovat, že pro statistickou hypotézu, tj. efekt potřeby znát plné náklady za účelem využití nástrojů finančního řízení je nulový ve vztahu k zjišťování celkových nákladů (Není rozdíl v přístupu ke zjišťování celkových nákladů u organizací, které používají k finančnímu řízení znalost plných nákladů), tato nulová hypotéza je na hladině významnosti 95 % zamítnuta ve prospěch alternativní, což znamená, že je až 9 krát větší šance, že organizace, které potřebují znát plné náklady za účelem využití nástrojů finančního řízení, budou zjišťovat plné náklady.” (Výstupová, Zámečnick, Kozubíková; 2020)

Tabulka 4.18 Výsledky logistické regrese z vybraných otázek

	Estimate	Std. error	Z value	pr(> z)
(Intercept)	0.1198	0.2522	0.475	0.63481
ot VS	0.1223	0.4336	0.282	0.77783
Q8 ano	1.3638	0.4224	3.229	0.00124 **
Q9 ne	0.1571	0.4171	0.377	0.70645

Zdroj: Výstupová, Zámečník, Kozubíková, 2020

“Nicméně pro statistickou hypotézu, tj. efekt potřeby znát plné náklady za účelem strategických finančních rozhodnutí je nulový ve vztahu k zjišťování celkových nákladů (není rozdíl v přístupu ke zjišťování celkových nákladů u organizací, které používají ke strategickému finančnímu rozhodnutí na znalost plných nákladů), tato nulová hypotéza není na hladině významnosti 95 % zamítnuta, což znamená, že výzkumem nelze prokázat, že by organizace, které potřebují pro strategické finanční řízení znalost plných nákladů, obecně zvyšovaly šanci na potřebu znalosti plných nákladů.” (Výstupová, Zámečník, Kozubíková; 2020)

Na základě provedeného výzkumu tak lze říci, že organizace chtějí znát plné náklady, nelze však říci, že by na potřebu zjišťování celkových nákladů, která je předpokladem a která ovlivňuje efektivitu finančního řízení, mělo vliv, zda jde o organizaci veřejného či soukromého sektoru. Nicméně je možné říci, že pokud organizace vedou vnitropodnikové účetnictví, je šance, že zjišťují plné náklady až 7krát větší. Dále pak, pokud organizace využívají nástroje nákladového controllingu, je šance až 9krát větší, že potřebují zjišťovat plné náklady a že tím tak přispívají k úspěšnému finančnímu řízení. Bohužel se výzkumem nepodařilo statisticky prokázat, zda využívají více či méně jednu z moderních kalkulačních metod, nicméně ze zkoumaného vzorku se potvrdilo, že organizace obou sektorů velmi málo znají a využívají moderní kalkulační metodu – ABC. Je tedy možné, jak uvádí i literární řešerše pro organizace, že je aplikace moderních kalkulačních metod více ekonomicky náročnější, a proto u organizací obou sektorů spíše využívají tradičních kalkulačních metod stejně jako je tomu u VVŠ, případně mohou existovat i jiné překážky, které mohou bránit implementaci moderních kalkulačních metod přesto, že přínosy používání kalkulační metody ABC jsou z dostupné literatury již známy.

4.3.2 Shrnutí výsledků výzkumu k vyhodnocení přiřazování nákladů aktivitám ve srovnání za veřejný a soukromý sektor

Z literární řešerše vyplývá, že předpokladem efektivního využívání nástrojů nákladového controllingu je znalost plných nákladů zjištěných se zohledněním vazeb nákladů a aktivity například často v literaturách řešené za využití různých

úprav metod ABC a že by neměl být rozdíl v nástrojích nákladového controllingu pro soukromý a veřejný sektor. Dále pak v návaznosti na literární rešerši a výsledky výzkumu vyplývá, tj. že pro potřebu zjišťování plných nákladů není rozhodující, zda jde o organizaci soukromého či veřejného sektoru, ale spíše jsou rozhodující faktory, jako např. jestli vede vnitropodnikové účetnictví či využívá nástroje finančního řízení.

Výsledky výzkumu potvrzují zjištění vyplývajícími z literární rešerše (např. Hammer, 2011), že organizace si uvědomují potřebu znát plné náklady na jednotlivé aktivity. Na skutečnost, zda plné náklady na jednotlivé aktivity i evidují, má vliv, zda vedou vnitropodnikové účetnictví či využívají nástroje finančního řízení. Přičemž využívání moderních kalkulačních metod za tímto účelem stále ještě není dominantní způsob přiřazování nákladů a z tohoto pohledu není rozdíl mezi organizacemi veřejného a soukromého sektoru.

Vzhledem k výše uvedenému v kapitole 4.3 je vedlejší cíl 2 považován za splněný.

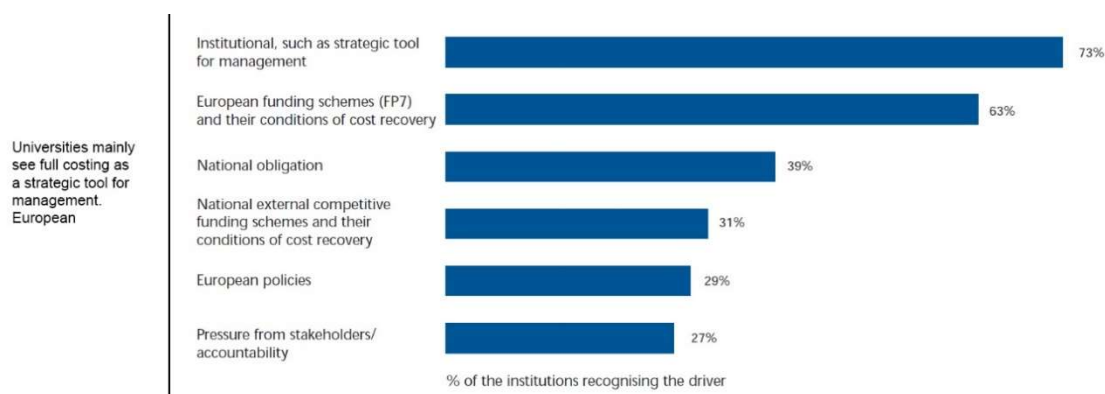
4.4 Dílčí výsledky výzkumu vykonavatele rozhodnutí, bariéry zavedení efektivního přístupu a vliv času na řízení nákladů

4.4.1 Vykonavatel rozhodnutí aneb procesní zodpovědnost za zavedení evidence a přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity

Pro potřeby identifikace toho, kdo rozhoduje o způsobu evidence přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity, což je podstatou vedlejšího cíle 3, lze z provedeného výzkumu metodou případových studií na zahraničních VVŠ, v návaznosti na výzkum z materiálů EUA (2008) a z prostředí českých VVŠ, popsaného v kapitole 4.2, konstatovat, že existuje mnoho důvodů, proč VVŠ přistupují k zavedení metodiky plných nákladů. Mohou to být interní důvody, kdy si VVŠ uvědomují potřebu zajištění finanční udržitelnosti. Důvodem mohou být i podmínky poskytovatelů, které neuhradí podíl nepřímých nákladů, pokud nesplňují metodiku plných nákladů. Dalším důvodem, externím, může být i rozhodnutí například na úrovni ministerstva školství či v zahraničí obdobné instituce. Z výzkumu EUA (2008) popsaném v kapitole 4.2, vyplývá, že hlavním důvodem zavádění metodiky FC byly z počátku podmínky poskytovatelů vědeckých projektů a konkurenční prostředí projevující se snahou tyto projekty získat, zejména pak FP 7. VVŠ si však postupně začínají uvědomovat přínosy metodiky plných nákladů pro management VVŠ, tudíž postupně se začínají měnit důvody zavádění metodiky a to přesto, že zavedení metodiky je spojené i s řadou překážek, jež jsou popsány dále. Postupně tedy začíná převažovat důvod, že jde o strategický nástroj instituce (73 % z dotázaných VVŠ Evropskou asociací univerzit, 2008), dále zůstávají důvodem pro implementaci výzkumné projekty a podmínky poskytovatelů, jež tuto metodiku vyžadují (63 % z dotázaných VVŠ

Evropskou asociací univerzit, 2008), dále národní povinnost (39 % z dotázaných VVŠ Evropskou asociací univerzit, 2008). Dále pak národní systémy financování a jejich podmínky úhrady nákladů 31 % z dotázaných VVŠ, Evropské politiky ve významu „modernizace VVŠ“ 29 % z dotázaných VVŠ a tlak odpovědnosti stakeholderů 27 % z dotázaných VVŠ, viz. obr. 4.9.

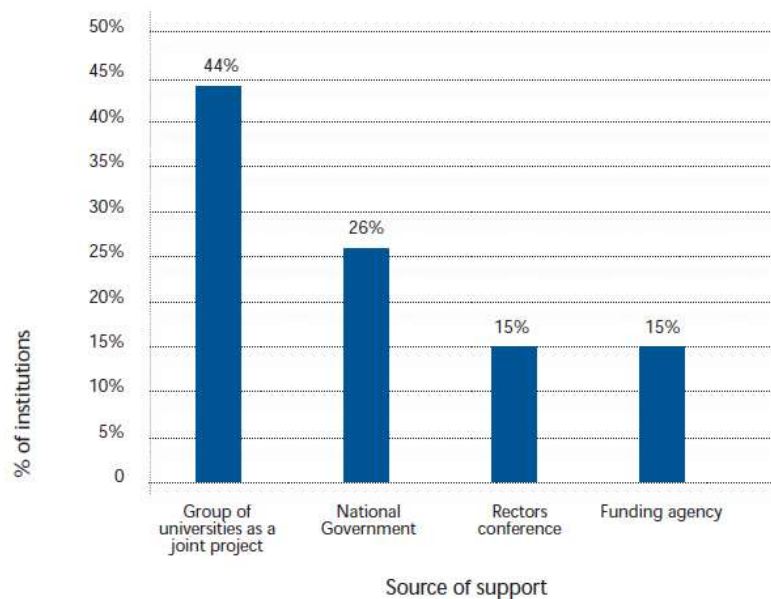
V rámci výzkumu provedeného autorem na 13 českých VVŠ v roce 2018 a 2019, je zjištěno, že 5 českých VVŠ zavedlo svou metodiku plných nákladů z důvodu požadavku externího subjektu a 8 českých VVŠ tak učinilo z důvodu vlastního rozhodnutí či potřeby, což je v podstatě ve shodě i se zahraničními VVŠ. Zajímavá je i skutečnost, že ve výzkumu provedeném EUA (2008) bylo zjištěno, že 44 % dotázaných VVŠ zavedlo metodiku plných nákladů jako vlastní projekt, tj. bez externí podpory, 26 % dotázaných VVŠ využívá k zavedení metodiky plných nákladů národní zdroje viz obr. 4.10.



Obr. 4.9: Vztah důvodů pro implementaci metodiky FC (EUA, 2008, s. 38)

České VVŠ využívají podpory MŠMT, případně financují zavedení metodiky plných nákladů ze zdrojů VVŠ. Samotné zavádění metodiky plných nákladů je pak kontrolováno jen v případě, že metodika plných nákladů je zavedena v rámci projektu OPVK z výzvy MŠMT. Žádné srovnání českých VVŠ z tohoto pohledu ale neprobíhá, ani není nijak využíváno k rozdělování prostředků z MŠMT na rozdíl od VVŠ, kde je metodika zavedena na národní úrovni, v těchto zemích jsou pak i hodnoty zjištěné metodikou sbírány formou požadovaných dat ve výroční zprávě a je s nimi tak pracováno i na národní úrovni.

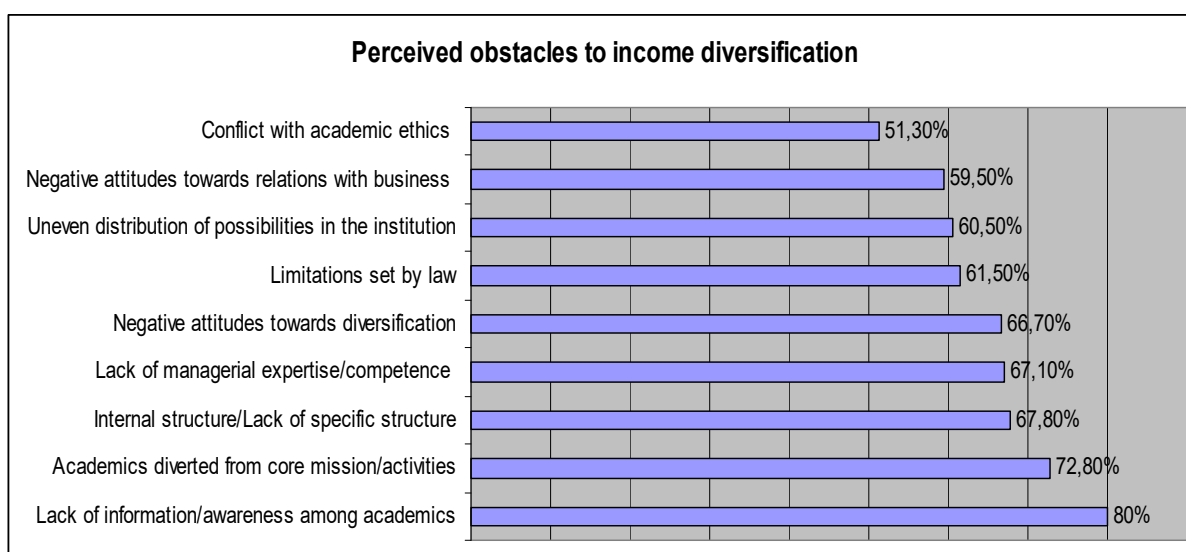
External support needs to increase to match universities' efforts to implement full costing.



Obr. 4.10: Financování zavádění metodiky plných nákladů (EUA, 2008, s. 55)

4.4.2 Překážky bránící aplikaci efektivního přístupu k řízení nákladů na českých a zahraničních VVŠ

Zavedení metodiky plných skutečných nákladů jako efektivního nástroje nákladového controllingu však není jednoduchá záležitost, jak vyplývá z výzkumu EUA. Její implementaci brání hned několik překážek. Největší bariérou je přitom nedostatek informací mezi akademickými pracovníky, což potvrzuje i výzkum EUA (2011).



Obr. 4.11: Překážky v implementaci metodiky plných nákladů VVŠ (EUA;2011, s. 64)

Bariéra nedostatku informací mezi akademickými pracovníky je natolik silná, že může zablokovat i celou implementaci metodiky plných nákladů, a to v důsledku toho, že u této bariéry dochází dokonce k multiplikaci působení několika bariér současně. Skutečnost, že rozpočítání a následné přiřazení plných nákladů, má-li být založeno na reálné vazbě mezi náklady a aktivitou, je složitý proces, ke kterému je zapotřebí spousta údajů, pokud pracovníci nerozumí a nerespektují důležitost tohoto procesu, tak nelze očekávat zapojení do tohoto procesu a dokonce může nastat i jeho blokáce ze strany akademických pracovníků.

Aby mohly být tyto bariéry úspěšně překonány, je v rámci výzkumu provedeného autorem formou osobních konzultací na vysokých školách zapojených do projektu Evropské asociace univerzit v letech 2008–2012 zabývajících se analýzou zavádění metodiky plných nákladů na českých a zahraničních VVŠ doporučeno, jak postupovat a tím minimalizovat úskalí zavádění metodiky plných nákladů. Výsledky výzkumu tak lze shrnout do následujících kroků:

- „1. Zavádění metodiky Full Cost musí být odsouhlaseno vedením univerzity a písemně zaznamenáno, dále je nezbytné o celém procesu průběžně informovat veškeré zainteresované pracovníky, a to vč. akademických a vědeckých pracovníků a aktivně je zapojovat do jednotlivých fází procesu implementace.*
- 2. Musí být stanoven tým, který je pověřen tvorbou a realizací metodiky Full Cost.*
- 3. Nejprve je nutné provést analýzu nákladů, výnosů a ekonomických procesů. U českých univerzit budou představovat největší problém náklady hrazené z příspěvku ukazatele A a K.*
- 4. Na základě analýzy musí být jasně definovány skupiny nepřímých nákladů, a to na různých úrovních organizační jednotky.*
- 5. Dále musí být na základě analýzy ekonomických procesů definována rozvrhová základna, která musí odrážet vazbu na rozdělované nepřímé náklady, dále je nutné optimalizovat množství rozvrhových základů a jejich složitost, aby náklady na zavedení a udržení metodiky nepředstavovaly enormní zatížení. Jako optimální se jeví stanovit režii jako sazbu dle odpracovaného času produktivního pracovníka, tj. rozvrhovou základnou je počet produktivních pracovníků a jejich časový fond.*
- 6. Otestování algoritmů metodiky na vzorku dat, případná modifikace algoritmů. Zde je důležité upozornit, že při zavádění metodiky alokace nepřímých nákladů je nutné si uvědomit velmi důležité pravidlo, a to, že je nutno rozlišovat celkové nepřímé náklady, které s danou aktivitou skutečně souvisí a část nepřímých nákladů – můžeme označovat jako způsobilé nepřímé náklady, které například vysoké škole uhradí poskytovatel. Velmi*

často totiž dochází k záměně těchto částí nepřímých nákladů a dochází k interpretaci, že nepřímé náklady jsou pouze ty, které hraří poskytovatel, což nastává zejména v případech, kdy vysoká škola realizuje projekt, v rámci něhož je vysoké škole hrazeno určité procento nepřímých nákladů, které je nejčastěji stanovené jako procento z přímých nákladů. Pokud by univerzita implementovala metodiku plných nákladů jen z důvodu, že to vyžadují určité podmínky poskytovatele, je třeba zdůraznit, že nejde o skutečné plné náklady, ale jde jen o přiřazení plných způsobitelných nákladů na projekt. Skutečné plné náklady mohou být mnohonásobně vyšší, a pokud je univerzita nebude znát, může se lehce stát, že špatně vyhodnotí data a zvolí nesprávné strategické rozhodnutí, které může negativně ovlivnit hospodaření na několik let dopředu, popř. i vést k ukončení činnosti. Je tedy velmi důležité umět stanovit skutečnou plnou výši přímých a nepřímých nákladů a nezaměňovat s částí hrazenou z projektových zdrojů poskytovatele.

7. Vydání a schválení vnitřní normy definující pravidla a postup, tj. obsahová část metodiky Full Cost.“ (Výstupová, Zámečník, 2012, s. 174)

V rámci zmíněného autorova výzkumu z konferencí a na českých vysokých školách popsaných v předchozích kapitolách je zjištěno, že VVŠ chtějí a také intenzivně pracují na implementaci metodiky plných skutečných nákladů, bohužel však většina z nich naráží na tzv. bariéry, které znesnadňují samotnou implementaci. Hlavní překážka implementace plných nákladů je ve vypořádání se s alokací nákladů na prolínající se oblasti vzdělávání a vědy, výzkumu a inovací. Další důležitou bariérou je vícezdrojové financování a rozdílné požadavky poskytovatelů z pohledu uznatelnosti nákladů, dále také nedostatek finančního a personálního kapitálu a přimět pracovníky ke změně myšlení. Při srovnání překážek v implementaci metodiky plných nákladů se zahraničními VVŠ (již výzkum provedený EUA) jsou tak překvapivě zjištěny jiné závěry, kdy připomeňme, že největší překážkou je nedostatečná informovanost pracovníků o postupu zavádění metodiky plných nákladů. (Výstupová, Zámečník, 2012)

4.4.3 Vliv rozdílného období trvání aktivity, kalendářního a akademického roku na nástroje nákladového controllingu

VVŠ jsou organizace, kterým jsou veřejné finanční prostředky přidělovány nejčastěji na kalendářní rok, a to i v případě víceletých projektů, kdy v daném rozhodnutí jsou přesně stanoveny objemy přidělených prostředků na jednotlivé kalendářní roky. V podmínkách čerpání daného dotačního titulu je pak uvedeno, dokdy má VVŠ povinnost vyúčtovat čerpání daného dotačního titulu, tj. dokdy má nespotebované finanční prostředky vrátit poskytovateli. V dotačních podmínkách MŠMT bývá také uvedena povinnost VVŠ vrátit nespotebované prostředky daného kalendářního roku, kdy VVŠ musí prostředky poskytovateli

vrátit co nejdříve od data, kdy se dozví, že prostředky nespotřebuje, a to i v průběhu kalendářního roku, ve kterém prostředky obdržela od poskytovatele. Pokud by VVŠ prostředky nevrátila, hrozí VVŠ sankce.

Z uvedeného vyplývá, že je velmi důležité přiřazení plných nákladů a nastavení rozpočtu pro jednotlivé zdroje aktivity. Průběžná kontrola rozpočtu a přiřazování plných nákladů je nezbytné jak s ohledem na trvání kalendářního roku, tak s ohledem na trvání aktivity, kterou může být například projekt zahájený v polovině kalendářního roku. Zjišťování a přiřazování plných nákladů po skončení daného kalendářního roku nebo skončení trvání aktivity neumožňuje efektivní využití zdrojů. Nepřímé nezpůsobitelné náklady, jako součást plných nákladů související s danou aktivitou, musí být také vyčísleny včas tak, aby mohly být dofinancovány z dalšího k tomu určeného zdroje.

Další zvláštností proti jiným organizačním jednotkám je skutečnost, že VVŠ pracují, z pohledu některých zdrojů financování souběžně s dvěma druhy roků. Jedním je kalendářní rok a druhý akademický rok. VVŠ sice veřejné prostředky dostává dle rozhodnutí s přidělením na aktuální kalendářní rok, ale hodnoty jsou stanoveny dle údajů vyplývajících pro akademický rok, jenž je zahájen v září roku $x-1$, kde x je aktuální kalendářní rok, na který VVŠ obdržela veřejné finanční prostředky. Z uvedeného důvodu je třeba sestavovat nejen rozpočty a výroční zprávy VVŠ, pro něž časová povinnost a struktura vyplývá z legislativy na kalendářní rok, ale také je nutné kontrolovat čerpání rozpočtů průběžně, a dále musí existovat více druhů rozpočtů, které se vzájemně prolínají a doplňují, a to tak, aby byly zdroje čerpány v souladu s 3E.

Je tedy zřejmé, že časový faktor, kdy je kalkulace, rozpočet, sestavován, má vliv na efektivní využití zdrojů. Přičemž za efektivní využití zdrojů je považováno dosažení vyšších výnosů a v případě vlastních zdrojů i zisku za současného dodržení 3E.

4.4.4 Shrnutí výsledků výzkumu k vykonavateli rozhodnutí, bariérám zavedení efektivního přístupu a vlivu času na řízení nákladů

Jsou státy, v nichž je na národní úrovni rozhodnuto, že VVŠ musí metodiku plných nákladů implementovat, a přitom je definována i závazná struktura této metodiky. Příkladem může být implementace TRAC ve Velké Británii. V Nizozemí mají také systém přiřazování nákladů dán na národní úrovni a vychází z metodiky ABC. Dalším příkladem metodiky definované na národní úrovni může být i slovenský UNIKAN. Pak jsou ale i země, kde VVŠ musí zavést metodiku plných nákladů, kterou si samy vytvářejí. Jak je již uvedeno, české VVŠ patří do skupiny VVŠ, které si musí svou metodiku vytvořit samy. Přestože je věcí ekonomických pracovníků metodiku připravit a implementovat, je někdy velmi těžké překonat bariéry, které implementace přináší.

Na překonání bariér bude mít jistě i vliv důvod zavádění metodiky plných nákladů. Posouzení vlivu důvodu zavedení metodiky plných nákladů na překonatelnost bariéry však nebylo předmětem tohoto výzkumu, nicméně lze se domnívat, že pokud jsou důvody jako vlastní potřeba a vlastní rozhodnutí, mohlo by být překonání bariéry nedostatečné komunikace a informovanosti snadněji překonáno, neboť je v zájmu pracovníků organizace implementovat to, pro co se sami rozhodli. Nicméně zkoumání této závislosti nebylo předmětem tohoto výzkumu. Na druhou stranu otevírá tato otázka prostor pro další zkoumání.

Z podmínek čerpání veřejných finančních prostředků, jež jsou součástí rozhodnutí o přidělení veřejných prostředků příjemci, vyplývá, že vliv času je faktor, který může mít i negativní dopad na organizaci, pokud nenastaví procesy řízení nákladů včas, neboť pozdní zjištění plných nákladů neumožní organizaci vykázat plné náklady, které jsou s danou aktivitou spojeny a jejichž úhradu od poskytovatele žádají s ohledem na podmínky čerpání daného zdroje. Dále pozdní vrácení nespotřebované části veřejných finančních prostředků je spojeno pro organizaci se sankcemi. Tyto důsledky tak mohou mít negativní dopad na finanční stabilitu organizace. Neméně významná je také skutečnost, že MŠMT přiděluje na VVŠ příspěvek na vzdělávání a výzkum, který tvoří největší část veřejných zdrojů přidělených neprojektově z MŠMT na provozní výdaje VVŠ. Výše uvedeného příspěvku je přidělována na aktuální kalendářní rok mimo jiné i na základě počtu studentů k datu 31. 10. roku předcházejícího aktuálnímu kalendářnímu roku, tj. roku vydání rozhodnutí o poskytnutí příspěvku na vzdělávání a výzkum. Daný aktuální kalendářní rok je tak ovlivněn náklady dvou rozdílných akademických roků. Příkladem mohou být osobní náklady na zajištění výuky pracovníky na dohodu o provedení práce či dohodu o pracovní činnosti, které ovlivňují výši čerpání nákladů v průběhu akademické roku. VVŠ tak musí při řízení nákladů zohledňovat časový rozdíl mezi akademickým a kalendářním rokem.

Vzhledem k uvedenému v kapitole 4.4 je vedlejší cíl 3 považován za splněný.

4.5 Hlavní výsledky výzkumu vč. identifikace efektivního přístupu k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu

V rámci dílčích výsledků výzkumu je především vyhodnoceno stávající využívání kalkulací a kalkulačních metod jako vybraných nástrojů nákladového controllingu na VVŠ, ale i ve veřejném sektoru obecně. Je zjištěno, že kalkulační metody VVŠ jsou vždy nějakým, byť jen dílčím způsobem, založeny na tradičních kalkulačních metodách a že existují překážky bránící aplikaci moderních kalkulačních metod při řízení nákladů při zohlednění vlivu faktoru času a

podmínek čerpání veřejných prostředků. Propojení dílčích výsledků výzkumu, s literární rešerší, vede k naplnění celého hlavního cíle, tj. identifikaci efektivního přístupu k řízení nákladů a výnosů. Řízení nákladů a výnosů je založené na přiřazování nákladů s využitím procesního přiřazování nákladů založeného na metodě ABC při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ, které je možné aplikovat všeobecně v prostředí VVŠ. Zjištěné závěry pak lze využít i při aplikaci nástrojů finančního controllingu.

4.5.1 Vymezení podmínek pro zajištění efektivního přístupu k řízení nákladů vícezdrojového financování na VVŠ

Aby mohly být při řízení VVŠ použity efektivně vybrané nástroje nákladového a finančního controllingu, kterými jsou pro tuto disertační práci především kalkulace, rozpočty a následně finanční plánování a finanční kontrola, je velmi důležitá znalost nákladů a výnosů. Podstatou řízení nákladů je tyto náklady vyčíslit, přičemž je zřejmé, že vyčíslení musí být v adekvátní výši a musí se vztahovat ke konkrétní aktivitě. Vždy je nutné při zjišťování objemu nákladů vztahujících se k určité aktivitě zahrnout - veškeré související aktuální a plné náklady, tj. nejen vybranou část či bez vazby k dané aktivitě či použít odhady. Z toho plyne, že mimo evidenci přímých nákladů, u nichž lze předpokládat, že jsou přiřazeny k dané aktivitě již v rámci finančního účetnictví, je nutné se zabývat realokací nepřímých nákladů. O realokaci se jedná z důvodu, že v rámci finančního účetnictví jsou tyto nepřímé náklady přiřazeny na střediska, která si je objednala, přestože je dále využívá jiné středisko na nějakou aktivitu. Proto je nutné nepřímé náklady realokovat, a to k aktivitě, která je „skutečně spotřebovala“, přičemž „skutečně spotřebovala“ znamená, že se k dané aktivitě tyto nepřímé náklady nepřímo váží. Způsob realokace musí být stálý, tj. platný minimálně po období jednoho kalendářního roku, popsany interním závazným materiálem, který definuje případné drobné odlišnosti z důvodu např. specifik organizačních struktur VVŠ, které však nemají podstatný vliv na metodiku výpočtu. Metodika alokace nepřímých nákladů by tak neměla být založena pouze na procentním podílu na výnosech, mzdách a podobně, neboť objemy těchto kategorií nákladů nemívají žádnou souvislost s objemem nepřímých nákladů.

Pokud by bylo pohlíženo na VVŠ jako na jakoukoli jinou soukromoprávní organizaci soukromého sektoru, která si musí zaplatit každou hodinu své činnosti a vydělat si na každou tuto jednotlivou hodinu vyvolávající jak variabilní tak fixní část nákladů, je z principů hospodaření zřejmé, že součástí výnosů, má-li být aktivita zisková, musí být i hodnota, která kryje náklady na řízení, management organizace, vedoucího střediska, asistentku apod. Nutnost úhrady nákladů na řízení VVŠ je důležitá, i když VVŠ není založena za účelem dosazování zisku.

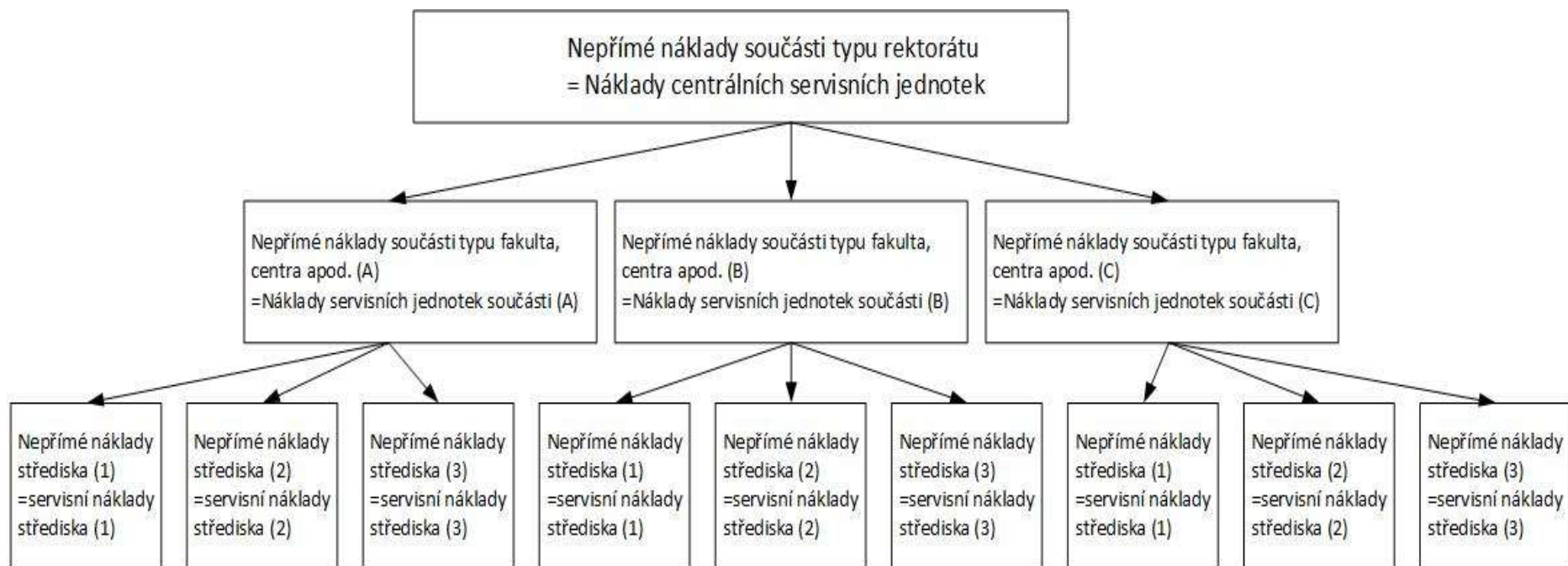
Z tohoto pohledu je nutné si rozdělit nepřímé náklady do tzv. bloků, a to dle úrovně organizační struktury VVŠ, kde tyto náklady jako prvotní náklady vznikají. Vzhledem k organizační struktuře VVŠ, kde je vždy rektorát jako představitel zástupců vrcholového vedení VVŠ, můžeme označit náklady na provoz rektorátu jako společné náklady nebo jako náklady centrální úrovně, tj. centrálních servisních jednotek. Obdobně jako je tomu na VVŠ jako celku, je to i na úrovni z pohledu organizační struktury, tj. součásti (například typu fakulta), která má své vedení poskytující služby svým střediskům, tzv. náklady servisních jednotek součásti. Dále pak existují v organizační struktuře až pro nejnižší středisko nepřímé náklady, které je nutné přerozdělit na aktivity realizované pracovníky z daného střediska, tj. servisní náklady střediska, a to až x-té úrovně viz obr. 4.12. Z uvedeného vyplývá, že organizační struktura hraje při realokaci nepřímých nákladů významnou roli, ale ne jedinou, je sice možné dle organizační struktury identifikovat skupinu nepřímých nákladů, ale vždy je nutné vázat je na aktivitu. Uvedeného členění úrovní servisních nákladů bylo využito jako výchozího podkladu pro nastavení metody alokace nákladů tzv. MAC na Univerzitě Tomáše Bati ve Zlíně, který autor navrhl.

Cílem tedy je přiřadit určitou metodou celkové související náklady dané aktivitě. V prostředí VVŠ je zaužíváno sousloví metodika plných nákladů, která de-facto představuje základní nástroj nákladového controllingu v prostředí VVŠ.

Podstatou metodiky plných nákladů je přiřadit na určitou jednotlivou aktivitu veškeré plné skutečné náklady, které s danou aktivitou souvisí nebo by souviset mohly. Z uvedeného lze odvodit, že u všech organizací bude stěžejní rolí metodiky hrát právě přiřazení nepřímých nákladů.

Až v průběhu výzkumu, popsaného v kapitole 4.2, který je realizován ústním šetřením na vybraných vysokých školách, je zjištěno, že dochází k záměně celkových nepřímých nákladů, které je možno hradit z příslušného zdroje se skutečnou výší nepřímých nákladů, která s danou aktivitou opravdu souvisí.

Z toho plyne, že pokud je jediným důvodem implementace metodiky plných nákladů podmínka projektu vykazování nepřímých nákladů, nemusí se jednat o skutečné přiřazování plných nepřímých nákladů. Přiřadí-li se k přímým nákladům jen část nepřímých nákladů, tj. do výše způsobilosti nepřímých nákladů, může to mít velmi negativní dopady na finanční řízení organizace jako celku.



Obr. 4.12: Úrovně servisních nákladů dle organizační struktury VVŠ (vlastní zpracování)

Důkazem tohoto tvrzení je i skutečnost, kdy v rámci podmínek projektu MŠMT – výzvy VaVpI na zavedení metodiky FC jsou definovány modelační přístupy k zavedení této metodiky. V rámci uvedených modelačních přístupů však jde o přiřazení takových nepřímých nákladů, které splňují podmínky způsobilosti výdajů, tzn. již předem je část nepřímých nákladů, která by nesplňovala podmínky způsobilosti metodiky, vyloučena z realokace nepřímých nákladů na danou aktivitu. Čím větší je část nezpůsobilých nákladů, tím více musí VVŠ hradit z jiných, většinou vlastních zdrojů. Nejedná se tedy o metodiky plných nákladů, ale metodiku způsobilých plných nákladů. Přestože tedy nejde o metodiku plných nákladů, má metodika způsobilých plných nákladů při jejich srovnání většinově stejné postupy.

1. Vydefinování:
 - a. přímých nákladů
 - b. nepřímých nákladů
2. U metodiky způsobilých plných nákladů je provedeno vyloučení nepřímých nákladů, které nejsou z pohledu poskytovatele způsobilé, zatímco u metodiky celkových plných nákladů dochází k oddělení nepřímých nákladů, které nejsou z pohledu poskytovatele způsobilé. Rozdíl je v tom, že nezpůsobilá část nepřímých nákladů není vyloučena, ale je pouze pro účely dalších výpočtů oddělena, tzn. je s ní dále pracováno a je součástí další realokace nákladů. Jen jsou počítány sice stejně ale odděleně.
3. Současně jsou nepřímé náklady členěny z pohledu
 - a. kategorie nákladů
 - b. souvisejících činností

Nepřímé náklady jsou tak nejprve rozděleny mezi kategorie nákladů, kterými mohou být:

1. Osobní náklady představující především mzdové náklady a odvody na sociální a zdravotní pojištění vč. zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za zaměstnance u různých tzv. servisních pracovníků a jednotek.
2. Další provozní náklady vč. materiálových nákladů a cestovních nákladů související s výkonem tzv. servisních pracovníků a jednotek.
3. Náklady na provoz objektů budov.

Dále pak se uplatní členění nákladů z pohledu souvisejících činností, kdy výsledkem těchto činností je:

1. Definování objemu nákladů na činnosti nesouvisející s výzkumnými činnostmi.

2. Definování objemu nákladů na činnosti související výhradně s výzkumnými činnostmi.

Požadavek na oddělení nákladů na nevýzkumné činnosti je aplikován i v rámci tzv. Obecných pravidel pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpI, což dokládají i obr.4.7 a 4.8, jež jsou součástí přílohy MŠMT ke zmíněným obecným pravidlům pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpI.

Obecně lze říci, že v rámci nákladového controllingu VVŠ by se měla prolínat a také prolíná spousta činností související s nástroji nákladového controllingu, a to zejména sestavování kalkulací a rozpočtů. Závěry zjištěné nákladovým controllingem se manažerským rozhodnutím přenáší na nástroje finančního controllingu, jako je zejména finanční plánování a kontroly plánů, přičemž výstupy těchto aktivit by pak měly být podkladem mimo jiné i pro strategické řízení. K tomu, aby tyto činnosti mohly efektivně probíhat, tj. přinášely maximum možného výnosu, je nezbytná nejen znalost plných nákladů na jednotlivé aktivity, ale i znalost podmínek zdrojového krytí, tzn. **musí souběžně probíhat řízení nákladů i řízení výnosů**, které můžeme označit jako **nákladově-výnosové řízení**. Z tohoto důvodu bude na nákladový controlling uplatněn převážně a souběžně pohled řízení nákladů za současného zohlednění výnosového řízení, které můžeme označit jako **maticově orientované řízení nákladů a výnosů**.

Je tedy zřejmé, že nejprve je nutné zvolit vhodný přístup k alokaci nákladů, založený na využití metodiky plných nákladů se zohledněním příčinné vazby k dané aktivitě, která zohlední i podmínky způsobilosti, kofinancování a dofinancování nákladů. Teprve na základě vhodného přístupu k alokaci nákladů bude možné pokračovat ve využívání dalších vybraných nástrojů nákladového a finančního controllingu za současného zohlednění vícezdrojového financování.

Základem jednoho z možných přístupů k alokaci nákladů na jednotlivé aktivity je vydefinování několika předpokladů vycházejících z výsledků výzkumu a literární rešerše. Jednak se musí vycházet z definovaných minimálních požadavků poskytovatelů, kladených na metodiku plných nákladů v rámci jednotlivých zdrojů, tj. plné náklady musí zahrnovat náklady přímé i nepřímé, přičemž je důležité členění nákladů na způsobilé a nezpůsobilé, kdy např. v rámci určitého projektu nemusí být vždy všechny části nepřímých nákladů způsobilé, přestože s daným projektem souvisí, a tudíž vyžadují dofinancování či přímo vyžadují částečné kofinancování. Z tohoto důvodu je vhodné přistoupit ke kalkulaci nákladů souvisejících s danou aktivitou tzv. maticově, tj. přiřadit souběžně náklady i výnosy dané aktivitě, viz ilustrační možný přístup zachycený v tab. 4.19.

Další předpoklady jsou ty, že náklady musí být skutečné a měly by vycházet z aktuálního období.

Náklady nesouvisející s vědou, výzkumem a inovacemi nemohou být do aktivit vědy výzkumu a inovací rozpočítány. Vztah nepřímých nákladů na jednotlivé druhy činností uvádí obr. 4.13. Metodika, která je využívána k rozpočítávání plných nákladů, musí být jednotná za celou VVŠ, nesmí se v průběhu roku měnit a musí být písemně popsána. (Výstupová, 2012)

Tabulka 4.19 Vzorová maticově orientovaná kalkulace nákladů a výnosů na jednotlivou aktivitu

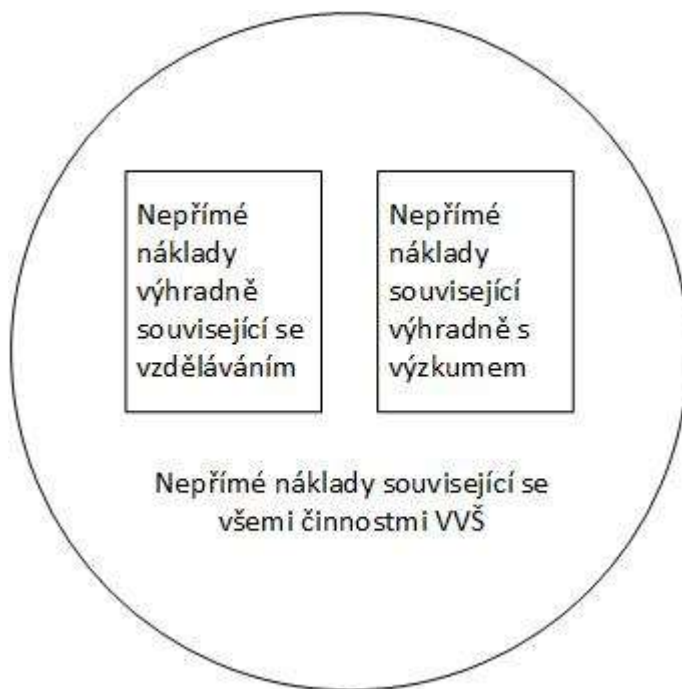
Kalkulační členění nákladů	Druhové členění nákladů	Způsobilé náklady ve zdroji **	Poskytovatelem vyžadované Kofinancování **	Dofinancování nad rámec způsobilých nákladů a nákladů vyžadovaných z kofinancování* *
Přímé náklady	Materiál*			
	Cestovné *			
	Služby*			
	Osobní náklady*			
	Jiné náklady*			
	kategorie nákladů dle potřeb tj aj.*			
Nepřímé náklady	Skupina nákladů jež není možné přímo přiřadit aktivitě			
CELKEM	-			

Zdroj: Vlastní zpracování

*za předpokladu, že jsou uvedené náklady přímo spojeny s danou aktivitou

** v případě více zdrojů je nutné pro každý samostatný zdroj mít samostatný sloupec.

Ve vazbě na tyto předpoklady pak lze identifikovat jeden z možných efektivních přístupů k alokaci nákladů.



Obr. 4.13: Vztah nepřímých nákladů VVŠ vztahující se k jednotlivým činnostem (vlastní zpracování)

4.5.2 Identifikace efektivního přístupu k řízení nákladů při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ

Jako první je nutné uvést, že přímé náklady je nutno směřovat na danou aktivitu přímo.

Následně je nutné vydefinovat si skupinu nepřímých nákladů s rozdělením na čtyři skupiny aktivit, tj.

- SK1: náklady týkající se výhradně aktivit vzdělávání
- SK2: náklady týkající se výhradně aktivit vědy, výzkumu a inovací (dále VaVaI)
- SK3: náklady týkající se všech aktivit mimo VaVaI (vzdělávání a ostatní nevýzkumné aktivity)
- SK4: Náklady týkající se všech aktivit vč. VaVaI

Tyto skupiny nepřímých nákladů tvoří skupiny aktivit a jsou stanoveny dle úrovně organizační struktury, kde vznikají, tj. na centrální úrovni jako nepřímé

náklady centrálních servisních jednotek a úrovně nižších organizačních jednotek, tj. nepřímé náklady servisních jednotek součástí a nepřímé náklady střediska, tj. servisní náklady střediska.

Po vyčíslení těchto nepřímých nákladů na různých úrovních je třeba zvolit tzv. rozvrhovou základnu, přes kterou se nepřímé náklady přiřazené dané skupině aktivit přidělí aktivitě.

Při realokaci nepřímých nákladů, mimo náklady na provoz objektů budov VVŠ, se k rozúčtování nepřímých nákladů jeví jako vhodné využít pro rozvrhovou základnu počet produktivních hodin přepočteného počtu akademických pracovníků na plný úvazek, na které lze daný nepřímý náklad vztáhnout, přičemž počet produktivních hodin přepočteného počtu akademických pracovníků na plný úvazek, je dán počtem pracovních hodin za rok a snížených o počet hodin připadající na dovolené. V případě rozdílných počtů dnů dovolené pro různé kategorie pracovníků je nutno vypočítat odděleně počty produktivních hodin za jednotlivé kategorie akademických pracovníků lišící se v počtu dnů dovolených a následně sečíst všechny hodnoty produktivních hodin, počítaných nejprve odděleně, za všechny kategorie.

Nepřímé náklady roztríděné do skupin nákladů (SK1-SK4) tvořící skupiny aktivit na centrální úrovni se rozpočítají na jednu hodinu produktivní práce akademického pracovníka přepočteného při plném úvazku. Tímto postupem se nepřímé náklady centrální úrovně rektorátu realokují na další organizační jednotky VVŠ, a to dle počtu produktivních hodin všech akademických pracovníků přepočtených na plný úvazek dané součásti a přes počty produktivních hodin strávených na aktivitě jsou následně přiřazeny i k dané aktivitě. Před samotnou realokací je ještě možné provést několikrát iteraci, kterou by se nejprve přerozdělily náklady centrální úrovně mezi jednotlivými útvary (středisky) centrální úrovně - rektorátu, a to na základě produktivních hodin veškerého přepočteného počtu pracovníků na plný úvazek centrální úrovně. Tyto iterace se opakují tak dlouhou, až každá další iterace znamená již jen minimální změny ve výši nákladů jednotlivých útvarů (středisek) centrální úrovně. To má význam zejména za předpokladu rozdílných rozvrhových základen pro jednotlivé druhy nepřímých nákladů centrální úrovně. Iterace je možné provádět i za předpokladu jedné rozvrhové základny, neboť by tyto výpočty mírně ovlivnily i výši nákladů rozpočítávaných za kategorii SK1-SK4, tj. vzdělávání, dále výzkumu, a taky společné pro vzdělávání mimo výzkum a společné vč. výzkumu. Nicméně neprovedení této iterace z hlediska objemu nepřímých nákladů může mít jen minimální vliv na vypočtené hodnoty, proto v případech, kdy by byla změna jen minimální, není nutné iteraci provádět. Nepřímé náklady na nižších organizačních úrovních vysoké školy se vyčíslí opět na jednu hodinu produktivní práce všech akademických pracovníků přepočtených na plný úvazek dané součásti, tzn. dle stejného principu, jak již je uvedeno výše.

Popsaným postupem se zjistí sazba nepřímých nákladů na jednu hodinu produktivní práce akademického pracovníka přepočteného na plný úvazek, a to v členění skupiny aktivit:

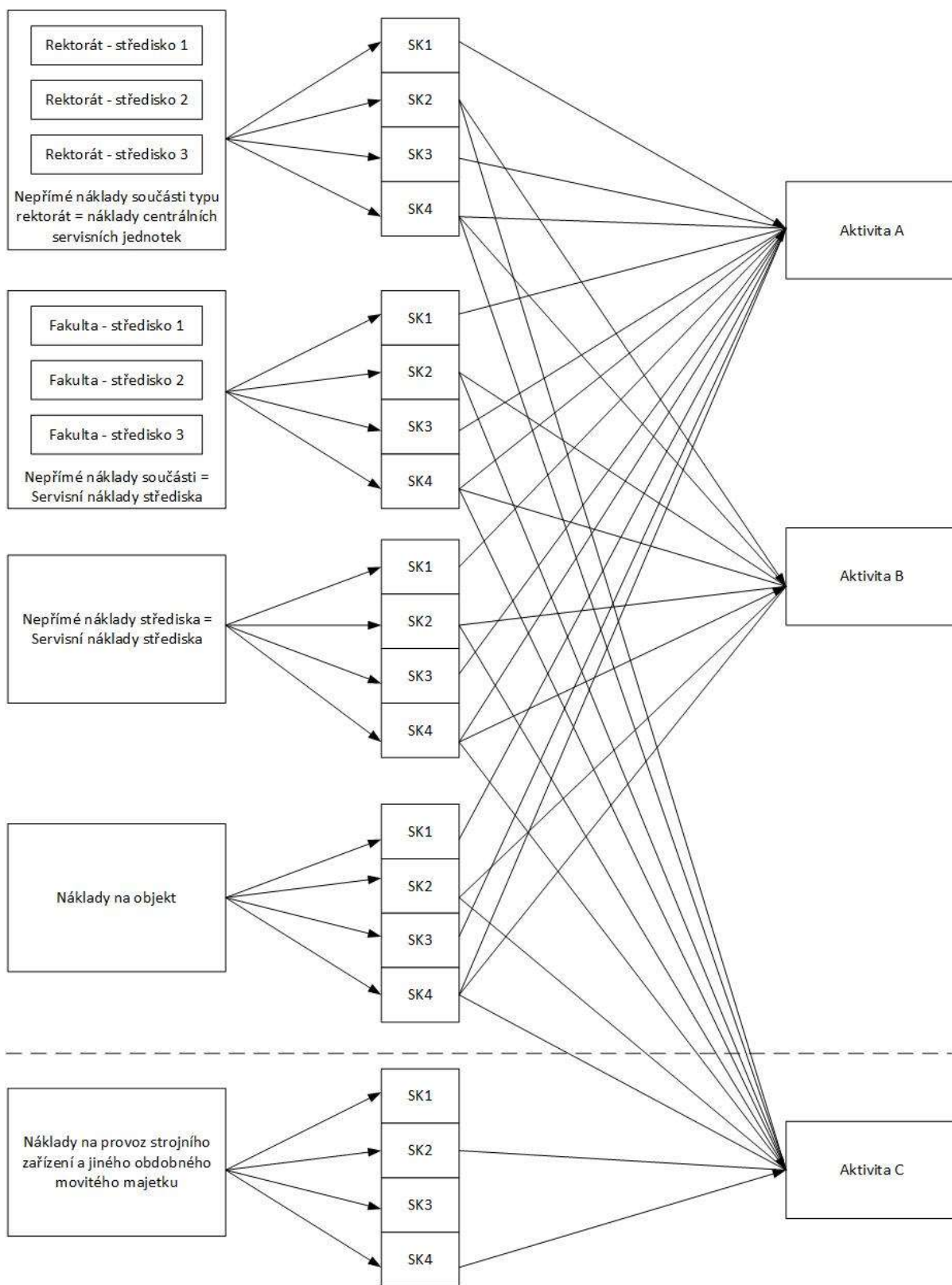
- výhradně vzdělávání
- výhradně výzkumu
- všechny aktivity mimo výzkum
- všechny aktivity vč. VaVaI

Výše nepřímých nákladů je pak přiřazena za každou skupinu aktivit a úroveň servisních nákladů odděleně, a to dle počtu odpracovaných hodin, případně vypočtených hodin dle výše úvazku připadajícího na akademického pracovníka přepočteného při plném úvazku, zapojeného do realizace kalkulované aktivity a hrazených formou osobních nákladů přímo z dané aktivity. Pokud není úvazek na danou aktivitu nastaven, je nutné vyčíslit objem pracovních hodin související s danou aktivitou s ohledem na celkový úvazek daného pracovníka a ostatní vykonávané činnosti.

Do projektů vědy, výzkumu a inovací je pak možné rozúčtovat dle počtu odpracovaných hodin akademických pracovníků přepočteného na plný úvazek pouze část z nepřímých nákladů, a to zjištěnou za skupinu aktivit SK2 vědy, výzkumu a inovací a SK4 aktivity vč. VaVaI.

Náklady na objekty budov a jejich provoz musí být dle pasportizací rozděleny do skupiny aktivit. Pro rozúčtování nákladů na pořízení, provoz a energie objektů budov se jeví jako nejvhodnější zvolit rozvrhovou základnu metry čtvereční, které jsou pak k aktivitě přiřazeny právě dle počtu m^2 využitých pro danou aktivitu a počet hodin využívajících dané m^2 pro danou aktivitu. Výpočet nákladů za využití prostor pak vychází z pořizovací ceny objektů budov děleno předpokládanou živostností objektu budov a celkovým počtem m^2 , který daný objekt budov má, a také děleno průměrným počtem produktivních hodin připadajících na jednoho akademického pracovníka přepočteného na plný úvazek za rok. Dle m^2 využitých pro danou aktivitu a počet hodin využívajících dané m^2 k dané aktivitě jsou pak přiřazeny náklady na pořízení a technické zhodnocení objektů budov. Stejně tak se přistupuje k rozpočítání nákladů na provoz samotných objektů budov, kdy náklady na provoz za určité období, např. 6 měsíců, jsou vyděleny plochou v m^2 objektu budov a následně průměrným počtem produktivních hodin připadajících na akademického pracovníka přepočteného na plný úvazek na stejné období, za které jsou skutečné náklady rozpočítávány, tj. např. opět 6 měsíců. Tímto postupem je zjištěna cena za m^2 a hodinu produktivní práce akademického pracovníka přepočteného na plný úvazek za využití objektů budov k dané aktivitě. K danému úkonu je pak nutné vždy mimo počty hodin, které daná aktivita trvá, vyčíslit i využití m^2 . V případě využívání např. kanceláří pro danou aktivitu je

nutné vědět, kolik m² daná kancelář má a kolik akademických pracovníků přepočtených na plný úvazek ji využívá, aby se mohly přiřadit správné m².



Obr. 4.14: Efektivní přístup k alokaci nepřímých nákladů na VVŠ s využitím metody ABC (vlastní zpracování)

Pokud je využíváno strojního zařízení či jiného movitého majetku, je nutné přiřazení do konkrétní skupiny aktivit. Následně náklady vycházejí na jednu hodinu produktivní práce z pořizovací ceny vydělené očekávaným počtem let životnosti a počtem produktivních hodin akademického pracovníka přepočteného na plný úvazek. K sazbě je pak připočtena hodnota za spotřebu energií, vody dle spotřeby a doby provozu movitého majetku.

Efektivní přístup k alokaci nepřímých nákladů na VVŠ uvádí obr. 4.14.

Zjištěné nepřímé náklady, odpovídající dané aktivitě v závislosti na odpracovaném počtu hodin příslušných akademických pracovníků na dané aktivitě, je potřeba přeúčtovat vnitropodnikovým účetnictvím k dané aktivitě na daný související zdroj. Je nutné však dát pozor na skutečnost, že přímé i nepřímé náklady zjištěné uvedeným postupem mohou být vyšší, než je část, kterou třetí strana, resp. daný zdroj pokrývá, proto tak u dané aktivity mohou vznikat náklady, které bude muset VVŠ dokrýt z jiných zdrojů.

Do celkových nákladů dané aktivity by se tak měly započítat i náklady na provoz centrálních servisních jednotek, odpisy za prostory, v nichž je daná aktivita realizována, odpisy za majetek, který je při dané aktivitě využíván (pokud není součástí výdajů na danou akci pořizovací cena majetku) a jiné mandatorní výdaje. (Výstupová, 2012)

4.5.3 Identifikace efektivního přístupu k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ

V návaznosti na aktivitě přiřazené a následně i zaúčtované plné náklady, tj. přímé i nepřímé, zjištěné se zohledněním vazby k dané aktivitě, je pak možné přistoupit k využití dalších vybraných nástrojů nákladového a následně také finančního controllingu, tj. již zmiňované rozpočtování, kontrola hospodaření a následně pak i plánování. Minimálně v případě rozpočtování a kontroly hospodaření je však potřeba přiřazovat veškeré plné náklady dané aktivitě a zvolit také maticový přístup nákladů a výnosů, kdy jsou položky rozpočtu i kontroly hospodaření sestavovány maticově, tzn. kategorie nákladů musí mít vždy přiřazenu vazbu ke zdroji. Obdobně lze postupovat i v případě finančního plánování, kdy VVŠ v maticové struktuře zohledňuje zdroje a podmínky zdrojů VVŠ.

Při rozpočtování VVŠ jako celku, ale i na nižších úrovních, je doporučeno využívat druhového členění nákladů, a to minimálně v rozsahu, jakého je využíváno poskytovateli veřejných zdrojů. Vzorovou strukturu rozpočtu projektu uvádí tab. 4.20.

Ve vzorové struktuře rozpočtu jsou mimo druhové členění nákladů, které se nemusí jevit příliš detailní, ale z pohledu poskytovatele bývá zpravidla vyhovující, rozlišovány i přímé a nepřímé náklady, a dále výše podpory a vyžadované částečné kofinancování. Uvedenou tabulku je tak nezbytné pro interní potřeby VVŠ, doplnit o chybějící, pro poskytovatele nepodstatné, případné nezpůsobilé náklady VVŠ související s řešením projektu a zdroje krytí VVŠ těchto nákladů. Nezpůsobilé náklady tak mohou být náklady přímé i nepřímé. VVŠ by tak měly všechny rozpočty, které tvoří, tj. celkové rozpočty i jednotlivé dílčí rozpočty projektových i neprojektových aktivit, doplnit vždy o všechny jednotlivé zdroje, které budou hradit tzv. související náklady, i když to přímo není například ani podmínkami projektů vyžadováno, tzn. opět by zde mělo být využito maticového nákladově výnosového řízení při jakékoli úrovni nastavování rozpočtu, které může být současně rozšířeno i o jednotlivé roky doby řešení projektu, a to ačkoli se mluví o maticovém přístupu k řízení nákladů a výnosů, tzn. náklady i zdroje mohou být sice sumarizačně v řádcích tabulky, nicméně princip řízení nákladů za současného řízení výnosů však musí zůstat zachován, tzn. v případě existence rozpočtu ve struktuře jako například dle tab. 4.20 je vhodné tvořit pomocné dílčí tabulky typu 4.21, kdy je tabulka doplněna o řádek zdroje VVŠ na krytí nezpůsobilých výdajů, a dále 4.22, 4.23 a 4.24, kdy tabulky 4.22 a 4.23 představují matici nákladů a výnosů pro jednotlivý rok řešení a 4.24 je součtem matice nákladů a výnosů za všechny roky řešení. Dále pak samozřejmě platí, že pokud by nezpůsobilé výdaje byly hrazeny z více různých zdrojů, bylo by nutné i tyto nezpůsobilé náklady dále členit. Uvedené tabulky jsou důležité pro pochopení podstaty nutnosti doplnění potřebných položek rozpočtu a vazeb mezi nimi, byť jsou uvedené tabulky jen vzorovým příkladem pro projekty vybraného možného poskytovatele. Přínosem je i skutečnost pro poskytovatele, že je prokazatelně vyloučeno dvojí financování jednoho nákladu, což je jedna z podmínek pravidel při poskytnutí veřejných zdrojů.

Tabulka 4.20 Vzorová struktura rozpočtu projektu

Ukazatel	Jednotka	Rok x	Rok x+1	Celkem
Osobní náklady	Kč			
Náklady na subdodávky	Kč			
Ostatní přímé náklady	Kč			
Nepřímé náklady	Kč			
Náklady celkem	Kč			
Podpora	Kč			
Neveřejné zdroje	Kč			
Míra podpory	%			

Zdroj: Vlastní zpracování dle smluv o řešení části grantového projektu

Tabulka 4.21 Vzorová struktura rozpočtu projektu

Ukazatel	Jednotka	Rok x	Rok x+1	Celkem
Osobní náklady	Kč			
Náklady na subdodávky	Kč			
Ostatní přímé náklady	Kč			
Nepřímé náklady	Kč			
Náklady celkem	Kč			
Podpora	Kč			
Neveřejné zdroje – kofinancování	Kč			
Zdroje na nezpůsobilé výdaje	Kč			
Míra podpory	%			

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.22 Vzorová struktura rozpočtu projektu - upřesnění za rok x

Ukazatel / Rok x	Jednotka	Podpora	Neveřejné zdroje	Nezpůsobile výdaje	Celkem
Osobní náklady	Kč				
Náklady na subdodávky	Kč				
Ostatní přímé náklady	Kč				
Nepřímé náklady	Kč				
Náklady celkem	Kč				
Míra podpory	%				

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.23 Vzorová struktura rozpočtu projektu – upřesnění za rok x+1

Ukazatel / Rok x+1	Jednotka	Podpora	Neveřejné zdroje	Nezpůsobile výdaje	Celkem
Osobní náklady	Kč				
Náklady na subdodávky	Kč				
Ostatní přímé náklady	Kč				
Nepřímé náklady	Kč				
Náklady celkem	Kč				
Míra podpory	%				

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.24 Vzorová struktura rozpočtu projektu – upřesnění za všechny roky řešení

Ukazatel/ Σ za dobu řešení tj. roky (x+(x+1))	Jednotka	Podpora	Neveřejné zdroje	Nezpůsobile výdaje	Celkem
Osobní náklady	Kč				
Náklady na subdodávky	Kč				
Ostatní přímé náklady	Kč				
Nepřímé náklady	Kč				
Náklady celkem	Kč				
Míra podpory	%				

Zdroj: Vlastní zpracování

Za účelem vyhodnocení čerpání rozpočtu, kontroly hospodaření včetně dílčích aktivit jsou zpracovávány výkazy odpovídající struktuře rozpočtu. Tudiž pokud není iniciativa na straně VVŠ evidovat tzv. nezpůsobitelné náklady související s danou aktivitou, nelze vyhodnotit skutečnou efektivitu činnosti, tzn. celkové výnosy spojené s úhradou vzniklých nákladů dané aktivity.

Dále VVŠ sestavují výroční zprávu o hospodaření VVŠ jako celku, které velmi podrobně vyhodnocuje hospodaření VVŠ za uplynulý kalendářní rok, ale přestože všechny VVŠ tyto materiály vyplňují ve stejné struktuře a hodnoty zde uvedené jsou jakýmsi podkladem pro možná srovnání za VVŠ, srovnání nákladovosti procesů na jejich základě přesto provést nelze, a to z důvodu, že náklady nejsou přiřazovány a zaúčtovány dle stejných algoritmů do jednotlivých zdrojů, což neumožňuje ani srovnání za skupiny aktivit, jako je vzdělávání a výzkum, hlavní a doplňková činnost. Definování jednotného přístupu k realokaci nepřímých nákladů by tak umožnilo provést skutečné srovnání nákladovosti procesů VVŠ, ve kterém by se odrážela i hodnota vybavení a administrativní podpory činností VVŠ. Prozatím však povinnost sestavení výroční zprávy o hospodaření vyplývá ze zákona a strukturu definuje MŠMT, což znamená, že není možná iniciativa samotné VVŠ v podobě úpravy výroční zprávy o hospodaření. VVŠ však nic nebrání, aby si vytvořila interní zprávu o hospodaření pro potřeby efektivního finančního řízení a takto získané interní informace využila jako svou konkurenční výhodu. Přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity a zdroje zajistí transparentní financování a umožní porovnat vynaložené náklady a získané zdroje k dané aktivitě. Čím větší objem výnosů díky přiřazeným plným nákladům získá, tím vyšší je efektivnost jako důsledek přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity.

V případě VVŠ, jak je již zmíněno v předchozích kapitolách, se nesmí opomíjet skutečnost, že ačkoli jsou běžně rozpočty a následně i výroční zprávy o hospodaření VVŠ sestavovány za kalendářní rok „x“, kde „x“ je aktuální rok, aktivity VVŠ jsou spojeny s akademickým rokem, který začíná v září roku „x“ a končí v srpnu roku „x“+1. Vyjdeme-li z informace, že hlavním zdrojem VVŠ je příspěvek na vzdělávání a výzkum z MŠMT, který je stanoven VVŠ na kalendářní rok, přičemž výuka studentů probíhá v akademickém roce, je tedy otázka, kdy a na jaké období má být rozpočet VVŠ sestaven. Bohužel VVŠ nemají moc na výběr ani v tomto směru, a to zejména z důvodu, jak je již uvedeno i v literární rešerši, VVŠ musí ze zákona sestavovat rozpočet, a to vždy na aktuální kalendářní rok tj. rok „x“, přičemž vzhledem k tomu, že MŠMT oznamuje objemy přidělených finančních prostředků pro VVŠ na příspěvek na vzdělávání a výzkum a i další příspěvky a dotace až v průběhu aktuálního kalendářního roku, má VVŠ jen málo prostoru na to, aby sestavila rozpočet na aktuální kalendářní rok, který by zohledňoval i jednotlivé aktivity a jejich financování. Proto se také na VVŠ potkáváme s praxí, že je sestaven tzv. rozpočet VVŠ, který pracuje s údaji za VVŠ

na kalendářní rok, a dále pak dílčí rozpočty např. jednotlivých akcí apod., které mohou být i přes více kalendářních let a jejich jednotlivé části týkající se vždy daného kalendářního roku, jsou dílčím způsobem zapracovány do celkového rozpočtu součásti či rozpočtu VVŠ a obsahují přehled o všech zdrojích, což znamená, že rozpočtování probíhá klouzavým způsobem. Dílčí rozpočet na kalendářní rok je vždy ovlivněn jednak akademickým rokem započatým v předchozím kalendářním roce a náklady na plánované aktivity související s daným akademickým rokem ovlivňují nastavení rozpočtu dalšího kalendářního roku. Dále pak je také ovlivněn obdobím trvání dané aktivity například projektu, kdy přiřazení nákladů na jednotlivé aktivity a zdroje musí důsledně probíhat odděleně za jednotlivé kalendářní roky, aby se minimalizovaly objemy nevyužitých veřejných finančních prostředků z důvodu pozdního vyčíslení plných nákladů dané aktivity.

Z důvodu přidělování většiny veřejných finančních prostředků na kalendářní rok a snahy VVŠ o efektivní využití těchto zdrojů, je vhodné nastavit rozpis rozpočtu a dílčí rozpočty např. součástí co nejdříve ze začátku kalendářního roku, čímž se zajistí efektivní, hospodárné a účelné čerpání veřejných prostředků, které vyžadují podmínky příspěvků a dotací. Z tohoto pohledu je možné říci, že čas hraje důležitou roli v tom, jestli zdroje budou získány a následně pak čerpány dle podmínek poskytovatele nebo vráceny jako nevyužité poskytovateli.

Přístup k řízení nákladů a výnosů se tak přes svá zjištění přenáší i do vstupních informací nástrojů finančního controllingu. VVŠ může využít tyto závěry mimo jiné i ve finančním plánování, jež se orientuje na stanovení finanční strategie VVŠ, čímž má zásadní vliv na dosahování hlavního cíle organizace, kterým je u VVŠ zejména efektivní (maximální) využití zdrojů v hlavní činnosti a dosahování předem definované úrovně zisku v doplňkové činnosti. Zde je nutné připomenout, že jelikož hlavním posláním VVŠ je zabezpečení terciálního vzdělávání a tvůrčích aktivit, tj. činnost hlavní, jsou náklady na akademické pracovníky, ale i administrativu, provoz budov a jiné další náklady, které mohou být společné i pro další aktivity, ale přednostně souvisí se vzděláváním, které VVŠ vykonává, a priori hrazeny ze zdrojů hlavní činnosti, a to konkrétně příspěvku MŠMT na vzdělávání a výzkum. Pokud VVŠ realizuje jiné aktivity, než je samotné vzdělávání, a to jiné aktivity včetně projektů, za které VVŠ získává další zdroje, ať už v hlavní či doplňkové činnosti, musí náklady související s těmito aktivitami odebrat ze zdroje příspěvku MŠMT na vzdělávání a výzkum a musí těmito náklady zatížit odpovídající dané zdroje. Případně mohou být i uvedené nepřímé náklady a priori účtovány místo na příspěvek MŠMT na vzdělávání a výzkum na tzv. přechodový zdroj, kdy veškeré náklady zaúčtované na tento přechodový zdroj musí být rozúčtovány v rámci kalendářního roku do jiných zdrojů na aktivity, které je spotřebovaly, a to včetně zdrojů vzdělávání tak, aby byl tento přechodový zdroj s nulovým hospodářským výsledkem.

Z tohoto pohledu je tedy velmi důležité, jaké náklady jsou přiřazeny a vykázány do jakého zdroje, což ovlivní přiřazené zdroje krytí nákladů. Přiřazené náklady a výnosy ovlivní hospodářský výsledek, který se posuzuje jak za jednotlivý zdroj, skupinu zdrojů, které tvoří hlavní a doplňkovou činnosti, ale i hospodářský výsledek VVŠ celkem. Přeúčtování nákladů na základě zjištěné výše dle identifikovaného efektivního přístupu k přiřazování nákladů tak ovlivňuje čerpání zdrojů a hospodářský výsledek VVŠ celkem, ale i v hlavní a doplňkové činnosti odděleně. Stejně tak jako pro rozpočtování v nákladovém controllingu, jehož obsahem je hodnotově vyjádřený předpokládaný objem nákladů a výnosů a jejich rozdíl, ať už na úrovni organizace jako celku nebo jednotlivých součástí či středisek a pro jednotlivé aktivity, je i pro činnosti související s finančním plánováním důležité zjišťování, evidence a řízení nákladů s vazbou na dané aktivity při současném přiřazování zdrojů, resp. výnosů, které by mělo probíhat souběžně, tj. mělo by být maticově orientované na náklady a výnosy, neboť souvisí s plánováním příjmů od poskytovatelů a ovlivňují cash flow. Náklady přiřazené s vazbou k jednotlivým aktivitám a současné přiřazení zdrojů úhrady nákladům umožní jak pro veřejné zdroje, tak pro zdroje neveřejné, zajistit efektivní využití těchto zdrojů. To znamená, že VVŠ dokáže využít maximálně účelně daného zdroje. V případě veřejných zdrojů nevykazuje poskytovateli náklady, které by jí následně mohly být označeny jako nezpůsobitelné a které by pak musela uhradit z vlastních zdrojů, což by ovlivnilo výši příjmů od poskytovatele, který se přenesou do cash flow. Současně se tím ovlivní i výše výnosů a hospodářský výsledek. Nebo i naopak, tím, že dokáže přiřadit související náklady dané aktivitě a zdroji, nepodhodnotí daný zdroj a nevrací poskytovateli prostředky, které by mohla z pohledu poskytovatele využít, ale v důsledku toho, že by VVŠ již přiřadila náklady nezohledněním vazby k aktivitě do jiných například i vlastních zdrojů, by si tyto náklady musela uhradit VVŠ sama, což by mělo opět dopady na cash flow a přes výnosy na hospodářský výsledek. Pokud VVŠ přiřazuje náklady s vazbou k dané aktivitě a současně zdroji, dokáže využít zdroje hlavní činnosti efektivně a v doplňkové činnosti jí to umožní i maximalizovat zisk. V případě veřejných prostředků a uhrazených výkonů doplňkové činnosti ovlivní i tok peněz. Dalším přínosem přiřazování nákladů s vazbou na danou aktivitu za současného přiřazení zdroji je možnost vyhodnotit, jaké další zdroje budou na aktivitu potřeba a VVŠ tak současně může vyhodnotit, zda na danou aktivitu má dostatek volných prostředků, nebo zda si bude nucena vzít úvěr.

Finanční plán je tak ovlivněn z pohledu zdrojů financování výši prostředků, které jsou přiděleny VVŠ a které získá z realizované doplňkové činnosti a jak efektivně VVŠ dokáže tyto zdroje využít.

Zjištění a přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity, tak může být důležité minimálně pro plánování hospodářského výsledku, cash flow a zadluženosti v podobě úvěrů je velmi důležité.

Přestože v prostředí VVŠ existují bariéry, které VVŠ znesnadňují aplikaci metodiky plných nákladů s příčinnou vazbou na jednotlivé aktivity, k nimž patří zejména:

- složitost realokace může vyvolat rozsáhlé chyby,
- neochota spolupracovníků poskytnout data,
- nedostatek personálního a finančního kapitálu,
- softwarová náročnost,
- nedostatečné podpůrné vybavení,

je možné využitím popsaného přístupu k alokaci nepřímých nákladů přes rozvrhovou základnu, kterou je produktivní počet hodin přepočteného počtu akademických pracovníků na plný úvazek, příp. pro náklady na energie a provoz budov, kde je rozvrhovou základnou počet m², eliminovat výše uvedené bariéry, neboť navrhovaný systém výpočtu není složitý.

V návaznosti na splnění všech dílčích cílů a identifikaci efektivního přístupu k řízení nákladů, kalkulací a rozpočtů s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ, který je možné aplikovat všeobecně v prostředí VVŠ, lze konstatovat, že je splněn i hlavní cíl disertační práce.

Přičemž efektivním přístupem k řízení nákladů je takové řízení nákladů, v jehož důsledku jsou na jednotlivé aktivity přiřazovány plné náklady odpovídající spotřebě dané aktivitě a nedochází ke zkreslení výsledných nákladů přiřazených aktivitě (Popesko et al., 2016). Přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity VVŠ představuje přínosy jak pro samotnou VVŠ, tak na národní a evropské úrovni. Mezi přínosy pro VVŠ patří systematictější přístup k analýze aktivit a kalkulaci nákladů, účinnější alokace zdrojů, lepší strategické rozhodování, zvýšená schopnost vyjednávat o cenách, které vedou k vyššímu pokrytí nákladů. Kalkulace plných nákladů jsou nástrojem, který může pomoci zlepšit finanční udržitelnost a v dlouhodobém horizontu vytvářet silnější a konkurenceschopnější VVŠ, které pomáhají posilovat evropský prostor vysokoškolského vzdělávání. Na národní a evropské úrovni jsou přínosy spojeny s transparentním užitím zdrojů, kdy kalkulační systémy založené na ABC mohou vládám pomoci efektivněji srovnávat dosahování národních a evropských cílů. (EUA, 2008)

4.6 Diskuse k výsledkům výzkumu

Výzkum potvrzuje předchozí zjištění (příkladem EUA, 2008; Wagner, 2010; Hammer, 2011; EUA, 2013; Khadem et al. 2016; Kissa 2019; výzva MŠVVaŠ SR, 2019; EUA, 2020), že pro VVŠ je důležitá znalost plných nákladů na jednotlivé aktivity, a to z důvodu transparentnosti čerpání jednotlivých zdrojů, což ve svém důsledku podporuje i zlepšení finanční stability. Výsledky výzkumu tak potvrzují, jak uvádí i Hammer (2011), Popesko et al. (2016) či Simmonds (2019), že tradiční alokační modely založené na přiřazování nákladů procentem dle objemu přímých nákladů, pomíjejí skutečnost, že aktivity probíhají napříč organizací, a že náklady jsou vyvolány konkrétními činnostmi. Přiřazením plných nákladů dochází v procesech řízení organizace veřejného sektoru k zefektivnění čerpání veřejných zdrojů, které je základem efektivního finančního řízení. Vzhledem k řešenému, by management organizace měl znát, jaké výkony spotřebovávají jaké náklady, aby věděl, zda se naplňují vytyčené cíle, což také uvádí i Matyáš, Stránský (2010). Velmi důležitým nástrojem controllingu jsou kalkulace, a to i v prostředí VVŠ, byť Stejskalová se svým kolektivem (2006) zmiňuje, že v případě aktivit financovaných z veřejných zdrojů manažeři znát kalkulace nepotřebují. Kalkulace tak mají zvláštní požadavky, což uvádí i Žižlavský (2014), a dále výzkum také upozorňuje na skutečnost, kterou již uvedl i Matyáš, Stránský (2010), že je potřeba znát požadavky poskytovatelů, které by měly být implementovány do controllingových nástrojů.

Závěry výzkumů provedené autory, jako například Stouthuysen et al. (2013), Bery (2014), Mortaji et al. (2015), Sánchez et al. (2019), Khadem et al. (2016) korespondují se zjištěními v rámci autorova výzkumu, kdy VVŠ si uvědomují výhody moderních kalkulačních metod, ale stále existují překážky, které brání implementaci metodiky plných nákladů založené na zohlednění příčinné vazby nákladů k aktivitě, jak uvádějí i Lutilsky a Dragija, (2012), EUA, (2013), Sánchez et al., (2019). Vzhledem k bariérám, na které však implementace metodiky plných nákladů na VVŠ naráží, není potvrzeno, že by základním problémem byla neochota pracovníků akceptovat, jaké plné náklady na jednotlivé aktivity patří, jak uvádí Matyáš, Stránským (2010).

Pro VVŠ z výzkumu plyne také stejný závěr, jako uvádí Lang (2005) a jak zdůrazňuje EUA (2020), a to, že se nesmí opomínat, že náklady a výnosy zaúčtované během účetního období jsou spojeny s hospodářským výsledkem a v případě VVŠ se posuzuje rozdíl nákladů a výnosů dle jednotlivých zdrojů, který může mít i finanční dopady do rozvahy, v důsledku přiřazených nákladů na jednotlivé aktivity a zdroje. Pro VVŠ je tak velmi důležitý přenos závěrů zjištěných nákladovým controllinem, tj. kalkulacemi a kalkulačními metodami. Tyto závěry by následně měly být využity mimo jiné i při finančním plánování, které je chápáno, jak uvádí i Sedláček (1999), jako rozhodování o způsobu financování.

Výsledky výzkumu taktéž korespondují se zjištěními Wagnera (2010), jenž uvádí, že uplatnění metody plných nákladů v manažerské praxi organizace je možné považovat za jeden z důležitých faktorů při posuzování kvality řízení organizace a že přiřazení plných nákladů může pomoci zajistit efektivní finanční řízení a finanční stabilitu, jak uvádí i EUA (2011), EUA (2013), Hammer (2011), EUA (2020).

5. PŘÍNOS DISERTAČNÍ PRÁCE PRO VĚDU A PRAXI

5.1 Přínosy práce pro vědu

Tato disertační práce rozšiřuje poznatky v oblasti zkoumaného tématu s ambicí přispět k podpoře naplňování cílů EUA, jejíž misí je zdůraznit důležitost a přínosy transparentního čerpání zdrojů a podpory finanční stability VVŠ.

Disertační práce tak navazuje na předchozí výzkumy, například Mitchell (2009), Wagner (2010), Hammer (2011) nebo Lutilsky et al. (2012), včetně výzkumu EUA a obohacuje současný stav teoretického poznání v oblasti využití vybraných nástrojů nákladového controllingu ve vazbě k finančnímu controllingu se zohledněním vícezdrojového financování zejména na VVŠ. Disertační práce dále poukazuje na chybějící publikace popisující danou problematiku ve veřejném sektoru, zejména pak i vliv volby kalkulační metody na finanční stabilitu organizace. I přesto, že se některé domácí i zahraniční publikace, například Dryjova (2015), Šoljakova (2018), Tuccillo (2018), Kissa et al., (2019) a Simmonds et al., (2019), tématem využití nástrojů nákladového a finančního controllingu v organizacích veřejného sektoru zabývají, nebyl doposud vytvořen komplexní přístup využití nástrojů controllingu reflektující specifika vícezdrojového financování těchto organizací. Disertační práce tímto způsobem rozšiřuje poznatky o problematice efektivního řízení nákladů pomocí nástrojů nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu v organizacích veřejné sféry, se zaměřením na VVŠ a současně abstrahuje získané poznatky pro potenciální aplikaci navrženého přístupu v rámci finančního řízení VVŠ.

Přínosy pro teorii lze dále spatřovat také ve zmapování přístupů k řízení nákladů a výnosů na zahraničních VVŠ formou vypracovaných případových studií, které spolu s publikací EUA (2020) poskytují východiska dalšího potenciálního výzkumu v oblasti řízení nákladů a výnosů VVŠ.

Na základě závěrů z kritické literární rešerše a výsledků výzkumu provedeného metodologickou triangulací je identifikován efektivní přístup k řízení nákladů se zohledněním možných návazností příkladem efektivní rozpočtování, vyhodnocování hospodaření VVŠ a finančního plánování při zohlednění vícezdrojového financování. Tento přístup přináší poznání rozboru přenosu důsledku manažerského rozhodnutí v podobě volby metodiky přiřazení plných nákladů na finanční stabilitu VVŠ.

Základem je tedy teoretické poznání identifikace možného přístupu k metodice plných nákladů se zohledněním příčinné vazby na aktivity VVŠ při současném uplatnění maticově orientovaném řízení nákladů a výnosů. Z vědeckého hlediska je tak identifikován efektivní přístup, jehož cílem je usnadnit procesy finančního řízení zohledňující vícezdrojové financování a rozšířit tak okruh publikací

věnujících se především nástrojům nákladového controllingu a vazbám na zdroje financování ve veřejném sektoru.

5.2 Přínosy práce pro praxi

Zjištěné výsledky by měly přispět k tomu, aby bylo možné lépe se zorientovat, zejména ekonomickým pracovníkům VVŠ, na co se při řízení nákladů a zdrojů zaměřit, aby mohly procesy finančního řízení probíhat efektivně, tj. aby VVŠ dosáhla vyšších výnosů a optimalizovala hospodářský výsledek jak za hlavní a doplňkovou činnost, tak za VVŠ celkem. Dále je možné využít navrhovaného postupu implementace metodiky plných nákladů, který by měl pracovníkům zejména VVŠ zjednodušit samotný proces implementace. Přínos lze spatřit i případně pro MŠMT, které by ukazatel nákladovosti nepřímých nákladů připadající na jednoho přepočteného akademického pracovníka při plném úvazku mohl zavést i jako ukazatel pro srovnání nákladovosti jednotlivých VVŠ například i do výročních zpráv VVŠ či jiných interních materiálů MŠMT. Využití je možné i na nadnárodní úrovni, kde by bylo možné využít ukazatele nákladovosti nepřímých nákladů připadající na jednoho přepočteného akademického pracovníka při plném úvazku na úrovni evropských VVŠ, pokud by byla i na těchto evropských VVŠ použita jako rozvrhová základna počet produktivních hodin akademických pracovníků přepočteném při plném úvazku na všechny nepřímé náklady mimo pořízení, technické zhodnocení a provoz objektů typu budov.

A v neposlední řadě by měl být přínosem pro praxi uvedený metodický postup k přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity, který bude možné dále modifikovat dle potřeb jednotlivých organizačních jednotek veřejného sektoru vzhledem k jejich podmínkám hospodaření.

5.3 Přínosy práce pro vzdělávací a výzkumnou činnost fakulty

Přínos disertační práce lze očekávat i pro vzdělávací a výzkumnou činnost fakulty, neboť o výsledcích práce může být přednášeno v rámci výuky, například v předmětech spojených s finančním řízením, controllinem nebo manažerským účetnictvím. Částečně bude možné výsledky uplatnit i v předmětech zaměřených na účetnictví, neboť disertační práce obsahuje i srovnání přístupů k hospodaření českých a zahraničních VVŠ.

6. NÁSTIN DALŠÍHO POKRAČOVÁNÍ PRÁCE

Problematika uplatňování plných nákladů na VVŠ v České republice i v zahraničí a efektivní využívání nástrojů nákladového controllingu ve vazbě k finančnímu controllingu je stále aktuální téma. Zejména ekonomičtí pracovníci českých VVŠ stále vyvíjejí snahu, která by napomohla uplatnění pro VVŠ vzájemně podobných nástrojů nákladového controllingu, jejichž výsledkem by bylo efektivní finanční řízení.

Tato snaha by tak mohla být spojena mimo uvedené i s překonáním uvedených bariér, které v současné době brání zavedení těchto moderních metod řízení nákladů.

Otevírá se tak prostor pro pokračování autorova výzkumu, tj. zkoumání, jaký má která bariéra vliv na zpomalení či zablokování zavedení metodiky plných nákladů založené na moderních metodách řízení nákladů, či zda potřeba podkladů pro nástroje finančního controllingu mohou pomoci překonat dosavadní bariéry.

Otázkou k dalšímu zkoumání také je, zda může být bariéra překonána lépe, pokud je důvodem zavedení metodiky plných nákladů vlastní potřeba organizace či vlastní rozhodnutí, a to zejména pokud jde o bariéru nedostatečné komunikace a informovanosti.

Otázkou také zůstává, jestli do budoucna nebude zavádění využívání controllingových nástrojů zabývajících se řízením nákladů ohroženo i z důvodu neustále se zvyšující průběžné administrativní zátěže na pracovníky VVŠ související s běžným provozem, byť to doposud jako bariéra výzkumu zjištěno nebylo.

Další prostor pro výzkum se otvírá v zaměření na optimalizaci nákladů, a to zejména na řízení osobních nákladů a vliv řízení rizik lidských zdrojů na výši osobních nákladů.

Uvedený další výzkum tak doplní komplexní přehled k dané problematice a poskytne ucelené teoretické poznání, které lze následně mimo vědecké účely také využít i v praxi a vzdělávání.

ZÁVĚR

VVŠ stejně jako jiné organizace působící ve veřejném sektoru neustále musí, tak jako organizace soukromého sektoru, dbát na svou konkurenceschopnost a finanční stabilitu a je nezbytné, aby se zabývaly svým finančním řízením. Základním předpokladem efektivního využití nástrojů nákladového controllingu, který je nástrojem řízení nákladů, je u všech druhů organizací znalost plných nákladů a podmínek čerpání výnosů. Pro organizace veřejného sektoru je zefektivnění a transparentní čerpání veřejných zdrojů základem efektivního finančního řízení, což bez správné znalosti plné výše nákladů a podmínek čerpání výnosů není možné. Z hlediska řízení nákladů je důležité, zda a jak organizace využívá nástroje nákladového a finančního controllingu.

Disertační práce se zabývala vyhodnocením využívání vybraných nástrojů nákladového controllingu a identifikací efektivního přístupu k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ, které je možné aplikovat všeobecně v prostředí VVŠ.

Při vyhodnocení využívání vybraných nástrojů nákladového controllingu byly hlavní oblastí výzkumu kalkulace a způsob přiřazení nákladů na jednotlivé aktivity na VVŠ, i když okrajově se práce věnovala i veřejnému sektoru obecně. Výzkum bylo nutné provést metodou triangulace, neboť v České republice bylo 26 VVŠ, a i kdyby se výzkumu zúčastnily všechny VVŠ, výsledky výzkumu by nebyly statisticky významné, proto byl výzkum postaven na několika samostatných výzkumech, a to účasti na výzkumu Evropské asociace univerzit, která se věnovala tématu zavádění metodiky FC na evropských VVŠ, dále autorův výzkum – případové studie na zahraničních VVŠ a výzkum elektronickým dotazníkem na 13 českých VVŠ. Uvedené výzkumy pak byly doplněny o výzkumy historických dat zveřejněných na webech MŠMT a ČSO, a dále z publikací EUA a všeobecných podmínek poskytování veřejných zdrojů státních kapitol státního rozpočtu.

Výzkumy bylo zjištěno, že ačkoli si VVŠ uvědomovaly výhody moderních kalkulačních metod a měly nastaveny algoritmy přiřazování nákladů, které v určitém směru zohledňovaly vazby k dané aktivitě, v určité fázi výpočtu docházelo k využití i přístupu tradičních kalkulačních metod. Výzkum dále odhalil, že je také třeba rozlišovat plné náklady a způsobitelné plné náklady, protože přiřazení opravdu plných nákladů může pomoci zajistit efektivní finanční řízení a finanční stabilitu. Z uvedeného důvodu byl identifikován efektivní přístup k řízení nákladů, kdy byly nepřímé náklady (kromě nákladů na objekty budov) realokovány přes skupiny aktivit na jednotlivé aktivity pomocí rozvrhové základny, tzv. počty produktivních hodin na přepočtený počet akademických pracovníků při plném úvazku a v případě nákladů na objekty budov byla použita

rozvrhová základna „m²“. V návaznosti na alokační mechanismus bylo nutno přistoupit k řízení nákladů, a to tzv. maticově, kdy při řízení nákladů byly souběžně řízeny i výnosy, což znamená, že při řízení nákladů byly zohledňovány i podmínky čerpání výnosů, evidováno plné či částečné kofinancování a nezpůsobilé náklady. Dále byl zohledněn vliv doby trvání aktivity a rozdíl akademického a kalendářního roku. **Využití efektivního přístupu, tj. maticově orientované řízení nákladů a výnosů, bylo označeno jako základ pro efektivní rozpočtování a následně i nástroje finančního controllingu jako je finanční plánování a kontrola, kterou VVŠ mohou při svém řízení efektivně využívat.**

Z hlediska využití vybraných nástrojů nákladového controllingu ve vazbě k finančnímu controllingu tak bylo možné říci, že VVŠ tyto vybrané nástroje mohou využívat a využívají, ale jen za předpokladu, že je dodržováno přiřazování plných nákladů s příčinnou vazbou k dané aktivitě za současného přiřazení výnosů tzv. maticově orientované řízení nákladů a výnosů, je možné vyhodnotit jednotlivé aktivity efektivně.

Pro komplexnost pohledu i na veřejný sektor obecně byl proveden výzkum zaměřující se na srovnání metody zjišťování plných nákladů v soukromém sektoru a veřejném sektoru obecně, který byl vyhodnocen matematicko-statistickými metodami Pearsonův Chi-kvadrát test a logistické regrese, kdy byla data vyhodnocována na hladině významnosti 5 %. Výzkum ověřil v literární rešerši uvedené, tj. že ačkoli si organizace uvědomovaly přínosy moderní kalkulačních metod, samy je příliš nevyužívaly, alespoň co se metody ABC týká, přičemž nebylo rozhodující, zda se jednalo o organizaci veřejného nebo soukromého sektoru.

Je zřejmé, že VVŠ se vždy budou snažit efektivně využívat své zdroje a mít co nejpřesnější informace o svém hospodaření, aby mohly činit správná strategická finanční rozhodnutí. Základním předpokladem pro strategická finanční rozhodnutí je tak znalost plných nákladů na jednotlivé aktivity, které hraje v procesu využívání nástrojů nákladového controllingu velmi důležitou roli. Teprve na základě znalosti plných nákladů je možné efektivně využívat nástroje nákladového controllingu, jako je rozpočtování, či některé vybrané nástroje finančního controllingu, jako je plánování a kontrola finančních plánů.

Současná situace na trhu nutí všechny organizace, a to včetně VVŠ, směřovat svou pozornost k propracovanosti nákladového a finančního controllingu, aby byla zajištěna, resp. vylepšena, její finanční stabilita.

Obecně lze říci, že jde o vybrané nástroje nákladového controllingu, jejichž aplikace však klade na organizaci mnoho požadavků a jejich zavedení je spojeno s bariérami, které vzhledem k rozsahu výzkumu již nebyly více analyzovány a poskytují prostor pro další výzkum.

V žádném případě by ale snahy o získání co nejpřesnějších informací neměly být zdrojem neúnosné ekonomické zátěže. Hlavním cílem provádění jakýchkoliv změn by tak vždy mělo být zejména zajištění finanční stability organizace a dosažení vytyčených plánů.

Jelikož VVŠ musí činit strategická finanční rozhodnutí, která mohou ovlivnit jejich finanční stabilitu na několik let dopředu a literatury, ze které by při procesu nákladového či finančního controllingu mohly vycházet není mnoho, neboť většina literárních zdrojů zabývajících se controllingem či nákladovým a finančním controllingem neřeší vícezdrojové financování, téma disertační práce „Využití vybraných nástrojů nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu ve veřejném sektoru se zaměřením na VVŠ“ se jeví jako velmi potřebné.

Dosažení hlavního cíle disertační práce je tak přínosem jak pro vědu, tak pro praxi, neboť výstupem je právě tolik potřebné identifikování jednoho z možných efektivních přístupů k řízení nákladů a následně k vybraným nástrojům nákladového a finančního controllingu v prostředí VVŠ, které může být současně využito některou z VVŠ, či až na úrovni MŠMT či EUA za účelem srovnání nákladovosti nepřímých nákladů jednotlivých VVŠ, i když existence bariér může být stále dostatečnou překážkou cokoli ve finančním řízení měnit, byť je již známo, že by to organizaci posunulo k efektivnějšímu finančnímu řízení.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

AKHAVAN, Sina, Lorryne WARD, Kevin J BOZIC, 2016. *Time-driven Activity-based Costing More Accurately Reflects Costs in Arthroplasty Surgery*. [online]. 2016 jan 2016, s. 8-15, ISSN 15281132. doi: 10.1007/s11999-015-4214-

ALTAWATI, N., O., M. T. N. KIM-SOON, A. R. AHMAD, A. R. ELMABROK, 2018. A Review of Traditional Cost System versus Activity Based Costing Approaches. *Advanced Science Letters*, [online]. 2018 24(6), s. 4688-4694(7). doi: <https://doi.org/10.1166/asl.2018.11682>

BAIRD, K. M., G. L. HARRISON, R. C. REEVE, 2004. Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors, *Management Accounting Research*, 15(4). [online]. 2004, s. 383–399. ISSN 1044-5005. doi: 10.1016/j.mar.2004.07.002

BASHAR, S. El-Khasawneh, 2008. Entrepreneurship Promotion at Educational Institutions: A Model Suitable for Emerging Econoies. In: *WSEAS TRANSACTIONS on BUSINESS and ECONOMICS*. Issue 2, Volume 5, s. 27 – 35. ISSN 1109-9526.

BERRY, 2014. Starting with ABC and finishing with XYZ: what financial reporting model best fits a faculty and why? Routledge. *Journal of Higher Education Policy and Management*. Volume 36, Issue 3, May 2014, Pages 305-314. ISSN: 1360080X. DOI: 10.1080/01587919.2014.899048

BOUKAL, Petr a Hana VÁVROVÁ, 2007. *Ekonomika a financování neziskových organizací*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-1293-8.

CRETU, C. M., GHEONEA, V. TALAGHIR, L. G. MANOLACHE, G. M. ICONOMESCU, T. M., 2010. Budget – performance tool in public sector. In *Proceedings of the 5th WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation (Volume I), Timisoara, Romania, 24-26 October 2010* (s.360-368).

DRYJOVA, MV, 2015. Cost Allocation in Economic Activity in a Sample of Accounting Entities. 2015. *9th International Scientific Conference on INPROFORUM*. P. 245-249

ESCHENBACH, Rolf a kol. 2004. *Controlling*. 2. vydání. Praha: ASPI Publishing. ISBN 80-7357-035-1

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER, 2012. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, xiv. ISBN 978-80-7357-918-0.

EUA, 2008. *Financially sustainable universities, Towards full costing in European universities*. EUA. ISBN 97890788997085

EUA, 2011. *Financially Sustainable Universities II - European universities diversifying income streams*. EUA. ISBN 9789078997245

EUA, 2013. *Financially Sustainable Universities. Full Costin: Progress and Practice*. EUA. ISBN : 9789078997382 [online]. Dostupné z file:///C:/Users/vystupova/OneDrive%20-%20Univerzita%20Tomáše%20Bati%20ve%20Zlíně/Documents_LVP/3_S_Lenka/PHD/Disertace/Zdroj/EUA_financially%20sustainable%20universities%20full%20costing%20progress%20and%20practice.pdf

EUA, 2020. *County sheets Public Funding Observatory*. EUA. Únor, 2020. [online]. dostupné z file:///C:/Users/vystupova/OneDrive%20-%20Univerzita%20Tomáše%20Bati%20ve%20Zlíně/Documents_LVP/3_S_Lenka/PHD/Disertace/Zdroj/EUA_Public%20funding%20Observatory.pdf

FIBÍROVÁ Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha ASPI,a. s. ISBN 978-80-7357-299-0.

GERWIN, P., M., R. M. NORINSKI, R. J. TOLWANI, 2018. Using a Time-Driven Activity-Based Costing Model To Determine the Actual Cost of Services Provided by a Transgenic Core. *Journal of the American Association for Laboratory Animal Science*. 57(2), s. 157-160.

GLOGAR, A., 2001. Metodický manuál pro vypracování bakalářské a diplomové práce. Zlín: FaME UTB, 2001. ISBN 80-7318-011-1.

HAMERNÍKOVÁ, Bojka, 2000. *Financování ve veřejném a neziskovém nestátním sektoru*. Praha: Eurolex Bohemia. ISBN 80-902752-3-0.

HAMMER, J., 2011. Activity Based Costing jako cesta k zefektivnění veřejných financí. *Český finanční a účetní časopis*, 6(4), s. 119-130.

HAVLÍČEK, Karel, 2014. *Small business:management & controlling*. Universitat Ukrajina. ISBN 978-9663884943.

HOOZÉE, S., S. A. HANSEN, 2018. comparison of activity-based costing and time-driven activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research* 30(1), [online]. 2018, s. 143–167. doi: 10.2308/jmar-51686

HUNT, J., M., D. A. TANBERG, T. J. PARK, 2019. Presidential Compensation and Institutional Revenues: Testing the Return on Investment for Public University Presidents. *The Review of Higher Education*, 42(2), [online]. 2019, s. 619-640. doi: 10.1353/rhe.2019.0009.

JAAFAR Hartini, Jessnor Elmy Mat JIZAT, Rosmini ISMAIL, Rohaila YUSOF, 2017. The Internationalization of Higher Education: An Estimation of Cost Using

Activity Based Costing Method. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. 2017. DOI: 10.6007/IJARBSS/v7-i7/3137 ISSN: 2222-6990

KERZNER, Harold, 2017. *Project management“ a systems approach to planning, scheduling, and controlling*. Hoboken : Wiley. ISBN: 978-1-119-16535-4

KHADEM, S. M., I. AHMADI, D. RAHMATI, A. YAVARI, 2016. Reviewing organizational problems with respect to the implementation of Activity-Based Costing in the police university. *Medwell Journals, International Business Management*. 2016. Volume 10, Issue 11, 2016, Pages 2109-2114. ISSN 1993-5250

KISSA, B., A. STAVROPOULOS, D. KARAGIORGOU, E. TSANAKTSIDOU, 2019. *Using time-driven activity-based costing to improve the managerial activities of academic libraries*. *Journal of Academic Librarianship*,), [online]. Volume 45, Issue 5, September 2019, [online]. Dostupné z DOI: 10.1016/j.acalib.2019.102055

KONEČNÝ, Miloš, 2007. *Controlling*. Akademické nakladatelství CERM, s. r. o. Brno. ISBN 978-80-214-3346-5.

KOZUBÍKOVÁ, Ludmila, Roman ZÁMEČNÍK, Lenka VÝSTUPOVÁ, 2020. The perception of human resource risks in the v4 countries. *Polish Journal of Management Studies*, 2020, ISSN 2081-7452.

KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-141-0.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví, teorie a praxe*. C.H. Beck, pro praxi; Praha. ISBN 80-7179-419-8.

LAU, Y.W., N. ALIMUN, 2014. Making the most of activity-based costing: Case of compensation management at a Korean Public University. *Pertanika Journal of Social Science and Humanities*. Volume 22, Issue December, 1 December 2014, Pages 163-174. ISSN: 01287702.

LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví - kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-7169-985-3.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4133-8.

LESTARI, Dwi Indah, Rika MARDIANI, 2018. Activity Based Costing to Determine Tuition Fee in University: A case study. *Proceedings of the 1st International Conference on Economics, Business, Entrepreneurship, and*

Finance (ICEBEF 2018). [online]. Dostupné z DOI <https://doi.org/10.2991/icebef-18.2019.82> ISBN 978-94-6252-723-2

LOWRY, R., C., 2001. The effects of state political interests and campus outputs on public university revenues. *Economics of Education Review*, 20(2), [online]. 2001, s. 105-119. [online]. Dostupné z doi: 10.1016/S0272-7757(99)00069-2.

LUTILSKY, I. D., M. DRAGIJA. 2012. Activity based costing as a means to full costing – possibilities and constraints for European universities. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*, 17(1), s. 33-57.

MANN, Rudolf a Elmar MAYER, 1992. *Controlling - metoda úspěšného podnikání*. Vyd. 1. Praha: Průmysl a obchod. ISBN 8085603209.

MATYÁŠ, Ondřej a Jakub STRÁNSKÝ, 2010. *Controlling nevládních neziskových organizací*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-1726-1.

MIKOVCOVÁ, Hana, 2007. *Controlling v praxi*. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o.. ISBN 978-80-7380-049-9.

MITCHELL, Mike, 2009. Activity-based costing in UK universities. *Public Money & Management*. [online]. 2009, 51-57. Dostupné z Doi 10.1080/09540969609387909

MOLNÁR, Zdeněk, 2012. *Úvod do základů vědecké práce*. [online]. [cit.2012-08-25]. Dostupné z: http://web.fame.utb.cz/cs/docs/Z_klady_v_deck_pr_ce.doc

MORTAJI, Seyed Taha Hossein, Morteza BAGHERPOUR a Mohammad Mahdavi MAZDEH, 2013. Fuzzy Time-Driven Activity-Based Costing. *Engineering Management Journal*. 2013. 25:3, 63-73. [online]. Dostupné z DOI: 10.1080/10429247.2013.11431983

OCHRANA, František, 2007. *Manažerské metody ve veřejném sektoru: teorie, praxe a metodika uplatnění*. 2., upr. a rozš. vyd. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-86929-23-1

OTRUSINOVÁ, Milana, 2008. *Controlling ve veřejné správě*. Zlín, 2008. Disertační práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně Fakulta managementu a ekonomiky, Ústav informatiky a statistiky Školitel prof. Ing. Miroslav Nejezchleba, CSc. s. 63, 147. Dostupné z: <https://digilib.k.utb.cz/handle/10563/7629>

PARK, Yonpae, Sungwoo JUNG, Yousef JAHMANI, 2019. *Time-driven activity-based costin systems for marketing decisions*. *Studies in Business and Economics* no 14/(1)/2019. [online]. 2019, s. 191-207. Dostupné z doi 10.2478/sbe-2019-0015

- PARSON, L., M., REITENGA, A., L., 2014. College and University President Pay and Future Performance. *Accounting Horizons*, 28(1), [online]. 2014, s. 125-142. Dostupné z doi: 10.2308/acch-50660
- PATHAK, S. D. SNYDER, T. KROSHUS, A. KESWANI, P. JAYAKUMAR, K. SPOSITO, K. KOENIG, D. JEVSEVAR, K. BOZIC, C. MOUCHA, 2019. *What Are the Uses and Limitations of Time-driven Activity-based Costing in Total Joint Replacement*. [online]. SEP 2019, Poč. stran 477. Vydání 9, s. 2071-2081 Dostupné z DOI: 10.1097/CORR.0000000000000765
- PAVELKA, F., P. KLÍMEK, 2000. *Aplikovaná statistika*. 1. vyd., Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta managementu a ekonomiky ve Zlíně. ISBN 80-214-1545-2.
- POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2974-9.
- POPESKO, Boris, 2011. *Application of ABC Method in Hospital Management*. In: Recent Researches in Economics and Management Transformation. Proceedings of the 6th IASME/WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation (EMT'11), 17-19. listopadu 2011. Francie, WSEAS Press. ISBN 978-1-61804-053-4.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-57735.
- RIBADENEIRA, C., L. TUAPANTE, L. SIGUENZA-GUZMAN, F. AYABACA, A. TELLO, A., P. VANEGAS, 2019. *A process collection methodology towards TDABC costing optimization of IT services: A case study in an ecuadorian university*. [online]. 2019 May 2019, s. 541-552
- SÁNCHEZ, Rosario del Río, Vanessa Rodríguez CORNEJO, Teresa García VALDERRAMA, Jaime Sánchez ORTIZ, 2019. Design of the activities map with the ABC cost model for the university departments. *Cuadernos de Gestión*, 2019. Vol 19, Iss 2, Pp 159-184. ISSN 1131-6837 doi 10.5295/cdg.170824vr dostupné z <https://doaj.org/article/ad0aefec20b14e5ea271c945302ee895>
- SATANOVA, A, M. POTKANY, Controlling - Modern tool of company control. *EKONOMICKY CASOPIS*; p. 148-165; SLOVAK ACADEMIC PRESS LTD; ISSN: 0013-3035
- SEDLÁČEK, Jaroslav, 1996. *Základy manažerského účetnictví*. Brno, Masarykova univerzita ekonomicko-správní fakulta. ISBN 80-210-1312-5.
- SEDLÁČEK, Jaroslav, 1999. *Účetní data v rukou manažera Finanční analýza v řízení firmy*, Computer Press Brno. ISBN 80-7226-140-1

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2001. *Účetní data v rukou manažera – finanční analýzy v řízení firmy*. Praha: Computer Press. ISBN 80-7226-562-8.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2005. *Účetnictví pro manažery*. Praha: Grada publishing. ISBN 80-247-1195-8.

SEDGLEY, Dawn, F. Christopher JACKIW, 2001. *The 123s of ABC in SAP: using SAP R/3 to support activity-based costing*. New York: John Wiley & Sons, 2001, 393 s. ISBN 0-471-39700-8

SEKERKA, Bohuslav, 1999. *Matematické a statistické metody v controllingu: výkladová encyklopedie matematických a statistických hodnot*. Praha: Profess Consulting. ISBN 8087259009x.

SIMMONDS, J.C., R.J. Hollis, R.K. TAMBERINO, M.A. VECCHIOTTI, A. R. SCOTT, 2019. Comparing the real and perceived cost of adenotonsillectomy using time-driven activity-based costing. *Laryngoscope*. 2019. Volume 129, Issue 6, June 2019, Pages 1347-1353. ISSN: 0023852X. [online]. Dostupné z DOI: 10.1002/lary.27648

SLAVICI Titus, Dumitru MNERIE, Liviu HERMANN a Gheorghe Catalin CRISAN, 2011. Using cost-benefit analysis in project assessment. In: *Recent Researches in Sociology, Financing, Enviroment and Healf Sciences. 5th WSEAS International Conference on Management, Marketign and Finances (MMF'11)*. Spain, WSEAS Press, s. 200-204. ISBN 978-960-474-287-5.

STEJSKALOVÁ, Irena a kolektiv, 2006. *Využití účetnictví v řízení neziskových organizací se zvláštním řetelem na tvorbu a využití rozpočtu v řízení*, ASPI Praha. ISBN 80-7357-187-0.

STOUTHUYSEN, Kristof , Michael SWIGGERS, Anne-Mie Reheul Filip ROODHOOFT, 2013. Time-driven activity-based costing for a library acquisition process: A case study in a Belgian University. *Library Collections, Acquisitions, & Technical Services*. 2013 pages 83-91. <https://doi.org/10.1080/14649055.2010.10766264>

STOUTHUYSEN, Kristof, Kevin SCHIERHOUT, Filip ROODHOOFT a Evelien REUSEN, 2014. Time-driven activity-based costing for *public services*. *Public Money & Management*. [online]. 2014. p. 289-296 <https://doi.org/10.1080/09540962.2014.920202>

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-087-2.

ŠOLJAKOVA, Libuše, 2018. STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING - THE LACK OF SUCCESS. *Strategic modeling in management, economy and society* (2018) Book Series: Schriftenreihe Informatik Volume: 47 Pages: 425-431

- TANDBERG, D., 2010. Interest groups and governmental institution: The politics of state funding of public higher education. *Educational Policy*, 24(5), s. 735-778.
- TODOROVIČ, Dudič, 2017. *Contribution of controlling to business efficiency* Industry / Industrija. [online]. 2017, Vol. 45 Issue 1, p25-44. 20p
- TUCCILLO, Danilo, Francesco AGLIATA, 2018. The ABC as Tool for Decision Making in Public Administrations. [online]. 2018. *Open Journal of Accounting* , 7, 125-138. Dostupné z <https://doi.org/10.4236/ojacct.2018.72009>
- VALACH, Josef a kolektiv, 1997. *Finanční řízení podniku*. Ekonpress. ISBN 80-901991-6-X.
- VALDIVIESO-DONOSO, R Ayabaca, F., L. SIGUENZA-GUZMAN, 2020. *Costing model based on time invested by activity for technological services in higher education institutions: A case study*. Volume 2020, Issue E25, January 2020, Pages 308-321, ISSN: 16469895
- VENABLES, W. N. a B. D. RIPLEY, 2010. *Modern applied statistics with S*. New York: Springer.
- VOLLMUTH, Hilmar J. 2002. *Controlling nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting. ISBN 80-85235-54-4.
- VOLLMUTH, Hilmar J, 2004. *Nástroje controllingu od A do Z: [přehledné a srozumitelné metody v řízení podniku]*. 2. české vyd. Praha: Profess Consulting. ISBN 80-7259-032-4.
- VOLLMUTH, Hilmar J. 2004. *Nástroje controllingu od A do Z*. Profess Consulting s. r. o. ISBN 80-7259-029-4.
- VOSOBA, Pavel, 2008. *Dokonalá manažerská selhání, Neobyčejná řešení obyčejných problémů*. Grada Publishing, a. s., ISBN 978-802-247-2461-4.
- VÝSTUPOVÁ, Lenka, 2012. Výzkum v oblasti alokace nákladů na jednotlivé aktivity a zdroje na vysokých školách. In: *In: Sborník příspěvků V. Mezinárodní vědecké konference doktorandů a mladých vědeckých pracovníků* Karviná, 9. listopadu 2012. Karviná. ISBN 978-80-7248-800-1.
- VÝSTUPOVÁ, Lenka a Roman ZÁMEČNÍK, 2012. Usage of Full Cost Method in Higher Education Institutions in the Czech Republic. In: *Business and Economics Series. Advances in Finance and Accounting. 1st WSEAS International Conference on Finance, Accounting and Auditing*. WSEAS Press, s. 170 – 175. ISBN 978-1-61804-124-1.
- VÝSTUPOVÁ Lenka, Roman ZÁMEČNÍK a Ludmila KOZUBÍKOVÁ, 2020. The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector. *Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D. Faculty of Economics and Administration*, 2020, ISSN 1211-555X.

WAGNER, Jaroslav, 2010. *Metoda full cost – výzva pro české vysoké školy? Český finanční a účetní časopis*. [online]. 2010 roč. 5, č. 4., s. 81-89 Dostupné z <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2010/04/08.pdf>

ZÁMEČNÍK, R. a L., VÝSTUPOVÁ, 2014. Consequences of changes in public universities funding on applied financial management tools. *2ND WORLD CONFERENCE ON BUSINESS, ECONOMICS AND MANAGEMENT* Book Series: *Procedia Social and Behavioral Sciences*. [online]. 2014, 109, s. 845-850. doi: 10.1016/j.sbspro.2013.12.552

ZIELKE Christian, 2006. *Nejčastější chyby manažerů a jak se jim vyhnout*. Grada Publishing, a. s.. ISBN 80-247-1815-4.

ZIMMERMAN, Jerold L., 2017. *Accounting for decision making and control*. New York_Mc Gray-Hill Education. ISBN 978-1259255007.

ŽIŽLAVSKÝ, O., 2014. *CONTROLLING*; Akademické nakladatelství cern, Brno, s. r. o. ISBN 978-80-214-4857-5.

Schéma přerozdělení nákladů dle metodiky TRAC na Univerzity Coolege London (interní materiál UCL, 2011)

Internetové zdroje:

CZSO: Český statistický úřad [online]. [cit. 2012-12-01]. Dostupné z [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/tabulkova_priloha_vysokoskolsky_vyzkum_a_vyvoj/\\$File/studie_tabulky.xls#'T50!A1](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/tabulkova_priloha_vysokoskolsky_vyzkum_a_vyvoj/$File/studie_tabulky.xls#'T50!A1)

Komora auditorů české republiky. Příručka k ověřování dotací [online]. [cit.2020-04-20]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4423/prirucka-aktualizace-final.pdf>

MEDERLY, Peter, 2012. *Kalkulácia úplných nákladov – módny trend alebo nevyhnutnosť?*. [online]. [cit.2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.portalvs.sk/files/files/sofia/03.pdf>

MEDERLY, Peter, 2012. *Koľko stojí študent alebo je možné kalkulovať náklady v prostredí vysokých škôl?*. [online]. [cit.2012-12-01]. Dostupné z: http://www.fmph.uniba.sk/fileadmin/user_upload/editors/fakulta/pracoviska/vc/mederly/Prednaska_2012/System_pre_kalkulaci_u_nakladov_VS_UNIKAN.ppt#256,1,Koľko_sto_ji_s_tudent_alebo_je_mo_zne_kalkulovat_naklady_v_prostredi_vysokych_skol

Ministerstvo školství, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky. [online]. [cit.2020-02-11]. Dostupné z: <https://www.minedu.sk/data/att/11705.pdf>

MOLNÁR, Zdeněk. *Úvod do základů vědecké práce*. [online]. [cit.2012-08-25]. Dostupné z: http://web.fame.utb.cz/cs/docs/Z_klady_v_deck_pr_ce.doc

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2020-02-01]. Dostupné z <http://www.msmt.cz/vzdelavani/vysoke-skolstvi/prehled-vysokych-skol-v-cr-3>

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2012-10-01]. Dostupné z <http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/priloha-c-10-fullcost-metodika>

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2012-10-15]. Dostupné z <http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/souhrnny-seznam-prijemcu-financni-pomoci>

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2020-01-15]. Dostupné z <http://sdv.msmt.cz/vzdelavani/vysoke-skolstvi/vyrocnizpravyo-cinnosti-vysokych-skol>

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2020-01-15]. Dostupné z <http://sdv.msmt.cz/vzdelavani/vysoke-skolstvi/vyrocnizpravyo-hospodareni>

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2020-01-10]. Dostupné z [file:///C:/Users/vystupova/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Zákon%20o%20vysokých%20školech%20a%20školech%20-%20plná%20znění%20k%2031.1.2019%20-%20pracovní%20verze%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/vystupova/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Zákon%20o%20vysokých%20školech%20a%20školech%20-%20plná%20znění%20k%2031.1.2019%20-%20pracovní%20verze%20(2).pdf)

MUNI: Masarykova univerzita [online]. [2012-10-10]. Dostupné z <http://www.online.muni.cz/udalosti/1483-full-cost-jako-reseni-financni-udrzitelnosti-univerzity>

PREŠOVSKÁ UNIVERZITA V PREŠOVĚ. Projekt KEGA 007PU-4/2011. Financovanie a controlling vysokých škol. [online]. [cit.2012-12-01]. Dostupné z: <http://projekty.kfau.sk/2012/04/04/prednaska-financovanie-a-controlling-vysokych-skol/>

SKR: Slovenská rektorská konferencia. [online]. [cit.2012-12-10]. Dostupné z: <https://www.srk.sk/sk/podujatia/konferencie-a-seminare/112-pracovne-stretnutie-projektu-rozvoja-finanneho-riadenia-a-vykazovania-verejnych-vysokych-kol>

Smlouva o řešení části grantového projektu a poskytnutí části účelových prostředků ze státního rozpočtu ČR na jeho podporu [online]. [cit.2020-01-10]. Dostupné z: [file:///C:/Users/vystupova/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/139_2018%20pro%20zverejneni%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/vystupova/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/139_2018%20pro%20zverejneni%20(1).pdf)

Řízení vysokých škol. [online]. [cit.2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.rizenivs.cz/vzdelavaci-program>

TAČR: Technologická agentura České republiky [online]. [cit.2020-01-10]. Dostupné z: https://www.tacr.cz/wp-content/uploads/documents/2019/09/09/1568028292_prirucka_pro_uchazece_ET_A.pdf

Konference

Konference ALEVIA s. r. o. 7. 6. 2012 Problematické otázky v oblasti Výzkumu, vývoje a inovací

Konference MŠMT a TC AV ČR 30.3. 2009 Budoucnost „Full Cost modelu“ ve výzkumu v ČR [online]. [cit.2020-04-18]. Dostupné z: <https://www.tc.cz/cs/akce/budoucnost-full-cost-modelu-ve-vyzkumu-v-cr>

<https://www.czelo.cz/cs/archiv-novinek/konference-budoucnost-full-cost-modelu-ve-vyzkumu-v-cr>

Konference MŠMT 7.11.2011 Financování PO4 VaVPI,

Konference TC AV ČR Konference: Full cost: výzva nebo hrozba 11.10. 2012 [online]. [cit.2020-04-18]. Dostupné z: http://conference.muni.cz/media/178161/konference_full_cost_zavery_fin.pdf

PUBLIKAČNÍ AKTIVITY AUTORA

VÝSTUPOVÁ Lenka a Roman ZÁMEČNÍK. Usage of Full Cost Method in Higher Education Institutions in the Czech Republic. In *Advances in Finance and Accounting*. Praha : WSEAS Press, 2012, s. 170-175. ISSN 2227-460X. ISBN 978-1-61804-124-1. AE - Řízení, správa a administrativa

VÝSTUPOVÁ Lenka. Výzkum v oblasti alokace nákladů na jednotlivé aktivity a zdroje na vysokých školách.. In *Sborník příspěvků V. mezinárodní vědecké konference doktorandů a mladých vědeckých pracovníků*. Karviná : Slezská univerzita v Opavě, 2012, s. 666-675. ISBN 978-80-7248-800-1. AE - Řízení, správa a administrativa

ZÁMEČNÍK Roman a Lenka VÝSTUPOVÁ. Consequences of changes in public universities funding on applied financial management tools. *2ND WORLD CONFERENCE ON BUSINESS, ECONOMICS AND MANAGEMENT* Book Series: *Procedia Social and Behavioral Sciences*. [online]. 2014, 109, s. 845-850. doi: 10.1016/j.sbspro.2013.12.552. ISSN 1877-0428. AE - Řízení, správa a administrativa. (WoS,D)

ZÁMEČNÍK Roman a Lenka VÝSTUPOVÁ. Research on performance measurement under conditions of Czech enterprises. In *Proceedings of the International Conference Accounting and Management Information Systems*. Bucharest : The Bucharest Academy of Economic Studies, 2012, s. 1353-1367. ISSN 2247-6245. AE - Řízení, správa a administrativa. (WoS,D)

VÝSTUPOVÁ Lenka (70 %), Roman ZÁMEČNÍK a Ludmila KOZUBÍKOVÁ. The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector. *Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D. Faculty of Economics and Administration*, 2020, ISSN 1211-555X. (Jsc, Q3)

KOZUBÍKOVÁ, Ludmila, Roman ZÁMEČNÍK, Lenka VÝSTUPOVÁ (30%). The perception of human resource risks in the v4 countries. *Polish Journal of Management Studies*, 2020, ISSN 2081-7452. (Jsc, Q2).

ODBORNÝ ŽIVOTOPIS AUTORA

Osobní údaje

Jméno a příjmení	Ing. Lenka Výstupová
Adresa	Zlechov 585, 687 10
Datum narození	13. 10. 1978, Uherské Hradiště
Státní příslušnost	ČR
Národnost	česká

Vzdělání

2010 - doposud	Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky-obor Hospodářská politika a správa-Doktorské studium
2000 – 2002	Vysoká škola Báňská – Technická univerzita – Ekonomická fakulta-obor finance-magisterské studium
1997 – 2000	Vysoká škola Báňská – Technická univerzita – Ekonomická fakulta-všeobecné studium
1994 - 1997	SŠ Obchodní akademie Uherské Hradiště

Zkoušky

2002	státní závěrečná zkouška s vyznamenáním (téma diplomové práce – Návrh dlouhodobého finančního plánu vybraného výrobního podniku)
1997	maturita s vyznamenáním

Praxe

2016-doposud	Tajemník, Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky
2003 – 2016	Finanční analytik, rozpočtář – Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
2002, 5 měsíců	účetní firma 5M, s. r. o., Boršice u Buchlovic
2001, 6 měsíců	účetní + zavádění IS Navision, OMP (OMP-CZ), Zlín
1997, 4 měsíce	účetní firma Koba s. r. o., Zlín

PŘÍLOHA I: Aktuální přehled vědeckých studií zabývajících se danou problematikou

Autor	Zaměření	Oblast zaměření	Vztah k tématu disertační práce
Kristof Stouthuysen, Michael Swiggers, Anne-Mie Reheul Filip Roodhooft (2013)	Případová studie implementace metodiky plných nákladů založená na metodě TD ABC univerzity v Belgii.	VŠ	Neřeší komplexně celou VŠ, ale jen náklady na aplikaci TD ABC pro knihovnu VŠ. Nezabývá se požadavky poskytovatelů zdrojů financování a vlivu na hospodářský výsledek VŠ.
Berry (2014)	Výzkum se zabývá překážkami, které neumožnili implementovat metodu ABC na univerzitě v Austrálii.	VŠ mimo Evropu	Bariéry související s možností využití ABC byly natolik silné, že byl zvolen speciálně navržený model.
Lau, Y.W., Alimun, N. (2014)	Článek je zaměřen na aplikaci metodiky ABC na VVŠ, za účelem srovnání nákladů na akademické pracovníky při částečném a plném úvazku.	VŠ mimo Evropu	Neřeší komplexně celou VŠ. Nezabývá se požadavky poskytovatelů zdrojů financování a vlivu na hospodářský výsledek VŠ.
Kristof Stouthuysen, Kevin Schierhout, Filip Roodhooft, Evelien Reusen (2014)	Za účelem vypořádání se s tlakem na snižování nákladů na provoz dvou veřejných bazénů v Belgii autoři představují pilotní projekt založený na TD ABC.	Veřejné služby	Nezabývá se požadavky poskytovatelů zdrojů financování.
Alizadeh-Navaei, R. Hedayatizadeh-	Vyzdvihuje důležitost ABC jako nejdůležitější metodu	VŠ	Publikace již ve svém abstraktu upozorňuje na důležitost

Omran, A., Siavashmoradi, Godazandeh, G., Panbehchi, M. Geraili, B., Fallahpour, S., Eshaghi, H. (2015)	pro přiřazení nákladů ve zdravotnictví a upozorňuje na potřebu řízení zdrojů, ke které je zapotřebí správné finanční informace		implementace metodiky plných nákladů ve veřejném sektoru.
Khadem, S.M., Ahmadi, I., Rahmati, D., Yavari, (2016)	Výzkum se zabývá překážkami zavádění ABC na policejní VŠ.	VŠ	Nezabývá se požadavky poskytovatelů zdrojů financování a vlivu na hospodářský výsledek VŠ.
Hartini Jaafar, Jessnor Elmy Mat Jizat, Rosmini Ismail, Rohaila Yusof (2017)	Podstatou studie bylo zjistit disproporci mezi náklady na mezinárodního studenta a vybíranými poplatky. Studie by měla být nápomocna vedení univerzity při plánování řízení nákladů na tvorby struktury poplatků za studium.	VŠ mimo Evropu	Neřeší komplexně přístup k nákladům VŠ, ale jen náklady na zahraniční studenty a nezabývá se požadavky poskytovatelů zdrojů financování.
Dwi Indah Lestari, Rika Mardiani (2018)	Vychází z pojetí, že konkurenceschopnost nutí VVŠ zvyšovat kvalitu, služby a vybavení. V důsledku toho potřebují VŠ i více prostředků na zlepšení kvality. Uvádí, že soukromé VŠ jsou závislé na školném, proto potřebují znát kalkulaci plných nákladů postavenou na výpočtu ABC.	Soukromé VŠ, mimo Evropu	Zabývá se výhradně poplatky za studium, neřeší podmínky čerpání veřejných zdrojů.

	Výsledkem je zjištění, že ABC může poskytnou přesné alokace nákladů pro stanovení školného až na studenta.		
Danilo Tuccillo, Francesco Agliata (2018)	Pracuje s pojetím, že tradiční metody považovaly za nejvýznamnější náklady na materiál a služby. Režijní náklady tvořily pouze malé procento celkových nákladů. V případě služeb a vědomí, že zdroje jsou stále vzácnější je snaha využívat tyto zdroje efektivním způsobem. Použití metody ABC umožňuje přiřadit náklady službám.	Veřejné služby	Neřešení vícezdrojové financování ani různé požadavky poskytovatelů.
Rosario del Río Sánchez, Vanessa Rodríguez Cornejo, Teresa García Valderrama, Jaime Sánchez Or (2019)	Upozorňuje na přínosy a potřebu implementace metodiky plných nákladů na španělských univerzitách, současně, ale dodává, že stále chybí k implementaci metodiky plných nákladů institucionální i politická podpora. Řeší přístup k alokaci nákladů založený na využití metody ABC pro konkrétní španělskou univerzitu.	VŠ	Publikace již ve svém abstraktu zdůrazňuje aktuálnost potřeby implementace metodiky plných nákladů, přičemž současně upozorňuje na chybějící podporu implementace metodiky.
Kissa, B, A. Stavropoloulos,	Případová studie implementace metodiky plných	VŠ	Zabývá se výhradně náklady knihovnu, neřeší podmínky

D. Karagiorgou, E. Tsanaksidou (2019)	nákladů pro knihovnu University of Macedonia v Řecku		čerpání veřejných zdrojů.
Simmonds, J.C.Hollis, R.J., Tamberino, R.K., Vecchiotti, M.A., Scott, A.R. (2019)	Upozorňuje na skutečnost, že použití metody ABC přináší přiřazení nákladů aktivitě, se kterou skutečně souvisí a nezatěžuje nadměrnými náklady, které by byly přiřazeny při využití tradiční metodami. Výzkum se zaměřuje na oblast zdravotnictví.	Veřejné služby	Nezohledňuje vícezdrojové financování.

PŘÍLOHA II: Dotazník související s projektem RVO

Hospodaří vaše účetní jednotka s veřejnými zdroji financování (s dotacemi/příspěvky ze státního rozpočtu)?

ano

Ne

Pokud znáte metodu ABC (Activity Based Costing) používáte tuto metodu v rámci finančního řízení?

Neznám ABC.

Znám ABC, nevyužívám ji.

Znám ABC, využívám ji.

Pokud se zabýváte řízením finančních zdrojů, probíhá řízení odděleně za jednotlivé aktivity (produkty/výstupy/služby a, b, c ... atd.)?

Nezabýváme se řízením finančních zdrojů.

Zabýváme se řízením finančních zdrojů, řízení probíhá odděleně za jednotlivé aktivity.

Zabýváme se řízením finančních zdrojů, řízení neprobíhá odděleně za jednotlivé aktivity.

Zjišťujete plné náklady související s jednotlivými aktivitami resp. produkty/výkony/výstupy (zahrnujete do nákladů na jednotlivé aktivity i náklady na řízení firmy)?

ano

Ne

Účtujete náklady odděleně tak, aby bylo možné kdykoliv zjistit plné náklady na danou aktivitu?

ano

Ne

Zpracováváte analýzy finančních ukazatelů pro svá strategická rozhodnutí?

ano

Ne

Využíváte ve finančním řízení kalkulace na úrovni plných nákladů?

ano

Ne

Zabýváte se řízením finančních zdrojů (platební schopnost, likvidita)?

ano

Ne

Pokud se zabýváte řízením nákladů, výnosů a zisku, probíhá řízení odděleně za jednotlivé aktivity (produkty/výstupy/služby a, b, c ... atd.)? (Tzn. přiřazujete/evidujete náklady, výnosy a zisk odděleně pro každou jednotlivou aktivitu?)

Řízením nákladů, výnosů a zisku se zabýváme, řízení probíhá sumárně za všechny aktivity organizační jednotky (tj. za celou firmu kumulovaně).

Řízením nákladů, výnosů a zisku se zabýváme a řízení probíhá odděleně za jednotlivé aktivity.

Řízením nákladů, výnosů a zisku se nezabýváme.

Zpracováváte analýzy finančních ukazatelů pro zhodnocení hospodaření vaší účetní jednotky?

ano

Ne

Vyčísľujete plné náklady?

ano, z vlastního rozhodnutí

ne

ano, podle požadavku externího subjektu

Upřesněte případnou kladnou odpověď na předešlou otázku (důvod potřeby při vlastním rozhodnutí nebo jaký externí subjekt to požaduje).

pro vedení společnosti

V případě, že hospodaříte s dotačními/veřejnými zdroji, zjišťujete plné náklady jen na aktivity financované z dotačních/veřejných zdrojů nebo na všechny Vaše aktivity (produkty/zdroje)?

Jen na aktivity financované z dotačních/veřejných zdrojů.

Nehospodaříme s dotačními/veřejnými zdroji.

Na všechny aktivity organizační jednotky.

Využíváte manažerské účetnictví – přeúčtováváte náklady, využíváte vnitropodnikové účetnictví k přeúčtování režijních nákladů mezi aktivitami/produkty – tzn. jsou součástí konkrétního výkonu mimo jiné i fixní náklady na vedení firmy jako příklad lze uvést náklady na energie, telefony,

pronájmy prostor, cestovní a osobní náklady ředitele firmy, osobní náklady asistentek ředitele a obchodních zástupců aj., dále provoz služebního auta apod.?

ne

Ano

Potřebujete znát plné náklady na jednotlivé aktivity, abyste mohli použít nástroje finančního řízení?

ne

Ano

Potřebujete znát plné náklady na jednotlivé aktivity, abyste mohli dělat strategická finanční rozhodnutí?

ne

Ano

Řešíte, jak ovlivní jednotlivá aktivita/produkt plné náklady firmy?

ne

Ano

Přiřazujete k dané aktivitě veškeré související náklady?

ano

Ne

Při stanovení ceny produktu vycházíte z:

výše nákladů

tržní ceny

výše nákladů a zisku

Domníváte se, že vlivem externích okolností měníte v posledních letech způsob finančního řízení?

ne

ano

Dotazníkové šetření pro výzkum alokace nákladů na VVŠ, ve veřejném a soukromém sektoru

***Povinné pole**

1. Vaše účetní jednotka (firma/VŠ atd..) je z pohledu počtu zaměstnanců: *

mikropodnik (méně než 10 zaměstnanců)

malý podnik (méně než 50 zaměstnanců)

střední podnik (méně než 250 zaměstnanců)

velký podnik (nad 250 zaměstnanců)

2. Vyberte oblast působení Vaší účetní jednotky z hlediska povahy výstupů (vyberte prosím oblasti, kde realizujete relativně největší objem tržeb): *

Lze označit více odpovědí

stavební průmysl

strojírenský průmysl

textilní průmysl

potravinářský průmysl

chemický průmysl

elektrotechnický průmysl

dřevozpracující průmysl

služby - obchod

služby - finanční

služby - vzdělávání

služby - zdravotnictví

služby - doprava

služby - výzkum a vývoj

služby - účetní, daňové poradenství

služby - právní

služby - ubytovací

služby - restaurační

služby - umělecké

3. Vedete plné náklady včetně nákladů na řízení firmy (management, výzkum a vývoj, marketing, apod.) na jednotlivé produkty či služby? *

účtujeme

zjišťujeme z podkladů účetnictví, ale bez vazby do účetnictví (např. propočty v Excelu)

neúčtujeme a nezjišťujeme

Jiné:

4. Využíváte manažerské (vnitropodnikové) účetnictví k přeúčtování režijních nákladů na vedení firmy mezi výstupy (tzn. jsou náklady na vedení firmy – výzkum a vývoj, marketing, telefony, cestovné a osobní náklady managementu aj. součástí nákladů konkrétního výstupu?) *

ano

ne

5. Jakou metodou přiřazujete náklady na řízení firmy na jednotlivé výstupy? *
využitím rozvrhové základny (m², km, hodiny, oormohodiny, přímé mzdy, přímý materiál...) s cílem zohlednit příčinnou souvislost s výstupy

bez ohledu na příčinný vztah s výstupy (např. paušálem, pevně určená %tní přírážka...)

6. Využíváte v rámci svých strategických finančních rozhodnutí znalost celkových nákladů jednotlivých výstupů? *

ano

ne

7. Co Vás nutí znát plné náklady jednotlivých výstupů? *

vlastní rozhodnutí, potřeba

požadavek externího subjektu

8. Domníváte se, že vlivem externích okolností (nároky poskytovatelů dotací, finanční úřad, kontrola...) měníte v posledních letech způsob finančního řízení? *

ano

ne

9. Identifikační číslo (IČ) účetní jednotky *

Účast ve výzkumu je anonymní. Na každý výzkum odpovídají stovky respondentů a data z výzkumu jsou zpracovávány hromadně. Vaše odpovědi z dotazníku jsou striktně odděleny od IČ firmy potřebného k zamezení duplicit.

Vaše odpověď

10. Jste veřejná vysoká škola (VVŠ)? *

ano

ne

Pokračování pro VVŠ

Uveďte prosím název Vaší fakulty: *

např. Fakulta managementu a ekonomiky

Vaše odpověď

11. Uveďte prosím Vaši rozvrhovou základnu pro rozúčtování režijních nákladů: *

Procento z mezd/ON

Procento z výnosů

Procento z přímých nákladů

Hodinová sazba pracovníka/stroje

Jiné:

12. Za účelem zjištění výše režijních nákladů zohledňujete na jaký zdroj byl daný režijní náklad naúčtován? *

ano

ne

13. Využíváte stejný algoritmus pro výpočet režijních nákladů do všech zdrojů? *

ano

ne

14. Proč vám nevyhovuje Vám stávající algoritmus výpočtu režíí? *

Obtížně zjistitelné vstupy výpočtu

Obtížně zjistitelné vstupy výpočtu a složitý výpočet

Složitý výpočet

Složitý výpočet

Algoritmus vyhovuje, přesto je zájem změnit – jaký doplňte níže:

Jiné:

15. Chtěli byste změnit dosavadní algoritmus výpočtu režii *
ano

ne

ne

16. Je možné Vás kontaktovat za účelem předání či zjištění dalších informací k rozúčtování režijních nákladů? *
ano

ne

ne

PŘÍLOHA IV: Výroční zpráva MŠMT – tabulka č. 2

Tab. 2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty (1)			Celkem	
Příloha č.2 k vyhlášce č. 504/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů				
Jednotlivé položky se vykazují v tis. Kč (§4, odst.3)	účet / součet (2)	řádek (3)	hlavní činnost (4)	hospodářská/doplňková
			sl. 1	sl.2
A. Náklady				
I. Spotřebované nákupy a nakupované služby	ř.2 až 7	0001	8 578 165	1 559 654
1.Spotřeba materiálu, energie a ostatních neskladovaných dodávek	501,502,503	0002	3 706 551	707 170
2.Prodané zboží	504	0003	22 536	95 109
3.Opravy a udržování	511	0004	687 025	136 150
4.Náklady na cestovné	512	0005	835 225	38 546
5.Náklady na reprezentaci	513	0006	69 346	27 412
6.Ostatní služby	518	0007	3 257 482	555 267
II.Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	ř.9 až 11	0008	-162 830	-73 255
7.Změna stavu zásob vlastní činnosti	56	0009	-5 642	-16 670
8.Aktivace materiálu, zboží a vnitroorganizačních služeb	572	0010	-148 684	-22 936
9.Aktivace dlouhodobého majetku	574	0011	-8 504	-33 650
III.Osobní náklady	ř.13 až 17	0012	25 737 971	1 349 313
10.Mzdové náklady	521	0013	19 037 868	1 016 469
11.Zákonné sociální pojištění	524	0014	6 133 373	303 574
12.Ostatní sociální pojištění	525	0015	42 171	606
13.Zákonné sociální náklady	527	0016	358 671	28 055
14.Ostatní sociální náklady	528	0017	165 888	609
IV.Daně a poplatky	ř.19	0018	30 045	11 083
15.Daně a poplatky	53	0019	30 045	11 083
V.Ostatní náklady	ř.21 až 27	0020	7 481 596	319 304
16.Smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále	542	0021	109 852	29 858
17.Odpis nedobytné pohledávky	543	0022	1 580	4 803
18.Nákladové úroky	544	0023	5 576	1 714
19.Kursově ztráty	545	0024	123 434	10 797
20.Dary	546	0025	4 251	2 158
21.Manka a škody	548	0026	4 499	4 278
22.Jiné ostatní náklady	549	0027	7 232 403	265 696
VI.Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek	ř.29 až 33	0028	5 309 193	273 338
23.Odpisy dlouhodobého majetku	551	0029	5 281 121	194 525
24.Prodaný dlouhodobý majetek	552	0030	20 379	41 872
25.Prodané cenné papíry a podíly	553	0031	0	0
26.Prodaný materiál	554	0032	276	28 775
27.Tvorba a použití rezerv a opravných položek	556,558,559	0033	7 417	8 166
VII.Poskytnuté příspěvky celkem	ř.35	0034	62 564	331
28.Poskyt.členské příspěvky a příspěvky zúčt. mezi organ. složkami	581	0035	62 564	331
VIII.Daň z příjmů celkem	ř.37	0036	35 448	21 532
29.Daň z příjmů	59	0037	35 448	21 532
Náklady celkem	ř.1+8+12+18+20+28+34+36	0038	47 072 152	3 461 302
B. Výnosy				
I.Provozní dotace	ř.41	0040	34 629 453	67 780
1.Provozní dotace	691	0041	34 629 453	67 780
II.Přijaté příspěvky	ř.43 až 45	0042	176 320	851
2.Přijaté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami	681	0043	1 353	0
3.Přijaté příspěvky (dary)	682	0044	174 967	850
4.Přijaté členské příspěvky	684	0045	0	1
III.Tržby za vlastní výkony a za zboží celkem	601,602,604	0046	3 525 137	3 612 595
IV.Ostatní výnosy celkem	ř.48 až 53	0047	8 793 013	234 966
5.Smluvní pokuty, úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále	642	0048	32 359	6 248
6.Platby za odepsané pohledávky	643	0049	489	413
7.Výnosové úroky	644	0050	17 255	226
8.Kursově zisky	645	0051	20 419	1 403
9.Zúčtování fondů	648	0052	2 252 566	42 378
10.Jiné ostatní výnosy	649	0053	6 469 925	184 298
V.Tržby z prodeje majetku	ř.55 až 59	0054	37 304	73 743
11.Tržby z prodeje dlouh. nehmotného a hmotného majetku	652	0055	36 173	40 750
12.Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	653	0056	0	0
13.Tržby z prodeje materiálu	654	0057	1 131	32 856
14.Výnosy z krátkodobého finančního majetku	655	0058	0	0
15.Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	657	0059	0	136
Výnosy celkem	ř.40+42+46+47+54	0060	47 161 227	3 989 935
C. Výsledek hospodaření před zdaněním	ř.60 - 38 + 36	0061	124 523	550 166
D. Výsledek hospodaření po zdanění	ř.61 - 36	0062	89 075	528 633
			hlavní + hospodářská činnost	
Výsledek hospodaření před zdaněním celkem	ř.61/sl.1+61/sl.2	0063	674 689	
Výsledek hospodaření po zdanění celkem	ř.62/sl.1+62/sl.2	0064	617 708	

PŘÍLOHA V: Výroční zpráva MŠMT – tabulka č. 5

Tabulka 5 Veřejné zdroje financování VVŠ: prostředky poskytnuté a prostředky použité (1)

Název údaje	č.ř.	I. Běžné prostředky		II. Kapitálové prostředky		III. Celkem	
		poskytnuto (2)	použito	poskytnuto	použito	poskytnuto	použito
		1	2	3	4	5	6
Prostředky z veřejných zdrojů (dotace a příspěvky) národní i zahraniční (ř.2+ř.27)	1	35 128 578	34 679 202	3 505 873	2 586 564	38 634 451	37 265 766
v tom: 1. prostředky plynoucí přes (z) veřejné rozpočty ČR (ř.3+ř.13+ř.20)	2	34 137 559	33 693 798	3 486 834	2 567 525	37 624 393	36 261 323
v tom: získané přes kapitolu MŠMT (ř.4+ř.7)	3	29 799 820	29 401 210	3 437 521	2 513 061	33 237 342	31 914 271
v tom: dotace na programy strukturálních fondů (3) (ř.5+ř.6)	4	1 364 960	990 531	1 212 414	438 033	2 577 374	1 428 564
v tom: dotace spojené se vzdělávací činností	5	777 634	574 671	655 399	99 797	1 433 033	674 468
dotace na VaV	6	587 325	415 861	557 016	338 236	1 144 341	754 096
dotace ostatní (ř.8+ř.12)	7	28 434 861	28 410 679	2 225 107	2 075 028	30 659 968	30 485 707
v tom: dotace spojené se vzdělávací činností (ř.9+ř.10+ř.11)	8	19 894 622	19 887 262	2 083 587	1 933 517	21 978 209	21 820 778
příspěvek	9	19 394 411	19 395 838	459 234	459 225	19 853 646	19 855 064
dotace spojené s programy reprodukce majetku	10	58 577	52 458	1 585 362	1 435 398	1 643 939	1 487 856
ostatní dotace	11	441 634	438 966	38 991	38 893	480 625	477 859
dotace na VaV	12	8 540 239	8 523 417	141 520	141 511	8 681 759	8 664 929
získané přes ostatní kapitoly státního rozpočtu (ř.14+ř.17)	13	4 122 543	4 088 273	30 075	30 725	4 152 617	4 118 998
v tom: dotace na operační programy EU (ř.15+ř.16)	14	16 783	18 614	14 195	15 203	30 977	33 817
v tom: dotace spojené se vzdělávací činností	15	14 043	14 684	2 008	2 008	16 050	16 692
dotace na VaV	16	2 740	3 930	12 187	13 195	14 927	17 125
dotace ostatní (ř.18+ř.19)	17	4 105 760	4 069 658	15 880	15 522	4 121 640	4 085 181
v tom: dotace spojené se vzdělávací činností	18	118 831	115 215	0	0	118 831	115 215
dotace na VaV	19	3 986 928	3 954 443	15 880	15 522	4 002 808	3 969 966
získané přes územní rozpočty (ř.21+ř.24)	20	215 196	204 315	19 238	23 739	234 434	228 054
v tom: dotace na operační programy EU (ř.22+ř.23)	21	68 542	75 173	275	4 778	68 817	79 952
v tom: dotace spojené se vzdělávací činností	22	35 514	36 023	0	3 057	35 514	39 080
dotace na VaV	23	33 028	39 150	275	1 721	33 303	40 871
dotace ostatní (ř.25+ř.26)	24	146 655	129 142	18 963	18 961	165 618	148 103
v tom: dotace spojené se vzdělávací činností	25	104 104	102 670	14 863	14 861	118 967	117 531
dotace na VaV	26	42 551	26 472	4 100	4 100	46 651	30 572
v tom: 2. veřejné prostředky ze zahraničí (získané přímo VVŠ) (ř.28+ř.29)	27	991 019	985 404	19 039	19 039	1 010 058	1 004 443
dotace spojené se vzdělávací činností	28	528 710	522 356	221	221	528 931	522 577
dotace na VaV	29	462 309	463 048	18 818	18 818	481 126	481 866
SOUHRN 1 (4) (ř.31+ř.36)	30	35 128 578	34 679 202	3 505 873	2 586 564	38 634 451	37 265 766
v tom: dotace spojené se vzdělávací činností (ř.32+ř.33+ř.34+ř.35)	31	21 473 459	21 252 881	2 756 077	2 053 461	24 229 537	23 306 341
v tom: získané přes kapitolu MŠMT (ř.5+ř.8)	32	20 672 257	20 461 932	2 738 986	2 033 314	23 411 243	22 495 246
získané přes ostatní kapitoly státního rozpočtu (ř.15+ř.18)	33	132 874	129 899	2 008	2 008	134 882	131 907
získané přes územní rozpočty (ř.22+ř.25)	34	139 618	138 693	14 863	17 918	154 481	156 611
veřejné prostředky ze zahraničí (získané přímo VVŠ) (ř.28)	35	528 710	522 356	221	221	528 931	522 577
dotace na VaV (ř.37+ř.38+ř.39+ř.40)	36	13 655 119	13 426 321	749 795	533 103	14 404 914	13 959 424
v tom: získané přes kapitolu MŠMT (ř.6+ř.12)	37	9 127 564	8 939 278	698 536	479 747	9 826 099	9 419 025
získané přes ostatní kapitoly státního rozpočtu (ř.16+ř.19)	38	3 989 668	3 958 373	28 067	28 717	4 017 735	3 987 090
získané přes územní rozpočty (ř.23+ř.26)	39	75 578	65 622	4 375	5 821	79 953	71 443
veřejné prostředky ze zahraničí (získané přímo VVŠ) (ř.29)	40	462 309	463 048	18 818	18 818	481 126	481 866
SOUHRN 2 (ř.42+ř.46)	41	35 128 578	34 679 202	3 505 873	2 586 564	38 634 451	37 265 766
v tom: dotace spojené se vzdělávací činností (ř.43+ř.44+ř.45)	42	21 473 459	21 252 881	2 756 077	2 053 461	24 229 537	23 306 341
v tom: dotace na programy strukturálních fondů (ř.5+ř.15+ř.22)	43	827 191	625 378	657 406	104 862	1 484 598	730 240
dotace ostatní (ř.8+ř.18+ř.25)	44	20 117 557	20 105 147	2 098 450	1 948 378	22 216 008	22 053 524
veřejné prostředky ze zahraničí (získané přímo VVŠ) (ř.28)	45	528 710	522 356	221	221	528 931	522 577
dotace na VaV (ř.47+ř.48+ř.49)	46	13 655 119	13 426 321	749 795	533 103	14 404 914	13 959 424
v tom: dotace na programy strukturálních fondů (ř.6+ř.16+ř.23)	47	623 093	458 941	569 478	353 152	1 192 570	812 093
dotace ostatní (ř.12+ř.19+ř.26)	48	12 569 718	12 504 332	161 500	161 134	12 731 218	12 665 466
veřejné prostředky ze zahraničí (získané přímo VVŠ) (ř.29)	49	462 309	463 048	18 818	18 818	481 126	481 866

PŘÍLOHA VI: Závěry a doporučení z konference: Budoucnost „full cost modelu“ ve výzkumu v ČR

Konference s názvem Budoucnost „full cost modelu“ ve výzkumu v ČR se konala v Praze dne 30. března 2009. Akce byla organizována Technologickým centrem AV ČR, pod záštitou Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, Rady pro výzkum a vývoj a České konference rektorů. Konference se zúčastnilo více než 170 posluchačů.

Na konferenci byla prezentována tato témata:

- pohled poskytovatelů veřejné podpory výzkumu a vývoje na otázky metodiky fullcost – především pravidla Evropské komise v 7. rámcovém programu pro výzkum, vývoj a demonstrace a pravidla Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy pro Operační program Výzkum a vývoj pro inovace
- pohled žadatelů o veřejnou podporu výzkumu a vývoje - zkušenosti s tvorbou metodiky full cost na vybraných českých univerzitách a veřejné výzkumné instituci

- studie Asociace evropských univerzit „Towards full costing in European universities“ a studie na zakázku Evropské komise „Diversified Funding streams for University-based research“

Na základě prezentací a průběhu panelové diskuze dospěli účastníci k následujícím závěrům:

1. Je žádoucí, aby si všechny instituce uvědomily důležitost zavedení metodik full cost ve své instituci a již nyní se postupně začaly zajímat o tuto problematiku. Zavedení metodik full cost je velmi náročným procesem, jak z pohledu metodického, tak také finančního, personálního a časového. Aby české instituce v budoucnu nezaostaly za Evropou, musí se začít věnovat této problematice již nyní. Pouze instituce, které znají své skutečné náklady a aplikují full cost metodiky mohou zhodnotit, zda fungují na bázi finanční udržitelnosti. 2. Je nutné, aby tomuto tématu byla věnována pozornost na úrovni vedení univerzit a ústavů Akademie věd. Pokyn, zabývat se těmito otázkami, musí vycházet od vedení instituce. Nejenom ekonomická oddělení institucí si musí být vědoma významu znalostí skutečných nákladů projektů, ale také výzkumní pracovníci by měli být seznámeni s výhodami a dopady spojenými s metodikou full, aby tak byl ulehčen budoucí přechod institucí k metodikám full cost a sběr potřebných dat. 3. Bylo by účelné, aby poskytovatelé sjednotili své požadavky a pravidla týkající se vykazování nepřímých nákladů v projektech výzkumu a vývoje a umožnili úhradu skutečných nepřímých nákladů souvisejících s projektem. Čeští poskytovatelé by měli uplatňovat konzistentní pravidla, která nejsou v rozporu s pravidly Evropské komise definovanými v 7. rámcovém programu pro výzkum, vývoj a demonstrace. Bylo by žádoucí, kdyby všichni čeští poskytovatelé převzali ve

svých programech na podporu výzkumu a vývoje pravidla stanovená Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy pro Operační program Výzkum a vývoj pro inovace stanovená v dokumentu „Obecná pravidla (rámcová metodika) pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech programu OP VaVpI“. Tento dokument byl sestaven tak, aby nebyl v rozporu s pravidly 7. rámcového programu, ani s českou legislativou a byl natolik obecný, aby umožňoval poskytovatelům i výzkumným organizacím zohledňovat jejich specifika, přesto však vymezoval základní pravidla a podmínky.

4. Účastníci pozitivně hodnotí studii Asociace Evropských univerzit (Towards full costing in European universities) i Evropské komise (Diversified Funding streams for University-based research) a ztotožňují se s doporučeními v těchto studiích.

5. Je žádoucí, aby došlo ke sjednocení terminologie relevantní pro danou problematiku a to jak v legislativě ČR, tak v pravidlech jednotlivých poskytovatelů. 6. Tvorba a zavádění metodik full cost na úrovni instituce je náročným procesem vyžadujícím dodatečné finanční zdroje, které by pokrývaly náklady spojené s přizpůsobením stávajících účetních programů metodikám full cost, proškolením a financováním odborných pracovních sil, apod.. Instituce by uvítaly možnost získání účelových veřejných finančních prostředků pro pokrytí právě těchto nákladů. 7. Výměna zkušeností a znalostí je velice důležitá. Je nutné, podpořit dialog mezi českými institucemi a institucemi v celé Evropě.

Ing. Lenka Výstupová

**Využití vybraných nástrojů nákladového controllingu s vazbou
k finančnímu controllingu ve veřejném sektoru se
zaměřením na VVŠ**

**Using of selected cost controlling tools in relation to financial controlling
in public sector with focus on public universities**

disertační práce

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně,
nám. T. G. Masaryka 5555, 760 01 Zlín.

Náklad: ..výtisků

Sazba: autor

Publikace neprošla jazykovou ani redakční úpravou.

Rok vydání 2020