



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Disertační práce

Controlling ve veřejné správě

Controlling in Public Administration

Autor: Ing. Milana Otrusínová

Obor: 6208V038 Management a ekonomika

Školitel: prof. Ing. Miroslav Nejezchleba, CSc.

Zlín 2008

Poděkování

Chtěla bych touto cestou velmi poděkovat svému školiteli prof. Ing. Miroslavu Nejezchlebovi, CSc. za možnost pracovat pod jeho odborným vedením, za neocenitelnou pomoc, cenné rady, podporu, připomínky a náměty vztahující se nejen k této disertační práci, ale k celému mému doktorskému studiu v letech 2004 – 2008. Velmi si vážím této spolupráce.

ABSTRAKT

Disertační práce s názvem „Controlling ve veřejné správě“ se zabývá možnostmi využití metod controllingu v neziskových organizacích veřejné správy, tak aby byly naplněny hlavní ukazatele finančního řízení v organizacích veřejného sektoru, tj. hospodárnost, efektivnost a účelnost vynakládání veřejných prostředků. Cílem práce je analyzovat hlavní problémy a současné využívání metod finančního řízení v příspěvkových organizacích a na základě této analýzy vytipovat vhodné nástroje controllingu, které by mohly být využitelné v rámci vnitřního kontrolního systému. Důvodem pro výběr zvolené problematiky je snaha dokázat, že i v neziskových organizacích je možné implementovat controllingový systém a tím zvýšit efektivnost hospodaření s finančními prostředky v oblasti veřejné správy. V závěru práce jsou prezentovány návrhy pro smysluplné využití vybraných metod controllingu v rámci hlavní i doplňkové činnosti příspěvkových organizací.

ABSTRACT

The dissertation thesis with the title „Controlling in Public Administration“ deals with the possibilities of utilizing controlling methods in non-profit-making organisations with the purpose of meeting the key indicators of financial management in public sector organisations, i.e. economy, effectiveness and usefulness of spending public money. The aim of the work is to analyse financial management methods in contributory organisations and on the basis of this analysis to choose suitable controlling tools which could be used in the internal controlling system. The reason why this topic was chosen was the endeavour to prove that the controlling system can be implemented even in non-profit-making organisations and thus effectiveness of financial means management in public administration increased. The final part of the thesis suggests effective implementations of the chosen controlling methods as a part of the main as well as complementary activities of contributory organisations.

OBSAH

ABSTRAKT	5
ABSTRACT	5
OBSAH.....	6
Seznam obrázků.....	8
Seznam tabulek.....	9
Seznam zkratek a značek.....	10
ÚVOD.....	12
1 POTŘEBNOST ŘEŠENÍ PROBLEMATIKY	13
2 HYPOTÉZY A CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE.....	15
2.1 Hypotézy disertační práce.....	15
2.2 Vymezení cílů disertační práce.....	16
3 POSTUP A METODY ZPRACOVÁNÍ.....	17
3.1 Postup zpracování disertační práce.....	17
3.2 Metody a techniky zpracování disertační práce.....	18
4 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY	21
4.1 Význam slova controlling.....	21
4.2 Význam controllingu pro finanční řízení.....	25
4.2.1 Controlling jako informační systém.....	26
4.3 Systém řízení financí ve veřejné správě.....	29
4.4 Finanční kontrola	35
4.4.1 Finanční kontrola ve veřejné správě	37
4.4.2 Zákon o finanční kontrole.....	40
4.4.3 Vnitřní kontrolní systém	45
4.4.4 Interní audit v orgánech veřejné správy.....	48
4.5 Controlling ve veřejné správě	52
4.6 Vztah interní audit versus controlling v rámci systému finančního řízení v neziskové organizaci.....	54
5 HLAVNÍ VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE.....	59

5.1	Analýza současné praxe	59
5.2	Analýza hospodaření a finančního řízení příspěvkových organizací.....	63
	5.2.1 Výsledky dotazníkového šetření	65
	5.2.2 Shrnutí výsledků dotazníkového šetření.....	76
5.3	Finanční analýza vybraných příspěvkových organizací.....	79
	5.3.1 Procentuální rozbor	82
	5.3.2 Modifikované ukazatele finanční analýzy	83
	5.3.3 Shrnutí výsledků analýzy	95
5.4	Aplikace controllingu v neziskových organizacích veřejné správy	97
	5.4.1 Controlling likvidity u příspěvkové organizace	104
	5.4.2 Controllingové řešení nákladovosti	114
5.5	Zavádění controllingu.....	133
	5.5.1 Návrh projektového řešení zavádění controllingu.....	141
6	SHRnutí VÝSLEDKŮ DISERTAČNÍ PRÁCE.....	147
6.1	Zamyšlení nad specifiky controllingu v neziskových organizacích a veřejné správě.....	147
6.2	Ověření hypotéz	148
6.3	Přínos práce pro vědu a praxi	149
	6.3.1 Přínos práce pro teoretické poznání	150
	6.3.2 Přínos práce pro praxi.....	151
	6.3.3 Přínos práce pro pedagogickou praxi	152
	ZÁVĚR.....	153
	LITERATURA	154
	PUBLIKAČNÍ ČINNOST.....	159
	CURRICULUM VITAE.....	164
	PŘÍLOHY	167

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1. Základní struktura úloh ziskového a finančního controllingu.....	24
Obrázek 2. Význam zpracování účetních informací pro finanční řízení	26
Obrázek 3. Zařazení controllingu do podnikového informačního systému	28
Obrázek 4. Vzájemné vazby finančního hospodaření a finančního řízení	33
Obrázek 5. Schematické znázornění cyklu řízení.....	35
Obrázek 6. Pojetí finanční kontroly dle Zákona o finanční kontrole	42
Obrázek 7. Základní schéma vnitřního kontrolního systému.....	45
Obrázek 8. Schéma řízení rizik	51
Obrázek 9. Porozumění controllingu v neziskovém sektoru	52
Obrázek 10. Vedení a vykazování účetních informací firem v ČR.....	61
Obrázek 11. Cíle controllingu v praxi firem v ČR	62
Obrázek 12. Využití účetních informací pro finanční řízení a manažerské účetnictví v praxi různorodých firem ČR	63
Obrázek 13: Jaké jsou dle vašeho názoru cíle controllingu?.....	66
Obrázek 14: Otázky týkající se systému controllingu, kontroly hospodaření a úrovně zpracování účetních informací	68
Obrázek 15: Vlastní posouzení účetního informačního systému v organizaci	70
Obrázek 16: Kolik pracovníků se zabývá ve vaší organizaci analýzou hospodaření a finančním řízením?	71
Obrázek 17: Úkoly finančního úseku	72
Obrázek 18: Využití účetních informací pro finanční řízení a manažerské účetnictví	72
Obrázek 19: Metody využívané k přeúčtování nákladů na jednotlivé činnosti u příspěvkových organizací	75
Obrázek 20: Metody stanovování cen služeb doplňkové činnosti využívané u příspěvkových organizací	75
Obrázek 21: Stáří neuhrazených pohledávek	76
Obrázek 22. Míra příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech	87
Obrázek 23: Vyjádření odchylky plánu a skutečnosti v Kč.....	131
Obrázek 24: Návrh analýzy odchylek	132
Obrázek 25. Schéma struktury vnitroorganizačního informačního systému.	137
Obrázek 26: Metoda SPIN	139
Obrázek 27: Faktory ovlivňující požadavky na systém controllingu	140
Obrázek 28: Cyklus finančního řízení	144

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1. <i>Hlavní rozdíly mezi controllingem a internímu auditem</i>	55
Tabulka 2. <i>Přehled autarkie na bázi nákladů a výnosů z hlavní činnosti</i>	85
Tabulka 3 <i>Přehled autarkie na bázi nákladů a výnosů z hlavní i doplňkové činnosti</i>	86
Tabulka 4. <i>Míra výnosů z neinvestiční dotace na celkových provozních výnosech hlavní činnosti</i>	87
Tabulka 5 <i>Rentabilita nákladů doplňkové činnosti</i>	88
Tabulka 6. <i>Míra pokrytí ztráty z hlavní činnosti doplňkovou činností</i>	89
Tabulka 7. <i>Okamžitá likvidita</i>	90
Tabulka 8. <i>Pohotová likvidita</i>	91
Tabulka 9. <i>Modifikovaná okamžitá likvidita</i>	92
Tabulka 10. <i>Modifikovaná pohotová likvidita</i>	92
Tabulka 11. <i>Upravená likvidita</i>	93
Tabulka 12. <i>Ukazatelé likvidity</i>	94
Tabulka 13. <i>Sledování odchylek nákladů a výnosů</i>	102
Tabulka 14. <i>Návrh týdenního platebního kalendáře</i>	103
Tabulka 15. <i>Struktura plánovaného výkazu cash flow a oblasti získávání datové základny</i>	105
Tabulka 16. <i>Výkaz cash-flow SŠ Zlín v tis. Kč</i>	106
Tabulka 17 <i>Cash flow projektu v Kč</i>	108
Tabulka 18 <i>Návrh měsíčního plánování příjmů a výdajů</i>	109
Tabulka 19. <i>Základní struktura operativního cash flow</i>	110
Tabulka 20. <i>Podrobná struktura operativního cash flow</i>	111
Tabulka 21. <i>Sumarizační tabulka pro predikci budoucích příjmů</i>	112
Tabulka 22. <i>Sumarizační tabulka pro predikci budoucích výdajů</i>	112
Tabulka 23. <i>Střediska SŠ Zlín</i>	121
Tabulka 24. <i>Fixní nákladová režie tis. Kč středisek SŠ Zlín pro jednotlivé varianty klíčování</i>	122
Tabulka 25. <i>Stanovení klíčů pro variantu I</i>	123
Tabulka 26. <i>Struktura nákladů a výnosů SŠ Zlín</i>	125
Tabulka 27: <i>Roztřídění výnosů a nákladů dle základu daně v tis. Kč</i>	126
Tabulka 28. <i>Návrh tabulky krátkodobého hospodářského výsledku jednotlivé činnosti</i>	129
Tabulka 29: <i>Návrh tabulky controllingového řešení nákladů</i>	130

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

CF	Cash flow
COSO	Committee of Supporting Organisations
ČR	Česká republika
DČ	Doplňková činnost
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
DUP	Dohadný účet pasivní
DUA	Dohadný účet aktivní
ES	Evropské společenství
EU	Evropská Unie
FASMI	Fast Analysis of Shared Multidimensional Information
FEI	Financial Executives Institute
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
FN	Fixní náklady
FRIM	Fond rozvoje investičního majetku
HČ	Hlavní činnost
HV	Hospodářský výsledek
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public sector Accounting Standards
INTOSAI	Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí
IS	Informační systém
IT	Informační technologie
KS	Konečný stav
OLAP	On-line Analytical Processing
OTE	Operativně-technická evidence
PIFC	Public Internal Financial Control
PIS	Podnikový informační systém
PPD	Příjmový pokladní doklad
PPŽ	Produktivní práce žáků
PN	Přímé náklady
PO	Příspěvková organizace
PS	Počáteční stav
SPIN	Situace, problém, implementace, nutnost
SŠ	Střední škola

ÚE	Účetní evidence
VPD	Výdajový pokladní doklad
VZZ	Výkaz zisku a ztráty
VR	Variabilní režie
ZS	Změna stavu
3E	Economy Effectiveness Efficiency

ÚVOD

„Pověz mi jaká byla tvoje minulost, a já ti povím jaká bude tvoje budoucnost.“
(Čínský myslitel Konfucius)

Tržní prostředí ovlivňuje významnou mírou i hospodaření nepodnikatelských subjektů a způsobuje, že i v této oblasti se dostal do popředí zájem o zlepšení ekonomického řízení. Je pozitivní, že i tato sféra začala chápat význam finančního řízení, nicméně stále existuje celá řada důvodů, proč finanční řízení v neziskových organizacích veřejné správy není na dostatečné úrovni. Jsou jimi například nezkušenost s finančním řízením obecně, zanedbatelná aplikace již prověřených a uplatňovaných metod i na tuto sféru, prozatímní absence zpracovaných doporučených postupů v dostupné odborné literatuře... Důsledek je o to vážnější, že převažujícím zdrojem financování jsou i nadále veřejné finance.

Přestože již byla řada účinných opatření v tomto směru učiněna, lze stále hledat odpovídající nástroje a navrhopat další metody pro zvýšení efektivnosti výkonu některých organizací veřejného sektoru. Jedním ze způsobů řešení může být vhodná aplikace nástrojů controllingu, kdy jeho vhodné začlenění do vnitřního kontrolního systému ve sféře neziskových organizací veřejného sektoru by mohlo přinést vyšší úroveň řízení a rozhodování o financích a lepší podklady pro kontrolu čerpání veřejných prostředků.

Teorie zatím věnuje relativně málo pozornosti organizacím státního sektoru v souvislosti s řešením jejich konkurenceschopnosti a hospodárnosti. Z rešerše literárních pramenů je zřetelné zaměření především na oblast podnikatelského sektoru a právě v oblasti neziskových organizací je obrovský potenciál pro další výzkum, pracuje se na přizpůsobení cílů a nástrojů controllingu pro specifické potřeby těchto organizací. Neziskové organizace ve sportovní, sociální, kulturní a lékařské oblasti jsou v zásadě otevřené koncepcím controllingu.¹

¹ ESCHENBACH, R., *Controlling*. 2.vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. 816 s.

1 POTŘEBNOST ŘEŠENÍ PROBLEMATIKY

V rámci veřejného sektoru je neustálá potřeba zkvalitňování finančního řízení v oblasti veřejných financí. Nutnost zefektivnění celého systému řízení vyžaduje realizaci nových přístupů a účinných nástrojů. A právě z tohoto důvodu jsem si zvolila pro svou disertační práci oblast uplatnění controllingu v neziskových organizacích veřejného sektoru. Věřím, že má práce následně přispěje ke zvýšení informovanosti zodpovědných pracovníků o těchto metodách a k jejímu rozšíření do řídicí praxe neziskových organizací. Toto téma jsem si zvolila také z osobních důvodů, protože finančním řízením organizací napojených na státní rozpočet se v praxi zabývám od roku 1993 a vím tedy o slabinách a nedostacích, které se ve spojitosti s finančním řízením u těchto organizací vyskytují. Podnětem byla celá řada řešených problémů, které vyplývají z nastavení podmínek pro fungování organizací v rámci veřejného sektoru v České republice.

Jedním z cílů této práce je nalézt možnosti využití controllingových nástrojů v neziskových organizacích veřejné správy s důrazem na efektivnější využívání všech zdrojů a hospodářských možností prostřednictvím hlavní i doplňkové činnosti.

Existence neziskových organizací je jednou z podmínek pro zdravé naplnění principů demokracie. Zabezpečují aktivity v oblastech, které jsou pro fungování společnosti důležité a přitom nejsou pokrývány podnikatelskými subjekty. Činnost příspěvkových organizací je ve velké míře závislá na získání dostatečného množství finančních prostředků z dotací. Neziskové organizace jsou vystavovány stále většímu tlaku na spolufinancování a v případě zdrojů z projektů i na předfinancování a právě vícezdrojové financování klade zvýšené nároky na úroveň finančního řízení těchto organizací.

Pro zjednodušení celé problematiky je v disertační práci nejčastěji prezentována jako subjekt veřejné správy příspěvková organizace, avšak všechny principy a nástroje lze v obecné rovině analogicky aplikovat i na jiné subjekty veřejné správy a neziskové organizace. Disertační práce s názvem „Controlling ve veřejné správě“ by mohla nést podtitul „Možnosti uplatnění controllingu v příspěvkových organizacích“.

Důvodem pro výběr zvolené problematiky je snaha dokázat, že i v neziskových organizacích je možné využít controllingový systém a tím zvýšit efektivnost hospodaření s finančními prostředky v oblasti veřejné správy. Z ekonomicko-spoolečenského hlediska je významná skutečnost, že v rámci veřejných financí jde i o správu veřejného majetku. V souvislosti s označením „nezisková organizace“ je vhodné si ujasnit, že tento pojem jednoznačně neznamená, že jde o organizaci, která nerealizuje žádný zisk, ale o organizaci, kde zisk (rozuměno finanční) není nejdůležitějším motivem její existence. Cílovou funkcí neziskového sektoru je přímé dosažení užitku, který má zpravidla podobu veřejné služby.

Reforma veřejných financí v České republice nemůže být úspěšná, pokud se uplatňování základních principů Zákona o finanční kontrole, tedy hospodárné, efektivní a účelné vynakládání veřejných prostředků nestane každodenní samozřejmostí všech organizací, které hospodaří s veřejnými prostředky. Při podrobném studiu uvedeného zákona lze nalézt celou řadu shodných prvků s uplatňováním controllingových metod. Důvodem výběru řešené problematiky je rovněž skutečnost, že neustále je vyvíjen tlak na efektivní a účelné hospodaření s finančními prostředky v oblasti veřejné správy.

Cílem disertační práce není zavést systém controllingu do konkrétní organizace, ale především analýza stávajícího stavu s cílem následně formulovat vzájemné vazby a možnosti volby vhodných nástrojů a praktik k řešení vytipovaných problémů pomocí controllingu. Controlling definuje téměř každý autor rozdílně, avšak definice mají vždy něco společného. Především se většina autorů shoduje, že se jedná o systematické řízení podle cílů, porovnávání plánovaného stavu se skutečností, analýzu odchylek a procesů se zaměřením na diagnózu tendencí a hledání možností jak dosáhnout stanovených cílů co nejefektivněji.

Důvodů k zavedení finančního controllingu v příspěvkových organizacích nalezneme v současném tržním prostředí více než dostatek. Mezi nejvýznamnější důvody můžeme zařadit potřebu snižování nákladů, neprůhledné a neefektivní řízení procesů ve společnosti, nedostatečné plánování, nedostatek informací pro řízení, tlak tržního prostředí atd...

2 HYPOTÉZY A CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE

2.1 Hypotézy disertační práce

Na základě mých praktických zkušeností, kritické literární rešerše a dalších získaných poznatků jsem stanovila základní hypotézy své disertační práce:

H1: Rozvinutí systému finančního řízení založeného na principech controllingu představuje pro neziskové organizace státního sektoru dosud nevyužívaný prostředek ke zvýšení ekonomické efektivity jejich činnosti a posílení jejich konkurenceschopnosti.

H2: Prostřednictvím vhodného souboru doporučení, které budou podloženy průzkumem v praxi a zohledňují českou platnou legislativu, lze využít controlling v rámci řízení organizací veřejné správy.

Tyto hlavní hypotézy vyvolávají potřebu hlubších analýz, neboť každá společnost může od controllingu očekávat jiné cíle a před jeho zavedením musí analyzovat své konkrétní potřeby a možnosti a tomuto cíli přizpůsobit celý controllingový systém.

V oblasti veřejné správy, která je velmi svázána s příslušnou legislativou, je pojem controlling často pouze omezen na dodržování zákona o finanční kontrole, zejména je spojován s povinností vytvoření vnitřního kontrolního systému ve smyslu zákona.

Součástí řešení disertační práce je vyvrácení nebo potvrzení stanovených hypotéz. Uvedené hypotézy úzce souvisí s hlavním a dílčími cíli práce. Potvrzení či vyvrácení hypotéz je důležité pro stanovení závěrů disertační práce.

2.2 Vymezení cílů disertační práce

Hlavním cílem disertační práce je:

Prověřit možnosti uplatnění vybraných metod controllingu v neziskových organizacích a navrhnout soubor doporučení k naplnění hlavních ukazatelů finančního řízení v organizacích veřejného sektoru, tj. hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti vynakládání veřejných prostředků.

K tomuto hlavnímu cíli se vztahuje skupina dílčích cílů v rovině teoretické, výzkumné a aplikační, jejichž naplnění je podmínkou dosažení hlavního cíle:

- V **teoretické** části formulovat podstatné zákonitosti controllingu s důrazem na možnost uplatnění v neziskové sféře. Na základě kritické literární rešerše a osobních zkušeností identifikovat možné oblasti problémů a překážek při aplikaci metod controllingu v praxi nepodnikatelských subjektů.
- Dotazníkovým šetřením **analyzovat** současnou praxi ve finančním řízení neziskových organizací v České republice ve srovnání s podnikatelskou sférou a **identifikovat** východiska pro možnosti aplikace controllingu ve veřejné správě.
- Na základě zpracovaných analýz hospodaření vybraného vzorku příspěvkových organizací identifikovat hlavní problémové okruhy, které mohou být řešeny pomocí controlliniových aplikací.
- Posoudit vhodnost controlliniových postupů pro využití v rámci systému řízení organizací státního sektoru a **navrhnout** soubor doporučení ke zlepšení finančního řízení příspěvkových organizací uplatněním vybraných controlliniových metod.
- Ověřit některá navržená metodická doporučení na konkrétních příkladech z praxe.
- Připravit soubor informací k formulaci podstatných souvislostí v oblasti faktorů ovlivňujících efektivní systém finančního řízení s využitím controlliniových metod v rámci vnitřního kontrolního systému v řídicí praxi příspěvkových organizací.

3 POSTUP A METODY ZPRACOVÁNÍ

3.1 Postup zpracování disertační práce

Zpracování disertační práce má několik hlavních fází tak, aby mohla naplnit očekávaný cíl. Hlavní fáze zpracování jsou:

- 1. Kritická literární rešerše** – seznámení s aktuálním stavem problematiky týkající se controllingu a finančního řízení organizací v rámci veřejné správy, kritická literární rešerše literatury a dalších zdrojů zabývajících se danou problematikou.
- 2. Analýza a charakteristika aktuální situace v ČR** – konfrontace poznatků získaných kritickou literární rešerší s aktuální situací v praxi různých českých firem formou dotazníkového šetření, na základě osobních zkušeností a také zkoumáním řízení vybraných organizací.
- 3. Analýzy údajů vybraných příspěvkových organizací** – provedení tříleté zpětné finanční analýzy, identifikace problémových okruhů a rizik na vybraném vzorku příspěvkových organizací.
- 4. Analýza možností uplatnění metod controllingu v neziskové sféře veřejného sektoru.**
- 5. Návrh souboru doporučení pro využití a zavedení controllingu ve veřejné správě** a ověření na konkrétních příkladech z praxe.
- 6. Diskuze výsledků** – přezkoumání a vyhodnocení základních výsledků, posouzení postupů a správnosti shromážděných údajů.
- 7. Zobecnění zásad, pravidel a doporučení** – pro úspěšné využití metod controllingu v rámci hospodaření příspěvkových organizací na základě získaných zkušeností a shromážděných informací.
- 8. Zhodnocení přínosu výsledků práce pro vědu a praxi**

3.2 Metody a techniky zpracování disertační práce

Při zpracování disertační práce byly využity některé ze základních metod vědeckého výzkumu, které se většinou vzájemně doplňují, kombinují a ve svém účinku překrývají. V následující části budou charakterizovány následující metody a jejich využití v disertační práci.

Empirické metody – jsou založeny na bezprostředním obrazu reality a jsou využity především při zkoumání konkrétního vybraného vzorku organizací. Jsou využity metody a techniky sběru dat (dotazníky, analýzy dokumentů).

Logické metody – využívají principy logiky a logického myšlení při hledání souvislostí a obecných doporučení a metodik při ověřování uplatnění metod controllingu v praxi organizací veřejné správy. Logická analýza spočívá v myšlenkovém rozčlenění zkoumaného objektu na jednotlivé části a je metodou získávání nových poznatků.

V rámci řešení práce byly použity metody kvalitativního a kvantitativního výzkumu.

Kvantitativní výzkum byl využit pro analyzování současné praxe využitelnosti metod controllingu a porozumění dané problematice za účelem získání co nejširší orientace v dané oblasti. Výzkum byl prováděn jednak ze **sekundárních zdrojů**, literatury, článků v odborných časopisech, údajů dostupných na internetu s cílem identifikace podstatných souvislostí v oblasti controllingu a veřejné správy. Dále byla využita **primární data** získaná na základě zkoumání vybraného vzorku organizací, ze strukturovaných rozhovorů se zástupci těchto organizací, z **dotazníkového šetření**, ze seminárních prací studentů FAME UTB ve Zlíně, z bakalářských a diplomových prací. Pro kvantitativní výzkum byly v práci využity standardní statistické metody.

Techniky sběru dat – ze známých technik sběru dat a informací potřebných ke zpracování disertační práce bylo využito především pozorování vybraného vzorku organizací, analýza jejich účetních informací, dotazníky, řízené rozhovory s kompetentními pracovníky. Při zpracování disertační práce byla zvolena metoda dotazníkového šetření formou strukturovaného dotazníku. Při výběru vzorku organizací pro dotazníkové šetření byla zvolena metoda náhodného výběru. Při výběru vzorku příspěvkových organizací pro analýzu hospodaření byl kladen důraz na

vypovídací schopnost vzorku ve vztahu k cílům a účelu práce a byla využita technika záměrného výběru.

Při svém výzkumu jsem využila přístup k relevantním informacím v příspěvkových organizacích (středních školách) plynoucí ze znalosti prostředí z mé dřívější praxe. Dále jsem využila osobních kontaktů s účetními, ekonomy, případně řediteli škol, se kterými jsem v průběhu minulých let profesně spolupracovala.

Další metody vědecké práce využité v disertační práci, které mají v práci své opodstatnění a úspěch disertační práce se neobejde bez jejich patřičné provázanosti:

➤ **Analýza a následná syntéza**

Tyto základní výzkumné metody práce hrají velmi důležitou roli při zpracování disertační práce. Analýza byla využita v analytické části práce, syntéza všech získaných poznatků se uplatnila při formulaci jednotlivých výstupů. Výsledkem disertační práce je syntéza poznatků získaných na základě zobecněných poznatků analytické části a navrhovaných postupů.

➤ **Postup od jednoduchého ke složitému, od známého k neznámému**

Tento postup byl použit především při využití rešeršních zdrojů a dopracování jednotlivých myšlenek směrem k vymezenému účelu práce a vymezení základních pojmů. Zejména v počátečních fázích výzkumu byl využit holistický přístup, který umožnil sběr velmi rozličných poznatků souvisejících se zkoumanou problematikou.

➤ **Metoda dedukce**

Dedukce je proces, kdy vycházíme ze známých soudů a použijeme je na jednotlivé dosud neprozkoumané případy. V průběhu řešení bylo využito této metody při verifikaci hypotézy, kdy na základě praktických řešení byla potvrzena myšlenka, že lze využít controlling i v oblasti veřejné správy. Na základě jednoho nebo více tvrzení byly odvozeny důsledky přechodem od obecného ke zvláštnímu.

➤ **Metoda analogie**

Vzhledem k tomu, že v dostupné literatuře dosud nebyly publikovány metody controllingu využitelné ve specifických podmínkách veřejné správy,

byla využita metoda analogie, která pomáhala pro daný účel aplikovat a modifikovat postupy známé pro podnikatelské subjekty.

➤ **Metoda hlavního článku**

Vzhledem k rozsahu zpracovávané tematiky bylo potřeba využít metodu hlavního článku, která znamenala soustředění na konkrétní úkol a úkoly navazující či související již v práci nebyly zahrnuty.

➤ **Systémový přístup**

Byl využit pro kvalitní systemizaci a přehlednost výsledků výzkumu.

➤ **Zpětná vazba**

Tato metoda byla využita v celé práci, významnou roli hrála nejen v oblasti prováděného šetření, ale i kontroly dosažených výsledků práce a plnění jejich cílů.

4 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

Na úvod je třeba uvést, že pojem controlling není v teorii přesně a jednoznačně vymezen, není tedy ani jednotně chápán a jeho praktické aplikace jsou často velmi odlišné, zejména podle důrazu, který je v konkrétních případech kladen na jednotlivé rysy, které jsou s controllingem spojovány. Je možné též konstatovat, že v některých případech jsou v rámci tzv. controllingového řešení prezentovány i přístupy, které spíše jen využívají popularity tohoto pojmu.

4.1 Význam slova controlling

Controlling – zázračné slovo, které některým lidem zní jako záchrana firmy, pro jiné je to jen další módní slovo, které je vhodné v určitých situacích používat. *Co se však pod tímto pojmem skrývá, respektive, co si kdo pod tímto termínem představuje?*

Podívejme se tedy na význam slova controlling. K pojmu controlling nelze najít jednotný výstižný český jednoslovný ekvivalent, proto tento výraz nebývá překládán.

Možností, jak chápat pojem controlling a definic controllingu je celá řada. Zde lze citovat: *„Každý má vlastní představu o tom, co znamená controlling, nebo co má znamenat, pouze tím každý míní něco jiného.“* (Preissler [Controlling], str. 10).²

Slovním základem výrazu controlling je anglické sloveso „to control“, k němuž lze přiřadit dva významy. Prvním významem je řídit, ovládat, druhým významem pak kontrolovat. Udává se, že sloveso „control“ má v angličtině více jak padesát významů a jemnějších významových odstínů. Pojem control se užívá také v našem významu kontrola, která zahrnuje proces sledování, rozboru a přijetí závěrů v souvislosti s odchylkami, které v systému řízení charakterizují rozdíl mezi např. plánem a jeho realizací,

² ESCHENBACH, R. a kol., *Controlling*. 2.vydání, Praha: ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. s 816

také je možno chápat kontrolu v souvislosti s řízením procesů v reálném čase.

Rovněž řada českých autorů vyjadřuje nejednotnost v pojetí controllingu, což má pravděpodobně základ v odlišném vývoji controllingu v anglofonních a germanofonních zemích.

Anglofonní země zažily vzestup popularity controllingu přibližně o padesát let dříve než germanofonní země a controlling je spojován s funkcí controllerů. V současnosti je v angloamerické jazykové části problematika chápání pojmu z oblasti controllingu společně s problematikou řízení likvidity a financování zahrnuta pod termín finanční management, často je také místo controllingu používán pojem „Management Accounting“, který se používá pro označení informačního nástroje pro finanční řízení.

Z anglofonních zemí se pojem controlling rozšířil do kontinentální Evropy po druhé světové válce. Dnes lze považovat germanofonní oblast za teoretiky pojetí controllingu, jakožto samostatné disciplíny podnikové ekonomiky. Je možno jmenovat z německých učebnic např. Petera Horvátha, který jako první zdůraznil koordinační funkci controllingu a definuje controlling jako „*Nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.*“³

Nad významem tohoto pojmu se zamýšlela i dvojice německých autorů Mann a Mayer: „*Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapení a včas rozsvěcuje červenou, když se objeví nebezpečí vyžadující příslušná opatření.*“⁴ Dále lze citovat Vollmutha „*...je to postup spojující jednotlivé oblasti a funkce podnikového řízení v plně související celek.*“⁵

Doplnění historie controllingu lze podpořit výčtem controllingových činností dle Amerického svazu controllerů „*Financial Executives Institute*“

³ HORVÁTH, P. Controlling, 7.vyd. München: Verlag Valen, 1998. 902 stran. ISBN 3-80062336-6

⁴ MANN, R., MAYER, E. Controlling – metoda úspěšného podnikání. 1. vyd. Praha: Průmysl a obchod, 1992. 358 s. ISBN 80-85603-20-9

⁵ VOLLMUTH, H. J. Nástroje controllingu od A do Z. 2.vyd. Praha: Profess Consulting, 2002. 360 stran. ISBN 80-7259-029-4

(FEI⁶), který zformuloval v roce 1962 pro controlling následující katalog úkolů:

- Plánování
- Výkaznictví a interpretace (rozbor)
- Hodnocení a poradenství
- Daňové záležitosti.
- Výkaznictví pro státní účely
- Ochrana majetku
- Národohospodářské výzkumy

Dnes již do sféry controllingových činností nelze jednoznačně přiřadit veškeré výše zmíněné činnosti, neboť jsou nahrazeny samostatnými oblastmi, např. daňové záležitosti.

V současnosti se diskuse o controllingu vyznačují určitým rozporem, kdy na jedné straně téměř neexistuje větší podnik, který by nevykazoval existenci controllingu, na druhé straně lze nalézt v literatuře skoro nepřehlednou šíři návrhů, definic a koncepcí. Ačkoliv controlling není jednotně chápán ani jeho propagátory, v nejobecnějším slova smyslu je chápán jako metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení neustálým srovnáváním skutečného průběhu hospodářského procesu se žadoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.

Dle literatury i praktického uplatnění lze chápat controlling ve dvojnásobném pojetí:

- Controlling v užším pojetí, který zužuje řídicí ukazatele zejména na jeden, ale zato bohatě strukturovaný ukazatel, tj. marži, zjišťovaný podle výrobků, segmentů trhu a odpovědnosti.
- Controlling v širším pojetí zahrnuje celý systém plánování, analýzu odchylek a odchylkové řízení prakticky u všech oblastí ekonomiky.

Pro potřeby této práce bude pojem controlling chápán v širším pojetí, v souladu s definicí převzatou ze slovníku controllingu, kdy:

„Controllingem nazýváme celý proces stanovení cílů, plánování a řízení v oblasti financí a výkonů.“⁷

⁶ Informace o historii sdružení lze nalézt na internetové adrese <http://www.fei.org/about/history.cfm>.

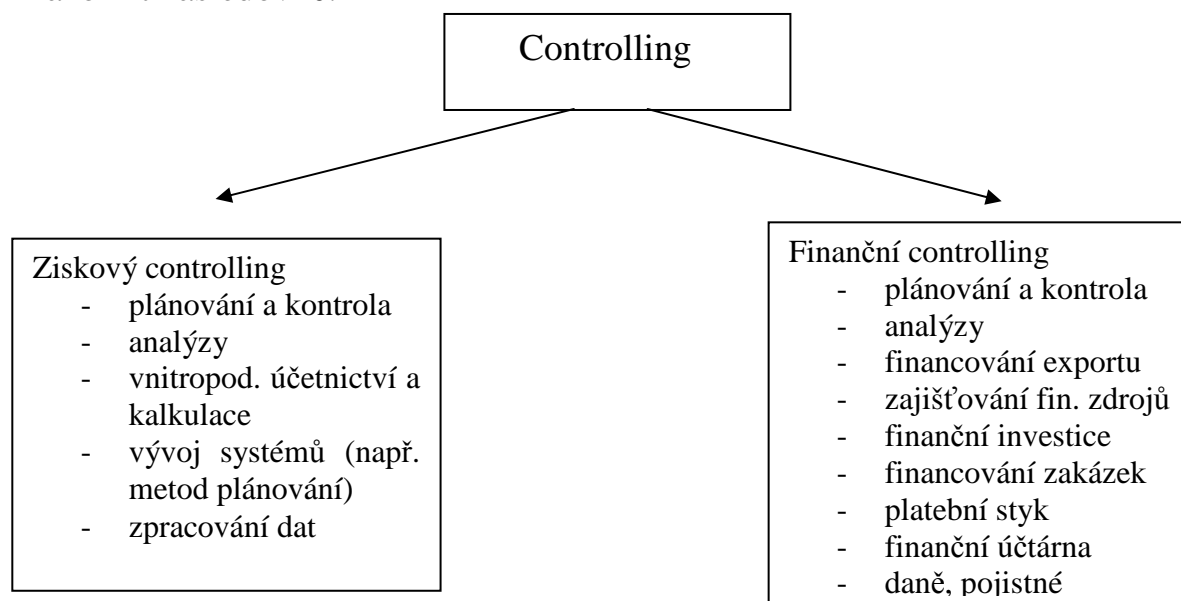
Takto koncipovaný controlling se odvíjí ve třech základních rovinách⁸:

- controlling, jako podnikatelská filozofie,
- controlling, jako systém pravidel pro řízení podniku,
- controlling, jako projekt řízení podniku.“

Jak ukázala rešerše odborné literatury, v současné době je nejrozšířenější rozdělení na strategický a operativní controlling, liší se v úkolech, cílech a nástrojích, hlavním rozlišovacím znakem je časový horizont a rozsah cílů. Nástroje operativního controllingu jsou analýza, plánování a kontrola.

Operativní a strategický controlling nemohou být od sebe přísně odděleny, neboť existuje neustálé vzájemné působení mezi oběma oblastmi. Operativní plánování velmi silně závisí na plánování strategickém. Naopak operativní úvahy poskytují důležité impulsy pro korekci strategického vývoje podniku. Mezi operativním a strategickým controllingem je nezbytná pravidelná výměna informací.

Schematicky lze dle Freiberga úkoly ziskového a finančního controllingu znázornit následovně:



Obrázek 1. Základní struktura úloh ziskového a finančního controllingu⁹

⁷ International Group of Controlling, *Slovník controllingu*, Praha: Management Press, 2003, ISBN 80-7261-085-6

⁸ HERMAN, P., LAZAR, J. *Nákladový controlling*. 1. vyd. Ostrava: Repronis, 1999. 102 s. ISBN 80-86122-34-4.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že základní skupiny controllingových úloh jsou v oblasti plánování, kontroly a řízení, včetně vyhodnocování odchylek a hledání nápravných opatření.

Z hlediska zaměření disertační práce se následující část bude podrobně věnovat finančnímu controllingu, který tvoří subsystém operativního controllingu.

Mezi úkoly operativního controllingu můžeme zařadit: vypracování orientačních interních a externích podkladů pro dílčí plánování; porovnání požadovaného a skutečného stavu; korekce odchylek a zavedení zpětné vazby pomocí informačního zabezpečení.

Základním nástrojem finančního controllingu je manažersky orientované účetnictví. Mezi další nástroje finančního controllingu patří:

- controlling likvidity (průběžné, přebytky atd.),
- controlling pracovního kapitálu,
- controlling pohledávek,
- finanční analýza,
- finanční plánování a prognózování,
- finanční kontrola,
- controlling investic.

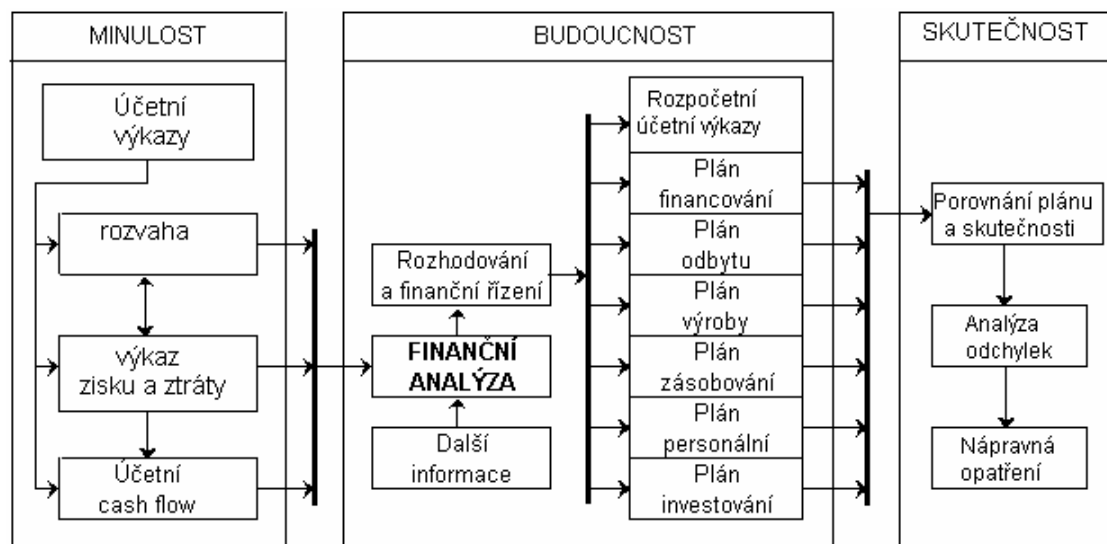
4.2 Význam controllingu pro finanční řízení

Pochopení minulosti je základním předpokladem k úvahám o budoucnosti. V oblasti financí tomu není jinak a právě finanční řízení a zejména jeden z velmi důležitých součástí řízení – finanční controlling je základním nástrojem pro zkoumání historie, současnosti a pro odhad budoucího vývoje podniku nebo jiného subjektu.

Finanční analýzu lze považovat za spojovací článek finančního účetnictví a finančního plánování. V rámci controllingu plní funkci pomyslného mostu mezi finančním účetnictvím – minulostí a finančním řízením - budoucností.

⁹ FREIBERG, F. *Finanční controlling*. 1.vyd. Praha: Management Press, 1996. 199 stran. ISBN 80-85943-03-4

Finanční analýza je spolu s controllingovým systémem řízení velmi důležitou pomůckou zejména při finančním řízení jednotlivých firem, menších závodů, podniků, velkých mezinárodních společností, ale i neziskových organizací a organizací veřejné správy. Účelem a cílem finanční analýzy je diagnostikovat hospodaření firem a analyzovat klíčové problémy. Finanční řízení se v současné době stává klíčovým prvkem celkové ekonomiky podniku a jeho řízení.



Obrázek 2. Význam zpracování účetních informací pro finanční řízení [zpracování vlastní podle ¹⁰]

4.2.1 Controlling jako informační systém

V současnosti jsou informace významným vlastnictvím a představují jednu z podstatných součástí ekonomického života. Užitečnou součástí ekonomicky významných informací jsou informace poskytované účetním výkaznictvím. Znalost vypovídací schopnosti účetních výkazů je základní podmínkou komunikace mezi uživateli účetních informací. Účetnictví podléhá nepřetržitému vývoji v evropském i světovém měřítku, musí reagovat na rozvoj národního i nadnárodního ekonomického prostředí a

¹⁰ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví: světový koncept*. vyd. 5. akt. Praha: Polygon, 2005. 508 s. ISBN 80-7273-129-7. str. 443

musí odpovídat na podněty, které vycházejí zejména z nových světových tendencí.

Controlling představuje ucelený informační systém, který slouží především pro potřeby ekonomicko-manažerského řízení. Za základní zdroj informací pro potřeby controllingu je považováno manažerské a finanční účetnictví. Přestože se v praxi účetnictví zjednodušeně chápe jako nástroj ke zjišťování základu daně, je nutné zdůraznit, že toto je v rámci pochopení podstaty účetnictví jen jedna z funkcí účetnictví. Po období snahy o vzájemné oddálení účetnictví a controllingu se mezinárodní vývoj těchto oblastí ubírá cestou jejich opětovného sblížení.¹¹ Jako fundamentální funkce účetnictví bývá označována funkce informační. Účetnictví poskytuje finanční data nejen jako základ pro rozhodování, ale současně představuje i informační zpětnou vazbu pro vyhodnocování účinků přijatých rozhodnutí.

Aby bylo možno efektivně řídit jakýkoli systém, musí být mimo jiné k dispozici potřebné informace. Informaci můžeme charakterizovat jako soubor určitých dat. Nelze však vždy ztotožňovat informace s daty. Z různých údajů může vytěžit informace pouze znalý uživatel, ovšem vhodně zvolená datová základna je předpokladem pro získání potřebných informací. Aby informace byla užitečná, musí být k dispozici ve správném množství a kvalitě na správném místě, ve správný čas a musí být srozumitelná. Každá účetní informace v sobě má určitý potenciál a úkolem finančního řízení je tento potenciál využít, což nebývá vždy jednoduché. Vedení firem nemá povinnost s nimi pracovat a využívat je, ale pokud to nedělá, přichází o cenné podklady pro rozhodování.

Dobré a kvalitní informační systémy zahrnují celou řadu subsystémů – modulů, jejichž výstupy jsou následně využívány na různých úrovních řízení a v různých fázích toků finančních procesů. Tyto systémy tvoří soubor vzájemně propojených prvků, které shromažďují data ve formě vstupů, data zpracovávají a zpracovaná data přeměňují do formy informací, které přinášejí konečnému uživateli konkrétní význam a jsou prezentovány v podobě výstupů. Výstupy slouží jako zpětná vazba kvality vstupů.

¹¹ ESCHENBACH, R., *Controlling*. 2.vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. 816 s.

Součástí podnikového informačního systému jsou informace, které představují nutnou podmínku racionálního řízení. Firemní informační systém je zpravidla tvořen účetnictvím, operativní evidencí, statistikou, plánováním, kalkulacemi a rozpočtovnictvím. Zařazení controllingu do podnikového informačního systému a vazby informací na rozhodovací procesy a na řídicí pracovníky zobrazuje následující schéma:



Obrázek 3. Zařazení controllingu do podnikového informačního systému [zdroj¹²]

Informační systém můžeme klasifikovat podle několika hledisek – podle komplexnosti, účelu a podle vztahu k systému řízení. Podle tohoto, v současnosti často zmiňovaného hlediska, můžeme hovořit o transakčních systémech (*operativní řízení*), o informačních systémech pro řízení a systémech pro podporu rozhodování (*taktické řízení*) a o informačních systémech pro vrcholové řízení (*strategické řízení*).

Jak již bylo řečeno, controlling je informační nadstavba a pokud je informační systém špatně nastaven, ani data získaná z controllingu nejsou přesná. Jeho úkolem je sledovat činnost jednotlivých prvků, vyhodnocovat odchylky a doporučovat způsoby jejich korekce. Z tohoto důvodu je nutné

¹² Controlling Kudělková [online]. [cit. 2005-11-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.controlling.sf.cz/>>

zabezpečit správné fungování základního systému sběru, třídění, analyzování, předávání a uchovávání účetních informací.

V současné době existuje na trhu IT celá řada řešení manažerských informačních systémů, často bývají tyto programy také díky svým technologickým vlastnostem nazývány OLAP systémy (On-line Analytical Processing). Snadné a rychlé zhodnocení nabízeného manažerského informačního systému se zaměřením na manažerské potřeby nabízí metoda FASMI (Fast Analysis of Shared Multidimensional Information), hodnotící MIS z pěti pohledů¹³:

- FAST - rychlost odpovědí na dotazy,
- ANALYSIS - nabídka potřebných jasných a pochopitelných analýz.
- SHARED - umožňovat sdílení informací napříč firmou.
- MULTIMENSIONAL - umožňovat analýzu dat z více pohledů, včetně možnosti používat vícenásobné hierarchie.
- INFORMATION - výstupem informačního systému jsou kvalitní, relevantní a správné informace.

4.3 Systém řízení financí ve veřejné správě

V oblasti vynakládání veřejných prostředků je užitečné rozlišovat mezi dvěma pojmy, kterými jsou finanční hospodaření a finanční řízení. I když obsah a působení jednoho i druhého se v praxi nutně prolíná, není jejich obsah zcela totožný. 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 dané organizace.

Jedině uplatňování plnohodnotného obsahu finančního řízení povede k dosažení ekonomicky racionálního chování všech organizací a zároveň i k dosažení společenských a ostatních cílů nejefektivnějším způsobem a nejkratší cestou.

¹³ <http://www.systemonline.cz/> - stránky časopisu IT OFFICE, 10/2003, *Máte kvalitní MIS?*, Jiří Přibyslavský

Veřejná správa zahrnuje:

- státní správu (státní orgány a instituce) – jedná se o přímý výkon veřejné správy,
- územní samosprávu (obce, regiony) – jedná se o odvozený výkon veřejné správy,
- zájmovou samosprávu (profesní komory, vysoké školy, veřejné fondy, nadace apod.),
- organizace zřizované orgány státní správy a samosprávy.

Z uvedeného přehledu je na první pohled patrné, že se jedná o velmi široké spektrum organizací a institucí s rozsáhlou sférou činností a zájmů, s odlišným zaměřením hlavní a hospodářské činnosti a s odlišným způsobem hospodaření.

Nezisková organizace je pojem, který žádný platný předpis v České republice neupravuje. Je to termín, který se spíše vžil v obecném pojetí, dlouho se uvažuje o zvláštním zákonu, který by specifikoval neziskovou organizaci, její předmět činnosti, způsob hospodaření, zdanění atd... V nejširším smyslu je to každá organizace, která byla založena za jiným účelem než k podnikání. Dle Zákona o daních z příjmů za neziskové organizace lze považovat zejména všechny příspěvkové organizace, církve, odbory, politické strany, profesní komory, nadace, občanská sdružení, obce, veřejné vysoké školy a další organizace.

Vzhledem k dosavadním praktickým zkušenostem autorky se vlastní výsledky disertační práce nejvíce zaměří na příspěvkové organizace, kterých je v současné době v ČR více než 11 000 a představují cca 2,2 % všech registrovaných právnických osob v České republice, viz Příloha PVI. Avšak většinu nástrojů a principů lze v obecné rovině analogicky aplikovat i na jiné subjekty veřejné správy a neziskové organizace.

Příspěvkové organizace

V souvislosti se zavedením reformy veřejné správy byly zahrnuty do sféry veřejného sektoru i příspěvkové organizace, které působí zejména v oblasti školství, zdravotnictví, sociální péče, kultury a dalších. Jelikož své služby poskytují bezplatně anebo za ceny nižší, než jsou skutečné ceny,

nelze jejich činnost provozovat na principu samofinancování. Finanční prostředky získávají příspěvkové organizace:

- vlastní činnosti
- z rozpočtu zřizovatele
- z vlastních finančních fondů
- dary od fyzických a právnických osob
- z dotací a grantů poskytnutými ze zahraničí
- jinou nebo doplňkovou činností

Příspěvkové organizace existují ve dvou formách. Státní příspěvkové organizace zřizované organizačními složkami státu a příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky.

Jedním ze zdrojů financování příspěvkových organizací jsou peněžní fondy. Tvorba finančních fondů je vázána na tvorbu a použití hospodářského výsledku příspěvkové organizace. Příspěvkové organizace tvoří následující finanční fondy:

- rezervní fond
- fond kulturních a sociálních potřeb
- fond odměn
- fond reprodukce majetku

Příspěvková organizace může se souhlasem zřizovatele provozovat i doplňkovou činnost za splnění platných právních podmínek, prostředky z této činnosti poté využívá pro rozvoj a podporu své činnosti hlavní. Tuto vedlejší činnost musí sledovat odděleně od hlavní. Předmět a rozsah vedlejší činnosti nesmí narušovat plnění úkolů hlavní činnosti a musí být uveden ve zřizovací listině. Doplňková činnost musí navazovat na hlavní účel příspěvkové organizace a slouží k využití všech hospodářských možností, majetku, volných kapacit a odbornosti zaměstnanců. Činnosti provozované příspěvkovou organizací musí splňovat náležitosti Živnostenského zákona č. 445/1991 Sb. v aktuálním znění, a je třeba dodržet zásadu, že na pokrytí nákladů doplňkové činnosti nesmí být použity veřejné prostředky.

Neziskovostí se rozumí skutečnost, že jakýkoliv zisk organizace (dle právních předpisů zlepšený výsledek hospodaření) musí být použit pro další činnost organizace prostřednictvím finančních fondů. Jinými slovy, neziskovým příspěvkových organizacím se v principu nezakazuje vedle

hlavního účelu činnosti, kterým organizace směřuje k naplnění svého poslání, vykonávat vedlejší výdělečné aktivity, jejich zisk však musí být zdrojem financování hlavní činnosti.

Předmětem finanční kontroly v příspěvkových organizacích jsou veškeré finanční prostředky, se kterými organizace hospodaří.

Jedná se především o **výnosy a náklady** v činnosti hlavní a doplňkové. V podmínkách příspěvkové organizace to jsou zejména vlastní výnosy z hlavní činnosti, příspěvek ze státního rozpočtu nebo rozpočtu územního samosprávného celku, výnosy z finančních fondů, dotace ze státního rozpočtu nebo z rozpočtu územního samosprávného celku, prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu nebo poskytnuté ze státních fondů, inkasované sankční platby, úroky z vkladů. Dále jsou to výnosy z doplňkové činnosti a to z pronájmu bytových a nebytových prostor, hmotného a nehmotného majetku, reklamní činnosti apod. Předmětem finanční kontroly jsou rovněž finanční prostředky poskytnuté z prostředků Evropské unie nebo finanční prostředky poskytnuté na základě mezinárodních smluv.

Dále jsou předmětem finanční kontroly náklady na materiál, energie, služby, cestovné, mzdové náklady, investiční náklady, náklady na opravy a udržování, odpisy dlouhodobého majetku.

Do předmětu finanční kontroly rovněž spadá kontrola nakládání a kontrola hospodaření s majetkem svěřeným příspěvkové organizaci ze strany územního samosprávného celku nebo kontrola majetku České republiky se kterými hospodaří státní příspěvkové organizace. U hmotného majetku se například jedná o kontrolu správného zařazení majetku do jednotlivých druhů majetku podle směrné účtové osnovy, správné stanovení jeho pořizovací ceny. Důležitou činností na úseku finanční kontroly hospodaření s majetkem je inventarizace majetku a závazků, rozsah a způsob vypořádání inventarizačních rozdílů. Rovněž sem patří způsob zadávání veřejných zakázek. Finanční kontroly jsou součástí **vnitřního kontrolního systému příspěvkové organizace**.

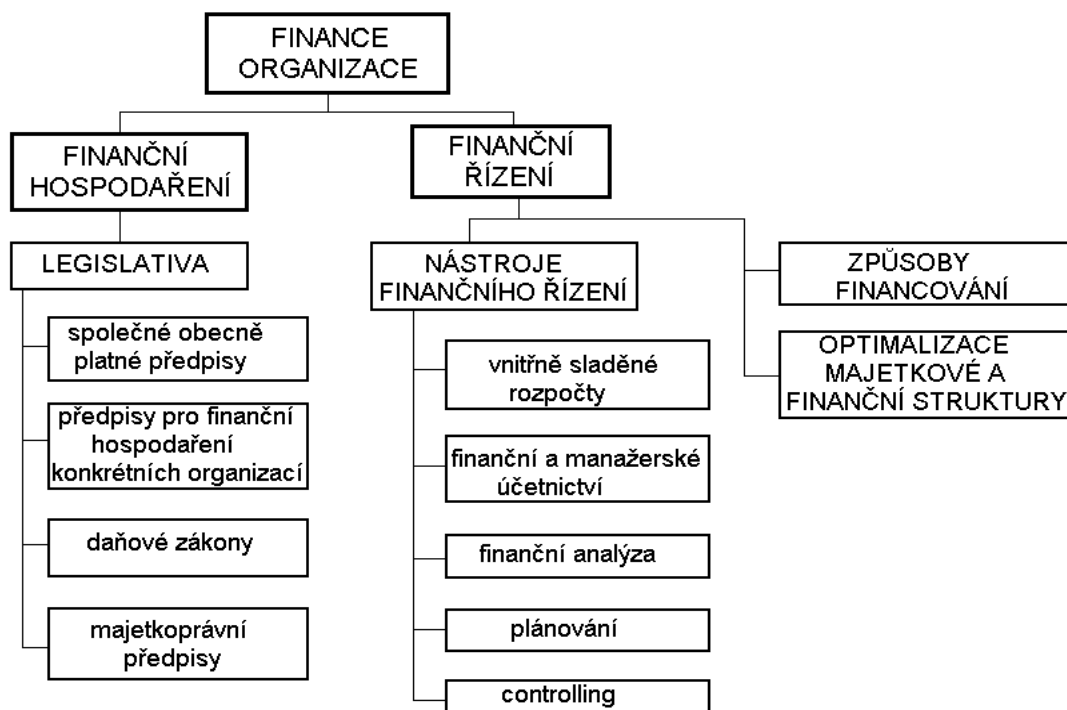
Systém řízení financí se neobejde bez informací z účetnictví, kdy účetnictví poskytuje data a informace prostřednictvím základních finančních výkazů, jakými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz o peněžních tocích. Tyto informace následně slouží k finančnímu rozhodování. Finanční účetnictví je charakterizováno orientací na minulost.

Finanční řízení za použití základních nástrojů finanční analýzy a rozboru dat vyplývajících z účetní závěrky slouží ke zpětnému vyhodnocení skutečnosti, odhadu budoucího vývoje a k včasné reakci na projevy blížících se nebezpečí, která mohou být pro další existenci firem životně důležitá.

Pro řízení nákladů v rámci hospodaření příspěvkových organizací bývá nejobtížnějším úkolem stanovení kalkulační jednotice. Jedná se většinou o výkony, které nelze tak jednoznačně měřit jako např. u výrobků. Kalkulační jednotice mohou být např. jeden student, vyučovací hodina, metr čtvereční plochy, jeden pacient atd.

Finanční řízení a finanční hospodaření v organizacích veřejné správy

Finanční řízení v neziskovém sektoru veřejné správy zahrnuje správné využití informací, především z finančního a manažerského účetnictví, metody finanční analýzy zaměřené na finanční a majetkovou strukturu organizace, plánovací procesy a zajištění zpětné vazby, analýzu případných odchylek od žádoucího stavu a odhalení příčin a podstaty zjištěných odchylek.



Obrázek 4. *Vzájemné vazby finančního hospodaření a finančního řízení [zpracování vlastní]*

Z výše uvedeného schématu vyplývá, že orientace ve finančním hospodaření vyžaduje neustálé studium podrobných právních předpisů a dodržování řídicí kontroly ve smyslu zákona o finanční kontrole. Někdy ale i důsledné dodržování všech zákonných ustanovení nezamezí neefektivnímu hospodaření s finančními prostředky, které může být např. důsledkem nejasného vymezení kompetencí, nepřehledných zpětných vazeb, obtížné kontrolovatelnosti, absence funkčního informačního portálu pro kvantitativní zpracování ekonomických dat a nedůsledného následného kvalitativního hodnocení, atd.

Další problémy plynou ze způsobu přidělování dotací a příspěvků prostřednictvím vyšších rozpočtů na potřebné období, kdy často dochází k uplatnění akruálního principu pouze v účetnictví, ale ne při rozpočtování. Toto se týká i většiny účetních jednotek (účtujících v souladu s vyhláškou MF ČR č. 505/2002 Sb.) tedy i příspěvkové organizace, kdy státní rozpočet, jako klíčový dokument ve veřejném sektoru, je sestaven na peněžní bázi a účetní výkazy jednotlivých účetních jednotek jsou sestavovány na akruálním principu. Tyto základní pojmy definuje Mezinárodní účetní standard IPSAS 1 pro veřejný sektor. V mezinárodním měřítku byla vytvořena Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, jejichž úkolem je vypracovat pravidla a zásady pro specifické problémy organizací veřejného sektoru¹⁴.

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor jsou založené jak na akruálním principu, tak i na peněžním principu. Pod pojmy cash báze (peněžní základ) a akruální princip v účetnictví a rozpočtování se tak rozumí dva základní principy vedení účetnictví a sestavování rozpočtů ve světě. Pokud účetní jednotka účtuje na základě peněžního principu (cash báze), vykazuje pouze transakce spojené s tokem peněz a peněžních ekvivalentů.

Pro státní sektor je charakteristické, že ve většině zemí EU v oblasti veřejných financí byl tradičně používán peněžní základ vedení účetnictví a rozpočtování. V současnosti většina zemí používá akruální princip na různých stupních vývoje. Trend spočívá v přechodu od peněžního principu k akruálnímu i v organizacích veřejného sektoru. Lze konstatovat, že akruální princip našel mnohem širší uplatnění ve vedení účetnictví a

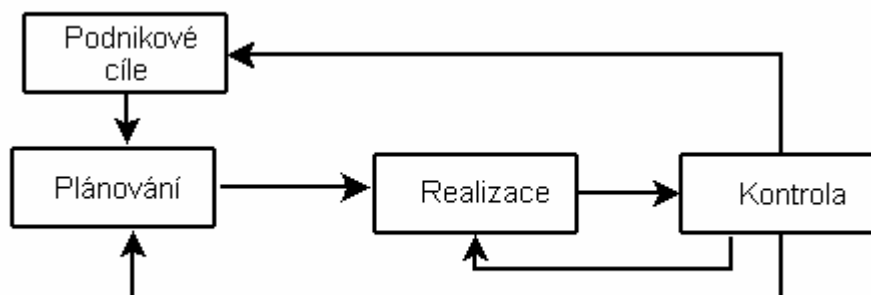
¹⁴ Mezinárodní federace účetních. *Příručka dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor*, Česká republika: NKU, 2006. 818 s. ISBN 80-239-7238-3.

účetním výkaznictví než v rozpočtování a to z několika důvodů: např. existuje riziko porušení rozpočtové kázně, dále politická rozhodnutí pro náklady, které musí v daném roce odpovídat příjmům vykázaným v rozpočtu, což zajistí pouze cash báze sestavování rozpočtu. Rovněž v legislativních normách často není zakotveno uplatnění akruálního principu v rozpočtování zejména z obavy jeho komplikovanosti.

V tomto kontextu je pozoruhodné, že země, které přijaly a uplatnily akruální princip při sestavování rozpočtu, mají relativně slabou roli legislativy v procesu rozpočtování. Cílem sestavování účetních výkazů na akruálním principu je poskytnout pravdivý obraz vládních výdajů a učinit je průhlednějšími.

4.4 Finanční kontrola

Finanční kontrola poskytuje informace, na jejichž základě se navrhnou nápravná opatření k zajištění plánových cílů. Kontrolou se zpětně ovlivňují podnikové cíle, proces tvorby plánu a realizace. Následující obrázek zobrazuje cyklus řízení:



Je nezbytná systematická kontrola plnění finančního plánu, srovnání skutečnosti s plánem, které objasní vliv odchylek jakéhokoliv druhu na finanční situaci podniku. Nutná je analýza odchylek a z ní plynoucí jasný přehled o příčinách odchylek od plánu a o důsledcích pro jednotlivé položky majtkové a finanční struktury. Předpokladem finanční kontroly je

¹⁵ FREIBERG, F. *Finanční controlling*. 1.vyd. Praha: Management Press, 1996. 199 stran. ISBN 80-85943-03-4

jasné vymezení veličin, které se mají srovnávat, správné zachycení odchylek, analýza odchylek a komunikace odchylek určeným adresátům.

Pojetí kontroly¹⁶

Obecně se v teorii uvádí šest základních pojetí kontroly. Lze je rozdělit následujícím způsobem:

1. Informační pojetí – jde o zjištění skutečnosti o kontrolovaném objektu, konfrontací skutečnosti s plánem, včetně podchycení odchylek.

2. Regulační pojetí – jde o kontrolu se zpětnou vazbou a odstranění nežádoucích odchylek.

3. Institucionální pojetí – je jako pojetí regulační, ale je popisováno ve vztahu k instituci (např. státních inspekcí apod.), která kontrolu realizuje.

4. Represivní (negační pojetí) – vychází se z předpokladu, že rozhodnutí (normy, plány, příkazy) jsou správné. Odchylky v nich jsou proto nežádoucí, je zapotřebí je odstranit a současně vyvodit důsledky za jejich vznik.

5. Motivační pojetí – vychází z principu, že kontrola má nejenom postihovat viníky neplnění norem, ale také a především, zhodnotit dobře vykonanou práci a tím pozitivně motivovat pracovníky, aby permanentně zvyšovali jak kvalitu, tak efektivitu výkonu funkce.

6. Výchovné pojetí – poskytování konkrétní metodické pomoci podle možností a potřeb kontrolního subjektu.

Kontrola je samozřejmě součástí controllingového procesu, její výsledky jsou pro controlling významné do té míry, že skýtají podnět k budoucímu řešení. Kontrola je především zaměřena na hledání nedostatků v minulosti a obsahem controllingu je následné využití analýzy minulosti pro vyvození opatření pro korekci budoucího vývoje.

¹⁶ DVOŘÁČEK, J., *Interní audit a kontrola*, Praha, C.H.Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3

4.4.1 Finanční kontrola ve veřejné správě

Základem právního rámce pro kontrolu veřejných financí je Zákon o finanční kontrole¹⁷, který byl přijat v době přípravy České republiky na vstup do Evropské unie. Snahou Evropské komise v dohodě s kandidátskými zeměmi bylo vyvinout a implementovat nový systém finančního řízení a kontroly veřejných výdajů, který by manažerům veřejného sektoru vrátil odpovědnost za jejich výkony. Výsledkem tohoto procesu byl vznik základního modelu vnitřního řízení a kontroly veřejných financí (Public Internal Financial Control, dále jen PIFC).

Základ zkratky PIFC tvoří písmena I a C (Internal Control), kterými jsou označeny vnitřní řídicí systémy a kontrolní mechanismy orgánů a organizací veřejné správy. Písmeno P (Public) znamená, že jde o kontrolní aktivity veřejného, nikoliv soukromého sektoru. Písmeno F (Financial) vyjadřuje zaměření na finanční stránku systému vnitřního řízení a kontroly, tj. správu veřejných příjmů, řízení veřejných výdajů včetně fiskálních operací, finančního účetnictví a výkaznictví¹⁸.

Systém PIFC tvoří tři prvky:

- systém administrativního a finančního řízení a jeho kontrolních mechanismů. Důraz je přitom kladen na kritéria hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti
- interní audit
- dohled nad dodržováním principů stanovených mezinárodně uznávanými standardy

Kladně lze hodnotit, že nastavením systému PIFC se i v subjektech veřejného sektoru začaly prosazovat manažerské metody řízení zaměřené na dosahování finančních výsledků, zajištění efektivity a úspory nákladů, reálným přínosem se stal interní audit. Mezi slabé stránky lze zařadit, že často se některé kontroly překrývají a dosud převládá nedostatečná aplikace a realizace systému analýzy a řízení rizik.

¹⁷ Zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě

¹⁸ PROKŮPKOVÁ, Danuše. *Vnitřní kontrolní systémy v územních samosprávných celcích*. Deník veřejné správy [online]. 2007, č. 2 [cit. 2008-02-11]. Dostupný z WWW: <<http://denik.obce.cz/>>.

Oblast finanční kontroly se prostřednictvím zákona posuzuje v širším slova smyslu jako součást systému finančního řízení. Upřednostňuje se systémový pohled. Všechna rozhodování, která mají za důsledek pohyb a užití veřejných prostředků, podléhají ze zákona prověření z pohledů legality, hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Jde o významnou změnu s hlubokými důsledky do činnosti orgánů veřejné správy, zejména s patřičným vlivem na problematiku finančního řízení.

Kontrola je pojímána jako nepřetržitý proces, což souvisí s již zmíněným chápáním kontroly jako součásti finančního řízení. Právní norma zmiňuje kontrolu **předběžnou**, nazývanou také kontrolou ex Ante, **průběžnou** (on going) a **následnou** (ex post).

Základní cíle finanční kontroly:

- dodržování právních předpisů a vnitřních směrnic organizace při hospodaření s veřejnými prostředky,
- zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, neekonomickému, neefektivnímu a neúčelnému nakládání.

Veřejnými prostředky z pohledu uvedeného zákona jsou:

- veřejné finance tj. prostředky vynaložené ze státního rozpočtu a z rozpočtů územně samosprávných celků,
- věci, majetková práva a jiné majetkové hodnoty, které patří státu nebo jiné právnické osobě vymezené jako orgán veřejné správy.

Nejčastěji používané kontrolní metody při nakládání s veřejnými prostředky jsou:

- zjištění skutečného stavu hospodaření s veřejnými prostředky
- sledování správnosti postupů při hospodaření
- šetření a ověřování skutečností týkajících se jednotlivých operací
- kontrolní výpočty
- analýza údajů ve finančních výkazech nebo jiných informačních systémech a vyhodnocení jejich vzájemných vztahů.

Princip finanční kontroly je v podstatě založen na principu tzv. „3E¹⁹“, dle anglických slov *Economy*, *Efficiency*, *Effectiveness*, které jsou též někdy souhrnně definovány jako výkonnost organizace a význam jednotlivých výrazů lze volně interpretovat následovně:

Hospodárnost (*Economy*) = co nejnížší vynaložení prostředků při dodržení odpovídající kvality (*výkon v relaci s cenou*)

Efektivnost (*Effectiveness*) = dosažení potřebných výstupů za málo peněz (*za málo peněz hodně muziky*), vztah mezi vstupy a výstupy

Efektivita (*Efficiency*) = výkonnost (*míra dosahovaných výsledků, máme to co jsme chtěli?*)

Zamyslíme-li se nad podstatou existence neziskových organizací veřejného sektoru, nelze jinak, než zamyslet se i nad dalšími ne méně podstatnými faktory, které ovlivňují řízení těchto organizací. Zde je možné rozšířit princip „3E“ na „6E“, tedy o *Equity*, *Environment* a *Ethics*²⁰.

Equity (spravedlnost) = snaha dělat věci správně, zejména ve vztahu k okolí, aby nedocházelo k diskriminaci a nepoctivosti.

Environment (prostředí) = odpovědný přístup ve vztahu k pracovnímu a životnímu prostředí.

Ethics (etika) = důraz na právní a morální chování managementu a zaměstnanců.

Etika hraje podstatnou roli v řízení všech firem, veřejnou správu nevyjímaje. Etika lidského chování je vytvářena osobními rozhodnutími, která jsou většinou sledována okolím, ostatními spolupracovníky a jimiž jsou potřeby a práva plně uznána. Dobré etické klima přináší pozitivní pracovní zaujetí, řešení problémů a klidné pracovní prostředí.

Etické kodexy se v různých oborech činnosti zabývají ve své podstatě otázkou slušnosti, věrnosti zákonů, dobrých vztahů mezi zaměstnavateli,

¹⁹ CHAMBERS, A.D., RAND, G. *The Operational Auditing Handbook. Auditing Business Processes*. Chichester: John Wiley & Sons, 1999. ISBN 0-47-97060-3.

²⁰ DVOŘÁČEK, J., *Interní audit a kontrola*, Praha, C.H.Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3

firmami, ale i otázkami bezpečnosti a ochrany zdraví a řešení vzniklých konfliktů.

Je třeba si uvědomit, že současný svět je svět norem, které jsou jednak právní a jednak etické. Proto v žádném případě nelze nahlížet na finanční řízení organizací veřejné správy pouze z hlediska striktně ekonomického, ale je třeba brát v úvahu veškeré aspekty, finanční i nefinanční měřítko.

Při posuzování všech hledisek hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti je nezbytné postupovat vždy komplexně. I při samostatném zkoumání hospodárnosti nebo efektivnosti posuzované činnosti je třeba alespoň rámcově posoudit účelovost, která má principiální význam, a naopak při posuzování účelovosti je nutno vyhodnotit i hospodárnost a efektivnost, neboť posuzované činnosti, programy, operace atd. mohly mít sice žádaný výsledek, ale zdroje pro dosažení tohoto výsledku nebyly použity hospodárně a efektivně.

Koncepce modelu „3E“ je dle Horvátha²¹ brána za základ controllingu ve veřejné správě, kdy na základě cílů jsou poskytovány vstupy, tj. zdroje, které jsou ve formě personálního a věcného zajištění transformovány do výstupů. Výstupy vyvíjejí účinky na nichž má správa zájem. Příkladem je např. školní výuka, kdy vstupy vyvíjí účinky v podobě dovednosti žáků. Efektivita spočívá v plánování cílů a v kontrole dosahování těchto cílů.

4.4.2 Zákon o finanční kontrole

Dnem 1. ledna 2002 nabyl účinnosti zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. Tento zákon je neustále novelizován, poslední úprava je zákonem č. 298/2007 Sb. V zákoně jsou stanoveny zásady organizace a řízení finanční kontroly a základní pravidla pro její provádění. Zákon i jeho prováděcí vyhláška respektují hlavní principy finanční kontroly a mezinárodně uznávané standardy, které jsou základem kontrolních systémů států Evropských společenství.

Zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě zavedl jednotný koordinovaný systém finanční kontroly jako nástroj vlády

²¹ HORVÁTH, P. *Nová koncepce controllingu*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 288 stran. ISBN 80-7259-002-2.

k realizaci úkolů finanční politiky. Systém finanční kontroly je organizován od tvorby zdrojů veřejných financí až po jejich konečné užití. Gestorem za metodické řízení a koordinaci finanční kontroly je Ministerstvo financí ČR. Uvedený zákon respektuje hlavní principy finanční kontroly uplatňované v Evropské unii, jakož i zásady obsažené ve směrnici Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) z roku 1992.

Při tvorbě Zákona o finanční kontrole se předmětem právní úpravy staly především otázky transformace systému finanční kontroly ve veřejné správě ve vztahu k implementaci evropských standardů, základních cílů a obecných zásad vnitřního řízení a kontroly v orgánech veřejné správy a postavení kontrolních orgánů mezinárodních organizací při kontrole hospodaření s prostředky poskytovanými v rámci zahraniční pomoci.

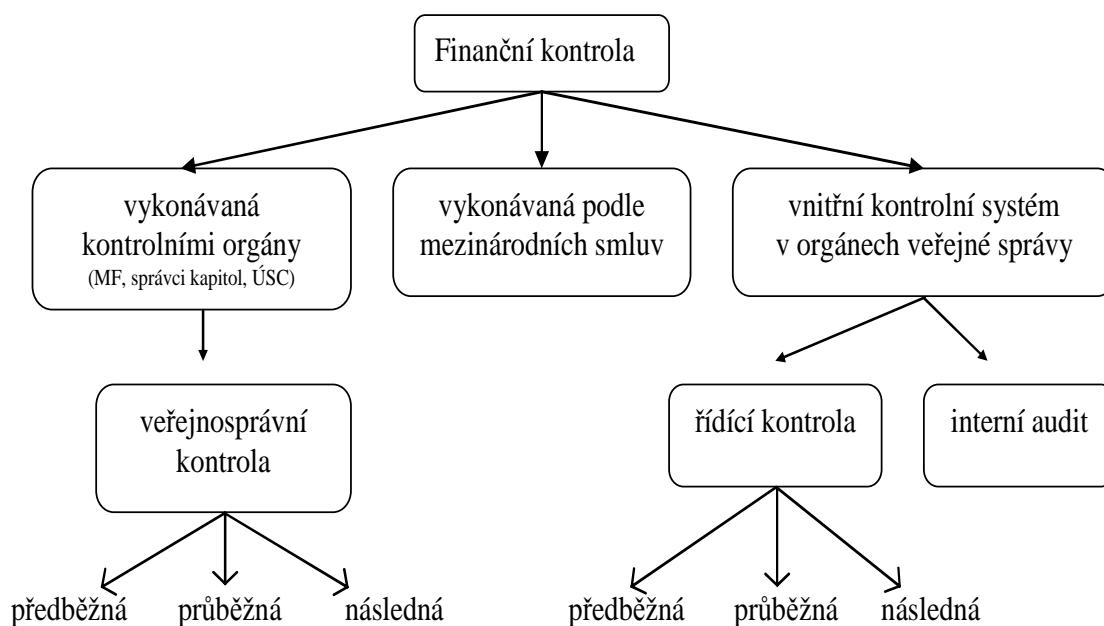
Do zákona jsou promítnuty obecné principy právních předpisů EU, respektive Evropských společenství, které vyžadují, aby finanční prostředky byly využívány hospodárně, efektivně a účelně od okamžiku jejich přidělení České republice až ke konečnému uživateli (a to jak po linii finanční kontroly výkonného managementu, tak i v rámci nezávislého prověřování systému manažerské finanční kontroly specializovanými kontrolními útvary). Zákonem je zajištěna spolupráce národních kontrolních orgánů s kontrolními orgány ES.

Současně je tímto zákonem sledován veřejný zájem na zvýšení účinnosti, efektivnosti a hospodárnosti veřejné správy, včetně vytváření právních podmínek pro prevenci výskytu negativních jevů. Do zákona o finanční kontrole ve veřejné správě je promítnut záměr zvýšení ochrany veřejných prostředků při zajišťování úkolů veřejného zájmu a záměr vládního programu boje proti korupci.²²

Zákon upravuje třístupňovou strukturu systému finanční kontroly. Jednotlivé stupně finanční kontroly tvoří v prvním stupni Ministerstvo financí jako ústřední správní úřad pro finanční kontrolu, ve druhém stupni správci rozpočtových kapitol státního rozpočtu a orgány veřejné samosprávy jako správci veřejných rozpočtů a ve třetím stupni ostatní organizační složky státu, organizační složky územních samosprávných celků a právnické osoby, které hospodaří s veřejnými prostředky, kam patří i příspěvkové organizace.

²² http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/verspr_kontrola.html, 30.8.2007.

System finanční kontroly ve veřejné správě se skládá z následujících částí:



Obrázek 6. Pojetí finanční kontroly dle Zákona o finanční kontrole [zpracování vlastní]

System finanční kontroly byl postupně zaveden do všech organizací a institucí hospodařících s veřejnými prostředky, tj. do organizačních složek státu, státních příspěvkových organizací, územně samosprávných celků (měst, obcí), příspěvkových organizací územního samosprávného celku, právnických osob zřízených k plnění úkolů veřejné správy, atd.

Důvodová zpráva k zákonu o finanční kontrole obsahuje níže uvedenou charakteristiku užívaných pojmů:

„Hospodárností se rozumí použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů.“

„Efektivností se rozumí použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění.“

„Účelností se rozumí takové použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů.“

Hospodárnost představuje minimalizaci nákladů na zdroje používané při určité činnosti, vždy s ohledem na zachování potřebné kvality. V principu znamená tento pojem "dělat věci levně", týká se především nákladů na konkrétní činnosti a jedná se o kritérium hodnocení na vstupu. S ohledem na deklarovaný požadavek zachování potřebné kvality není možno posuzovat tento pojem absolutně. Jedním z příkladů je posuzování hospodárnosti při používání služeb externích subjektů, nebo při nákupu technologií. Při poskytování služeb externích subjektů nemusí vždy znamenat úspora nákladů zabezpečení požadované kvality a mnohdy může být samotná úspora nákladů na vstupu zcela kontraproduktivní.

Také v oblasti technologií nemusí vždy znamenat nákup nejlevnějšího přístroje nebo zařízení zachování potřebné kvality. K posuzování konkrétních případů je nutno přistupovat objektivně a zvážit vždy vyváženost obou požadavků - požadavku na minimalizaci nákladů a na zachování potřebné kvality. K tomu účelu je možno použít jak exaktní (statistické údaje), tak i empirické metody posuzování (reference, negativní zkušenosti jiných subjektů, nebo naopak jejich doporučení).

Při posuzování hospodárnosti je proto ve složitějších případech vhodné zpracovat stručnou tabulku, v níž jsou popsány konkrétní postupy, které vedly ke konkrétnímu rozhodnutí.

Efektivnost je vztah mezi výstupy v podobě zboží, služeb, popřípadě dalších výsledků a zdroji použitými k jejich dosažení. Efektivní činnost maximalizuje výstupy vůči daným vstupům, respektive minimalizuje vstupy vůči daným výstupům, opět vždy s ohledem na zachování potřebné kvality. V principu znamená tento pojem "dělat věci správnou, respektive nejvhodnější cestou, co nejlepším způsobem". Jde o kritérium, které hodnotí vztah mezi vstupem a výstupem, tedy využití prostředků na správný účel.

Klasickým příkladem je například posuzování efektivnosti při používání služebních vozidel. Vyslání zaměstnance na služební cestu prostředkem hromadné dopravy a z toho vyplývající úspora nákladů na vstupu nemusí znamenat vždy úsporu na výstupu, ani zachování potřebné kvality. Stejně jako náklady na provoz služebního vozidla je zapotřebí zhodnotit i hodnotu pracovní doby konkrétního zaměstnance a zohlednit při posuzování

objektivně i ztrátu času, stráveného zaměstnancem na cestě a času, který může při zvolení vhodného dopravního prostředku věnovat konkrétnímu požadovanému pracovnímu úkolu.

Účelovost charakterizuje rozsah, ve kterém bylo dosaženo stanovených cílů, tj. vztah mezi zamýšleným a skutečným dopadem sledované činnosti, tj. prověření skutečných účinků činnosti v porovnání se zamýšlenými. V principu znamená tento pojem "*dělat správné věci, respektive dělat jen takové věci, které skutečně měly být provedeny*".

Účelná činnost je taková činnost, která svým výsledkem co nejpřesněji odpovídá předpokládaným cílům. Jde o kritérium hodnocení na výstupu. Klasickým příkladem je například posuzování účelnosti při vynakládání prostředků definovaných a vymezených konkrétními programy či projekty, nebo vyhodnocení, zda byly splněny cíle konkrétní kontrolní akce, zda nedošlo k odchýlení od jejího původního programu.

Některé slabé stránky současného systému finanční kontroly v České republice

Postupné zkvalitňování současného systému finanční kontroly s sebou nese i nezbytnost vyhodnocení jeho dnešních slabých stránek.

Zákon o finanční kontrole obsahuje zásady pro hodnocení výkonnosti veřejné správy v souladu s Evropskými standardy. Jak se postupně zjišťuje, ne vše je v současně platných (národních) předpisech řešeno, přestože se jedná o zásadní principy. Například hodnotit hospodárnost, efektivnost a účelnost bez předem stanovených kritérií a směrodatných odchylek může vést k subjektivnímu hodnocení různě orientovaných kontrol a v konečném vyznění může znamenat i zneužívání finanční kontroly k jiným než žádoucím cílům.

Některé vybrané problémy a rizika v oblasti vnitřních kontrolních systémů:

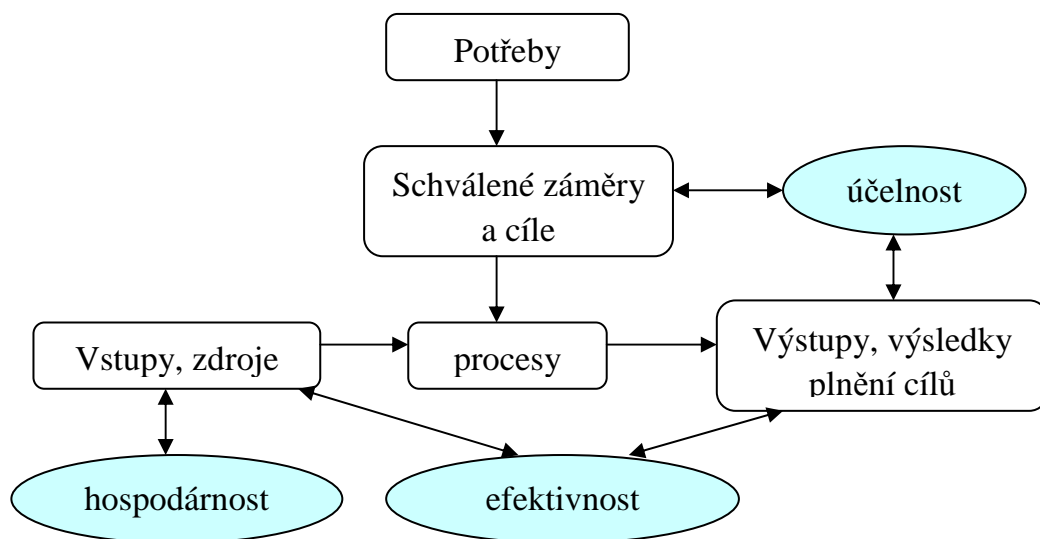
- neochota managementu některých organizací veřejného sektoru přejímat odpovědnost za řízení vstupů (zdrojů) a za kontrolu výstupů (výsledků) při naplňování stanovených cílů; přetrvává tendence přenášet tuto svou odpovědnost na nadřízené orgány
- jednotlivé vnitřní kontrolní mechanismy uvnitř organizací vykazují často znaky formálnosti,

- nedostatečná aplikace a realizace systému analýzy a řízení rizik a její nedostatečné chápání ze strany managementu.

4.4.3 Vnitřní kontrolní systém

Vnitřní kontrolní systém je součástí systému finančního řízení zabezpečujícího hospodárné, efektivní a účelné použití veřejných prostředků. Univerzální model vnitřního kontrolního systému organizace není nikde vymezen a v různých organizacích se liší. Je však neoddělitelnou součástí řízení. Můžeme ho nazvat souborem mechanismů, postupů, které nám zaručí kvalitní a účinné řízení organizace.

Následující schéma zobrazuje základní vazby pro pochopení podstaty vnitřního kontrolního systému a vztahů mezi nimi.



Obrázek 7. Základní schéma vnitřního kontrolního systému
[vlastní zpracování]

Lze formulovat několik obecných doporučení pro koncipování či zdokonalování kontrolních systémů. Především je třeba zdůraznit, že kontrolní systém je součástí systému řízení organizace, musí korespondovat s uplatněnými přístupy řízení, řídicími záměry, zavedenými komunikačními prostředky apod. Na úrovni vlastnických a správních orgánů každé organizace by měl signalizovat všechny významné případy, kdy hrozí různé

problémy (např. finanční, ekonomické, ekologické, sociální), které mohou ohrozit stabilitu organizace či dokonce její existenci. Na úrovni výkonného managementu organizace je těžiště kontrolního systému obvykle spatřováno v následné kontrole, zejména finančních ukazatelů, tj. plnění plánu, čerpání rozpočtu apod.

Interní audit je nedílnou součástí vnitřního kontrolního systému v orgánech veřejné správy, který zahrnuje

- finanční hospodaření,
- finanční řízení,
- kontrolu
- interní audit.

Základní elementy vnitřního kontrolního systému

Kontrolní prostředí – k faktorům prostředí patří vnitřní kultura organizace, filozofie managementu a jeho styl řízení, řízení lidských zdrojů.

Určení rizika – jedná se o identifikaci a analýzu rizik spojených s dosahováním stanovených cílů a určení, jak může být riziko řízeno. V každé organizaci hrozí rizika z vnějších a vnitřních zdrojů. Základním předpokladem k odhadnutí míry rizika je znalost procesů, struktur, činností a vnitřních předpisů, v nichž nebo s nimiž organizace pracuje.

Kontrolní aktivity – pomáhají zabezpečit nezbytné akce k dosažení cílů organizace.

Informace a komunikace – potřebné informace musí být identifikovány, podchyceny a sděleny v potřebné formě oprávněným osobám.

Monitorování - vnitřní kontrolní systém musí být monitorován vzhledem ke sledovaným činnostem a hodnocení jejich významu. Nejvyšší pozornost při monitorování by měla být zaměřena na mechanismy ošetřující klíčová rizika.

Kontrolní funkce účetnictví a význam vnitřních směrnic

Autoři zákona o finanční kontrole jsou si vědomi nutnosti kvalitní informační základny i kontrolní funkce účetnictví a mezi hlavní cíle finanční kontroly řadí průkaznost účetnictví. Z tohoto jednoduchého předpokladu vychází nutnost pravidelného hodnocení dosažené úrovně informační základny každé účetní jednotky ve sféře veřejných financí.

Aplikace mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS v praxi ukazuje, že je jejich použití málo vhodné pro účetnictví veřejného sektoru. Proto byla v mezinárodním měřítku vytvořena Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, jejichž úkolem je vypracovat pravidla a zásady pro specifické problémy organizací veřejného sektoru IPSASB (The International public sector Accounting Standards Board, dříve Public Sector Committee – PSC)²³. Z porovnání IPSAS a právní úpravy účetnictví pro veřejný sektor v ČR vyplývá, že mezi českou právní úpravou účetnictví veřejného sektoru a IPSAS se vyskytují značné rozdíly zejména v koncepci, účetních výkazech a v oblasti oceňování.

Za primární důvod sestavení vnitropodnikových účetních směrnic je možné považovat vytvoření nástroje pro vnitřní řízení organizace. Úloha vnitřních směrnic spočívá především v zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých útvarech, a to ve stejném čase.

Jedním z důvodů pro vytvoření směrnic je také předcházení následným sankcím, které mohou vzniknout při vnitřních a vnějších kontrolách. Z praxe je potvrzena skutečnost, že pokud jsou při kontrole předloženy dobře zpracované vnitřní směrnice, probíhá kontrola daleko rychleji a bez případných sankcí.

Směrnice jsou vnitřní předpisy, jimiž se podrobněji upravují vlastnosti a chování prvků v účetní jednotce. Posláním směrnic je²⁴:

- Rozpracovat některé oblasti činností do takových podrobností, jak to

²³ Mezinárodní federace účetních. *Příručka dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor*, Česká republika: NKU, 2006. 818 s. ISBN 80-239-7238-3.

²⁴ RŮŽIČKOVÁ, R., *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. 8. vydání. Olomouc: ANAG, 2006. 231 s. ISBN 80-7263-343-0

vyžaduje potřeba racionálního plnění funkcí účetní jednotky a jejich organizačních prvků.

- Upravovat činnosti a vlastnosti, jak to vyžadují právní předpisy, nebo pro které se úprava považuje pohledu účetní jednotky za potřebnou a užitečnou z hlediska významu, opakovanosti výskytu apod.
- Aby obsahovaly ustanovení natolik stálá, aby se podle nich mohly vytvářet účelné stereotypy chování a aby zajistily automatické fungování, avšak ponechávaly prostor pro sebeuplatňování a aktivitu příslušných pracovníků zabývajících se příslušnou oblastí a problematikou.

4.4.4 Interní audit v orgánech veřejné správy

V zákoně definovaný vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy je, v souladu s požadavky Evropské komise, rozdělen na dva podsystemy – finanční řízení a kontrolu a **interní audit**.

Interní audit ve veřejné správě je v České republice poměrně mladou disciplinou, se kterou dosud nejsou patřičné zkušenosti. Interní auditoři se stále musí „učit za pochodu“, a jsou nuceni se dále rozvíjet a nepřetržitě vzdělávat, protože v rámci reformy veřejné správy a neustálého sbližování s nejlepšími praktikami EU, dochází k neustálým změnám zákonů, právních předpisů a nařízení. Interní auditoři musí být schopni reagovat na změny vnějšího okolí, které by mohly znamenat ohrožení a negativní dopady pro organizaci.

V ČR v současnosti chybí národní kvalifikační standard pro zcela nově koncipovaný obor "interní audit", který by vytvořil kvalifikační předpoklady pro výkon funkce interního auditora a podpořil zájem o tuto profesi a motivaci pracovníků vyhovět nárokům, které jsou od nich požadovány a stal se v podmínkách veřejné správy vhodným nástrojem kariérního rozvoje této profese²⁵.

Výše zmíněné důvody ovlivňují tu skutečnost, že ve veřejné správě se v současné době začínají projevovat problémy s obsazováním pracovních míst v útvarech interního auditu, především je nedostatek odborně

²⁵ http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/verpr_kontrola_25953.html#II 10.5.2007

připravených interních auditorů se specializací na finanční audit, finanční řízení a účetnictví. Přitom kompetentnost auditorů vybavených potřebnými schopnostmi, znalostmi a dovednostmi, ale také jejich postoji k vyjádření nezávislého a objektivního profesionálního názoru jsou jedním z rozhodujících faktorů pro účinnost interního auditu.

Interní audit zahrnuje organizačně a funkčně nezávislé přezkoumávání a vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly a celého systému.

Interní audit, zaváděný povinně podle ustanovení zákona o finanční kontrole by měl přispět k větší transparentnosti prováděných finančních operací a k hospodárnějšímu nakládání s veřejnými financemi ve státní správě a samosprávě.

Modely interní kontroly: v překladech zahraničních odborných zdrojů je interní audit, jako součást vnitřního kontrolního systému, často označován jako interní kontrola, přičemž vnitřní kontrola je synonymem pro kontrolní mechanismy v rámci organizace. Po roce 1990 se ve světě začalo prosazovat moderní pojetí interní kontroly, která má základ v USA, Kanadě a Velké Británii.

Model COSO²⁶ (Committee of Supporting Organisations of the Treadway Commission,) byl vypracován v roce 1992 Výborem podpůrných organizací komise Treadway v USA. Treadwayova komise byla komise senátu Kongresu USA v jejíž kompetenci bylo zabránit podvodným finančním zprávám.

Tento model se skládá z pěti složek interního řídicího a kontrolního systému:

- Řídicí a kontrolní prostředí
- Posuzování rizik
- Činnosti řídicích a kontrolních systémů
- Informace a komunikace
- Monitorování

Tradiční auditorské činnosti související s účinností a efektivitou jsou obsaženy především ve třetí oblasti, tj. v rámci řídicích a kontrolních

²⁶ DVOŘÁČEK, J., *Interní audit a kontrola*, Praha, C.H.Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3

systemů. Dle COSO lze definovat interní kontrolu jako proces, který má zajišťovat jistotu pro dosahování cílů, především s ohledem na efektivitu a účinnost operací, spolehlivost finančních informací a dodržování platných zákonů a předpisů.

Interní kontrola a interní audit by měly napomáhat při dosahování základních strategických a provozních cílů, ochraně majetku a spolehlivosti finančního výkaznictví. Podrobnější členění dále zahrnuje audit účetní závěrky, audit procesů ve vztahu k cílům a požadovaným výstupům a audit dodržování předpisů.

Rizika v organizacích veřejné správy

Veškeré organizace, bez rozdílu zda se jedná o organizace podnikatelské či nepodnikatelské, existují proto, aby dosáhly cílů pro které byly založeny nebo zřízeny. Toto dosažení cílů není vždy jisté, protože při vlastní činnosti organizace může nastat určitá událost, jednání nebo stav s následnými nežádoucími dopady na plnění schválených záměrů a cílů této organizace. Jedná se o určitá rizika, která je třeba identifikovat, řídit a kontrolovat.

Efektivně rozhodovat je možné na základě objektivních a dostupných informací, které takto snižují rizika rozhodování. Část těchto rizik, která jsou svázána s vnějšími politicko-ekonomickými vlivy sice není možné vyloučit, o to důsledněji je však nutné mít přehled o všech vnitroorganizačních faktorech a jejich možném využití pro další rozvoj.

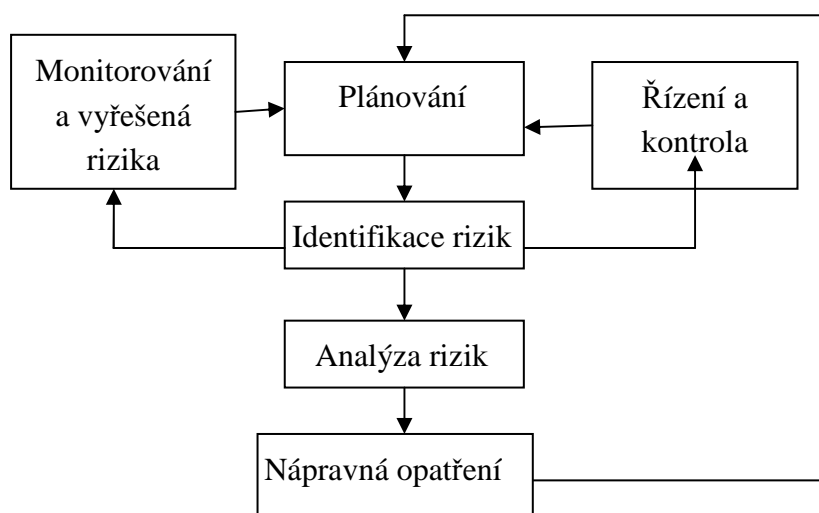
Definice pojmu riziko: definic pojmu riziko je velké množství. Vždy se však jedná o vyjádření téže podstaty, že **riziko** je spojeno se zlomovými situacemi a nepravidelnostmi, je **neočekávané a nepředvídatelné**. Rizikem se rozumí pravděpodobnost, že jev bude mít negativní dopad na organizaci. Riziko je pojem, kterým je popisována situace, která může způsobit potencionální ztráty firmě či organizaci.²⁷

Při řízení rizik jsou výchozím předpokladem jasné definice cílů a konkrétních úkolů organizace v příslušném časovém období a v jednotlivých oblastech činnosti, rozpoznání a pojmenování rizik, analýza

²⁷ DVOŘÁČEK, J., *Interní audit a kontrola*, Praha, C.H.Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3

rozpoznaných rizik z hlediska možností vzniku a jejich předpokládaných dopadů.

Cílem **identifikace rizik** je vědomé vyhledávání nejslabších a problémových článků celého procesu se záměrem jejich eliminace a současně se hledají i příležitosti dalšího rozvoje. Je třeba vytipovat oblasti, kde všude rizika hledat. K identifikaci rizik lze použít některou ze sofistikovaných metod, např. brainstorming, kdy výsledkem bývá velké množství námětů. Efektivního výsledku bývá dosaženo ve spolupráci managementu organizace, interního auditu a všech zaměstnanců. Řízení rizik jako subsystém řízení a kontroly předpokládá schopnost systémového myšlení.



Obrázek 8. Schéma řízení rizik [zpracování vlastní]

Zdroje rizik u příspěvkových organizací se nachází zejména v následujících oblastech činnosti finance, provoz, řízení, prostředí, transakce, informace²⁸.

²⁸ PROKUPKOVÁ, D. *Řízení rizik v orgánech veřejné správy*, In. Účetnictví nevydělečných organizací a obcí č. 2/2007, ISSN 1213-3493

4.5 Controlling ve veřejné správě

Zatímco v soukromé sféře se stal controlling stálou veličinou, v neziskové sféře se nepřihlíželo k provozně hospodářským nástrojům řízení ještě dlouho po jejich objevení. Skutečnost, že tyto organizace dostávají od společnosti méně finančních prostředků, vede k tomu, že jsou v rostoucí míře nuceny svoji existenci před společností ospravedlňovat a ve svém důsledku vedou k otevírání tohoto sektoru idejím controllingu.

V jedné studii byl zkoumán stav a možný směr vývoje controllingu v neziskovém sektoru. Pokud jde o současné poznatky o úlohách a možnostech controllingu, ukazuje se, že stav je srovnatelný s průmyslem. Následující obrázek znázorňuje výsledek šetření dle Webera a Hamprechta z roku 1995.²⁹

Silný souhlas	Slabý souhlas
<ul style="list-style-type: none">• Controlling podporuje vedení• Controlling musí také zohlednit organizaci a řízení zaměstnanců• Controlling klade důraz na kontrolu a cíle plánu• Controlling je spolupráce mezi controllerem a vedoucími v linii• Controller zajišťuje konzistentní plánování orientované na výsledek	<ul style="list-style-type: none">• Controlling je nové pojmenování toho, co v naší instituci dlouho děláme• Controlling lze chápat jako rozšířené účetnictví• Controlling je to, co dělá controller• Controlling to má u nás těžké, protože v důsledku četných legislativních nařízení máme malý prostor pro podnikání• Zavést controlling znamená rozloučit se s četnými předpisy a pravidly• Co je controlling opravdu, to nevím• Controlling se do naší instituce nehodí, protože nechceme dosahovat žádných výnosů

Obrázek 9. Porozumění controllingu v neziskovém sektoru
[zpracování dle²⁹]

V rámci studie se zjistilo, jaké výsledky jsou očekávány od zavedení controllingu v neziskovém sektoru. Nejčastěji bylo uváděno zvýšení průhlednosti řízení financí, zajištění profesionálního ekonomického vedení a snižování nákladů dosažené efektivní kontrolou. Největší překážkou pro zavedení controllingu ve veřejném sektoru je nedostatek personálních a vědomostních zdrojů.

²⁹ HORVÁTH, P. *Nová koncepce controllingu*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 288 stran. ISBN 80-7259-002-2.

Aplikace obecných zásad a nástrojů controllingu může mít v různých oblastech svoje specifika. V elementární rovině lze spatřovat funkce finančního controllingu v neziskových organizacích ve třech základních sférách, a to získávání, využití a kontrola finančních zdrojů, kdy každá z výše uvedených funkcí finančního controllingu probíhá jednotlivými fázemi procesu řízení:

- Fází plánování (obsahuje analytické činnosti, tvorbu prognóz finančních toků a hledání opatření k vyrovnání schodků či přebytků likvidity)
- Fází realizace (zahrnuje aktivity nutné pro realizaci plánu)
- Fází kontroly (obsahuje porovnání plánu a skutečnosti, identifikaci a analýzu odchylek a návrhy regulačních opatření)³⁰.

Je široce rozšířen názor, že nezisková organizace nesmí dosáhnout svou činností žádného zisku, respektive přebytku. Toto mínění je nepřesné, neboť neziskové organizace jsou sice organizace, které nevytvářejí zisk k přerozdělení mezi jeho vlastníky, správce nebo zřizovatele, ale mohou za určitých okolností zisk vytvořit, ovšem získané prostředky musí zase vložit zpět k rozvoji organizace a plnění jejích cílů. Proto se nedá hovořit o zákazu zisku, nýbrž o omezení použití zlepšeného výsledku hospodaření. S rozdílným pojetím zisku v neziskovém sektoru oproti podnikatelským subjektům souvisí omezená možnost využití smysluplných ukazatelů hodnocení. Veřejným organizacím tak chybí jasný systém měření výkonnosti, který by dostatečně odrážel efektivnost a účinnost.³¹

Ve veřejné správě i neziskových organizacích na straně výnosů převládají dotace, vlastní tržby mají pouze doplňkový charakter. Přesto mají tyto instituce svoje produkty a procesy. Náklady jsou finančně vyjádřitelné a někdy je nutné výnosy nahradit „výkony“ a ocenit věcnými přínosy. Výchozími body při zavádění controllingu v neziskovém sektoru by mělo být vybudování strategického plánování, zlepšování orientace na zákazníky a analýza interních výkonových procesů.

³⁰ FREIBERG, F. *Finanční controlling*. 1.vyd. Praha: Management Press, 1996. 199 stran. ISBN 80-85943-03-4

³¹ WRIGHT, G., NEMEC, J.: *Management veřejné správy: teorie a praxe*. Praha: Ekopress, 2003. ISBN 80-86119-70-X.

4.6 Vztah interní audit versus controlling v rámci systému finančního řízení v neziskové organizaci

V následující části bude řešen vztah mezi interním auditem a metodami controllingu v neziskovém sektoru veřejné správy. Snahou bude najít odpovědi na následující otázku:

Jaké jsou vnější i vnitřní aspekty související s cíli a posláním finanční kontroly a controllingu?

Chápání pojmu controlling se stále vyvíjí v souvislosti s vývojem ekonomiky. V současné době můžeme chápat controlling jako podsystém řízení podniku. Jádrem controllingu je systematické řízení podle cílů, porovnávání plánovaného stavu se skutečností, analytická práce se zaměřením na diagnózu tendencí, zjištění budoucích výsledků a na hledání způsobů, jak je žádoucím způsobem ovlivnit. Má mimo jiné inspirovat management k odkrývání nových možností přinášejících ekonomický efekt.

Podle názoru odborníků v současné době vývoj controllingu směřuje od řízení a kontroly **k samořízení a samokontroli**. Podporuje se myšlenka, že cílem controllingu není řízení manažerů, ale podpora při samořízení. Řídící pracovníci musí být odborníky ve svém oboru.

Společným úkolem vnitřního kontrolního systému, interního auditu i controllingu je zajistit, aby management těchto organizací měl dostatek podkladů pro samostatné rozhodování, předvídání důsledků svých rozhodnutí a byl schopný samostatně interpretovat odchylky od vytyčených cílů. Celková organizace musí být orientovaná na dosažení kvalitních výsledků.

Poměrně často bývá interní audit ztotožňován s controllingem. I když obě disciplíny jsou součástí celkového řídicího procesu podniku, lze najít mezi nimi určité rozdíly, i když zejména v oblasti neziskových organizací najdeme plno shodných prvků.

Controlling je součástí plánování a je zaměřen na podnikové cíle a jejich realizaci. Není prioritně zaměřen (na rozdíl od interního auditu) pouze na samotnou kontrolu jednotlivých činností, nýbrž je na něj přeneseno částečně jejich plánování, koordinace jednotlivých dílčích plánů, organizace a kontrola informačních toků. Můžeme ho nazvat systémem pravidel, který

napomáhá k dosažení podnikových cílů. Jedním ze základních ukazatelů je zisk.

Audit představuje synonymum pro objektivitu, účinnost a zkvalitňování řízení, který vykonává specializovaný personál ve vlastním podniku, přičemž jeho činnost se vztahuje na všechny druhy operací, které se v podniku uskutečňují tak, aby byla zajištěna vnitřní kontrola a efektivnost řízení, a to nezávisle na výkonu funkce a odpovědnosti vedoucích pracovníků uvedeného podniku.

Tabulka 1. *Hlavní rozdíly mezi controllingem a internímu auditem*³²

	Controlling	Interní audit
Hlavní cíl	dlouhodobá rentabilita obratu	soulad podkladů s realitou
Pracovní náplň	pořízení, výběr, hodnocení a předávání informací budování a provoz plánovacího a kontrolního mechanismu optimalizace rozhodovacích procesů	analýza rizika, poskytování ujištění kontrola správnosti, účelnosti a hospodárnosti zkoumaných dokladů zkoumání minulých postupů co do správnosti, účelnosti a hospodárnosti
Vstupy	veškeré účetní i provozní podklady, zejména výkaz zisku a ztrát	veškeré účetní i provozní podklady
Výstupy	analýza odchylek a návrhy na opatření	nepravidelné /náhodné/ nebo periodické zkoumání prostřednictvím osob, které nejsou zainteresovány v dané záležitosti
Organizační změření	interní	interní
Časová orientace	na budoucnost	na budoucnost, prevence

Interní audit by měl hlavně prokazovat svoji potřebu a užitečnost v rámci zvyšování kvality řízení finančních i nefinančních procesů v rámci

³² DVOŘÁČEK, J., *Interní audit a kontrola*, Praha, C.H.Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3

veřejných financí. Ve státním sektoru je ve světě zaváděna funkce interního auditu s velkým důrazem, neboť zde bývá nižší úroveň kontrolních prvků reagujících na podnikatelské ohrožení vyplývající z rozvinutého tržního prostředí. Pomáhá organizaci dosáhnout jejích cílů tím, že zavádí systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů.

V moderním pojetí je interní audit nezávislá, objektivní, kontrolní a konzultační činnost, která je zaměřená na přidanou hodnotu a zlepšení provozu organizace.

- *Nezávislá* – nesleduje, jak se druzí dopouští chyb, ale vnitřní přístup.
- *Objektivní* – je nutný vnitřní přístup založený na schopnostech.
- *Poradenství* – nestačí pouze odhalit chyby v systému, ale také navrhnout jejich odstranění nebo příště předejít vzniku chyb budováním řídicího kontrolního systému.
- *Přidaná hodnota* – organizace existují proto, aby vytvářely hodnotu nebo užitek vlastníkům a zákazníkům. Interní auditoři mohou ve formě konzultací, doporučení, auditorské zprávy nebo v jiných produktech poskytnout informace pro pochopení a zhodnocení rizika a tím zvýšení konečného užitku.
- *Řízení rizika* – řídicí a kontrolní procesy mají zajišťovat, aby byla rizika v toleranci.³³

Uvedená definice vyjadřuje významný **posun v zaměření interního auditu od kontrolní činnosti k jeho konzultačně poradenské úloze**, což má hodně společného s pojetím controllingu.

Nové pojetí vede k zastírání významového rozdílu mezi slovesem „řídít“ (to control) a podstatným jménem „řízení“ (control). Tato slova mají specifické odlišné významy v podnikatelském a vládním sektoru. **Sloveso** představuje **činnost**, která zajišťuje, aby bylo provedeno to co mělo být provedeno a zabraňuje tomu, co je zakázáno, tedy aby byly splněny cíle managementu. **Podstatné jméno** představuje **prostředky**, které pomáhají tomu, kdo chce mít něco pod dohledem („controller“).

³³ DVOŘÁČEK, J., *Interní audit a kontrola*, Praha, C.H.Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3

Interní auditoři orientovaní na management a na cíle potřebují spojit manažerské funkce řízení a kontroly s prostředky umožňujícími výkon této funkce ve všech činnostech organizace. V takovém pojetí dochází ke spojení slovesa „řídít“ (to control) a podstatného jména „řídící mechanismy“ (controls). **Řízení** znamená uplatňování všech prostředků vytvořených v podniku k **podpoře, vedení, omezování, správě a kontrolování jejích různých činností, které mají zajišťovat dosahování cílů podniku**. Tyto prostředky (řídící mechanismy) zahrnují formu organizace, zásady, systémy, postupy, instrukce, standardy, směrnice, účtové osnovy, předpovědi, rozpočty, plány, zprávy, záznamy, kontrolní seznamy, metody a nástroje.

Pro interního auditora orientovaného na řízení je především nezbytné hodnocení cílů, tedy hledání odpovědí na následující otázky:

- *Jsou všechny cíle splněny účinně, hospodárně a efektivně?*
- *Jsou podloženy přesnými a užitečnými informacemi?*
- *Jsou ještě stále relevantní v měnícím se prostředí?*
- *Odpovídají externím mechanismům vládních nařízení a předpisů?*
- *Naplňují potřeby celé společnosti?*

Moderní pojetí interního auditu směřuje k identifikaci, hodnocení a zvládnutí všech možných rizik v organizaci a neméně podstatnou úlohu v rámci interního auditu představuje poradenská činnost, která má za úkol poskytnutí přidané hodnoty ke zlepšení činnosti organizace, zejména ověřováním účinnosti systému řízení rizik a řídicích procesů v organizaci.

Různé definice řízení a kontroly jsou však méně významné než vlastní **účel řízení a kontroly**. Platí, že řídicí a kontrolní mechanismy jsou adekvátní a užitečné, pokud jsou navrženy tak, aby dosahovaly cíle. Interní auditoři musí znát cíl před tím, než mohou řádně vyhodnotit prostředky řídicího a kontrolního systému.³⁴

Moderní systém řízení za podpory vnitřního kontrolního systému založeného na prvcích controllingu by měl obsahovat podstatné prvky plánování, tedy koncepci, monitoring prostředí, vnitřní analýzu, stanovení cílů a řízení nápravných opatření.

³⁴ SAWYER, L.B. *Interní audit*. Praha: Český institut interních auditorů, 2000. ISBN 80-86284-07-7

Hlavní kritérium pro zavedení controllingu do veřejné správy lze nalézt v oblasti řízení efektivity, jež spočívá v plánování cílů a v kontrole úspěšnosti při jejich dosahování. Na úrovni řízení efektivnosti je těžištěm zájmu plánování, kontrola produktivity a hospodárnost vynaložených nákladů spojených s poskytováním služeb za podmínek nesnížení kvality služeb. Efektivita je rovněž jedním ze základních cílů vnitřního kontrolního systému i interního auditu.

5 HLAVNÍ VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE

Následující část disertační práce je věnována vlastním výsledkům výzkumné práce. Mimo kritickou literární rešerši se výzkum zaměřil především na stávající praxi různých českých podniků a následně byl zúžen na oblast příspěvkových organizací ve vztahu k uplatňování metod controllingu v rámci finančního řízení.

Praktická realizace probíhala tak, že v roce 2006 proběhl dotazníkový mapující průzkum, který se zaměřil na aplikaci a využití controllingu a dalších aspektů finančního řízení v různých organizacích České republiky, následně v roce 2007 byl již proveden cílený výzkum pouze v rámci příspěvkových organizací.

5.1 Analýza současné praxe

V roce 2006 proběhl mapující dotazníkový průzkum, kdy bylo osloveno celkem 285 organizací v ČR a zpět získáno 220 vyplněných dotazníků, z nichž bylo pro další zpracování použito 194 dotazníků. Relativně vysoké procento návratnosti je způsobeno tím, že dotazníky byly většinou distribuovány osobně, za pomoci studentů.

Úkolem tohoto vlastního prvotního výzkumu bylo zmapovat praxi, tedy pomocí dotazníkového šetření popsat současnou situaci v oblasti využitelnosti metod controllingu a jeho postavení v rámci řízení podniků v České republice a dále charakterizovat jeho podstatu.

Pro sběr primárních dat byla zvolena metoda dotazníkového šetření. V první fázi byl uskutečněn předběžný předvýzkum, kdy byl dotazník ověřen na malém vzorku respondentů a vlastní vyhodnocení dopomohlo k budoucímu zaměření celé práce. Oslovení respondenti z praxe byli z celého spektra firem, tedy v zastoupení výrobních, obchodních i službových podniků a rovněž byl zastoupen i neziskový sektor.

Cílem studie bylo získat základní informace o následujících oblastech finančního řízení současné praxe podniků v ČR:

- Oblast finanční analýzy
- Využití účetních informací, informační systémy, reporting

- Plánování a kalkulace
- Nákladové účetnictví
- Zájem o další vzdělávání

Formulář dotazníku je uveden v Příloze PI.

Základní charakteristika zkoumaného vzorku podniků

Mezi základní charakteristiky organizací byly zařazeny:

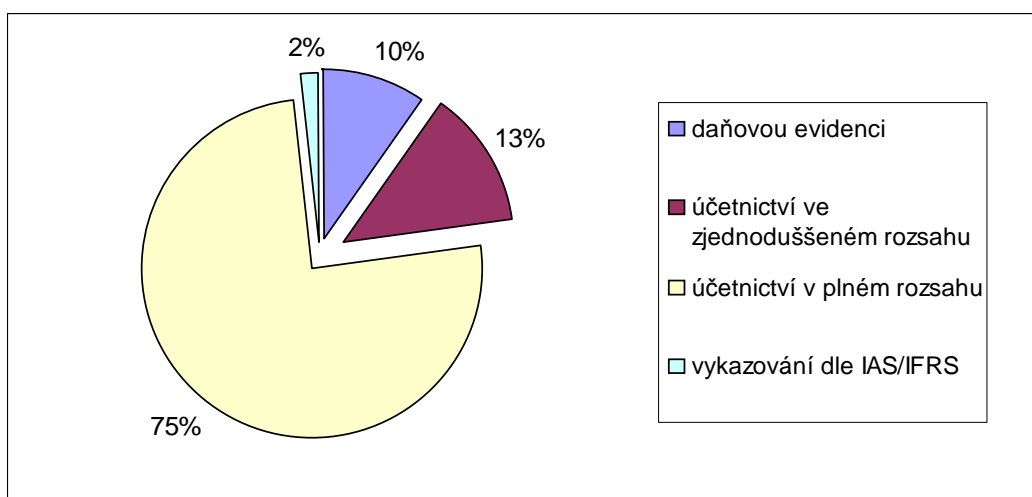
- typ firmy,
- vedení účetnictví,
- převládající obor činnosti
- počet zaměstnanců.

Z pohledu převládajícího oboru činnosti lze rozdělit vzorek do tří skupin, z nichž výrobní podniky tvoří 38 %, firmy poskytující služby jsou zastoupeny 41 %. Nejmenší podíl, tj. 21 % tvoří firmy, jejichž převládajícím oborem činnosti je obchodní činnost.

V rámci skupiny firem zabývajících se službami bylo 16 neziskových organizací, převážně se jednalo o organizace veřejného sektoru.

Co se počtu zaměstnanců týká, jsou rovnoměrně zastoupeny všechny kategorie, tj. organizace s minimálním počtem zaměstnanců, tj. do 5, kterých je 20 %, i velké podniky s počtem zaměstnanců nad 500, kterých bylo ve sledovaném vzorku 11 %. Největší zastoupení (30 %) mají firmy, jejichž počet zaměstnanců je mezi 6 až 25. Vysoký 18 % je podíl firem s počtem zaměstnanců v rozmezí 100 až 500. 14 % jsou zastoupeny firmy s počtem zaměstnanců v rozmezí 26 až 50. Zbytek, tj. 8 % jsou zastoupeny organizace s počtem zaměstnanců 51 až 100.

Podle vykazování a zpracování účetních informací lze považovat sledovaný vzorek za diverzifikovaný. Z celkového počtu je 92 % organizací plátcem DPH a 54 % firem podléhá povinnosti auditu. 10 % organizací ze sledovaného vzorku vede pouze daňovou evidenci, 13 % zpracovává účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a pouze 2 % dotazovaných firem vykazují účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS. Největší 75% zastoupení mají účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu.



Obrázek 10. *Vedení a vykazování účetních informací firem v ČR [zpracování vlastní]*

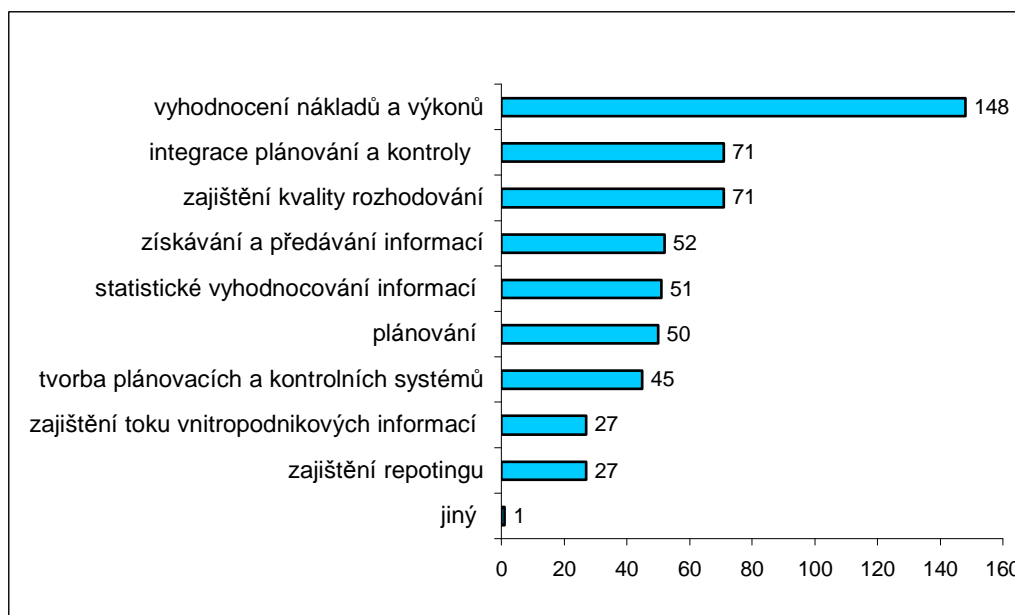
Z celkového počtu 194 zpracovaných dotazníků 19 firem vedlo místo účetnictví daňovou evidenci s počtem zaměstnanců maximálně 5. Tyto firmy byly z dalšího zpracování vyloučeny.

Z celého realizovaného dotazníkového šetření jsou do následující části prezentovány výsledky z následujících oblastí:

- cíle a současné využívání controllingu,
- otázky týkající se finančního řízení a manažerského účetnictví.

Každá firma si obvykle pod pojmem controlling představuje něco jiného, co odpovídá jejímu praktickému pojetí. Každá společnost může od controllingu očekávat jiné cíle, od úspory nákladů a zprůhlednění procesů, přes zefektivnění procesu plánování a porovnání se skutečností až po lepší komunikaci strategie či růst hodnoty společnosti. Podobná otázka zazněla i v dotazníkovém šetření, kdy autorku průzkumu v této oblasti zajímalo, jaké jsou v jednotlivých firmách dle jejich vlastního názoru cíle controllingu. A jaké jsou výsledky?

Z nabízených odpovědí mohli respondenti zvolit i více možností. 148 krát bylo označeno, že cílem controllingu je sledování skutečně vynaložených nákladů a dosažených výkonů, jak je možné vyčíst z následujícího grafu. 71 respondentů za cíl controllingu označili zajištění kvality rozhodování a integraci plánování a kontroly.



Obrázek 11. *Cíle controllingu v praxi organizací v ČR*
[zpracování vlastní]

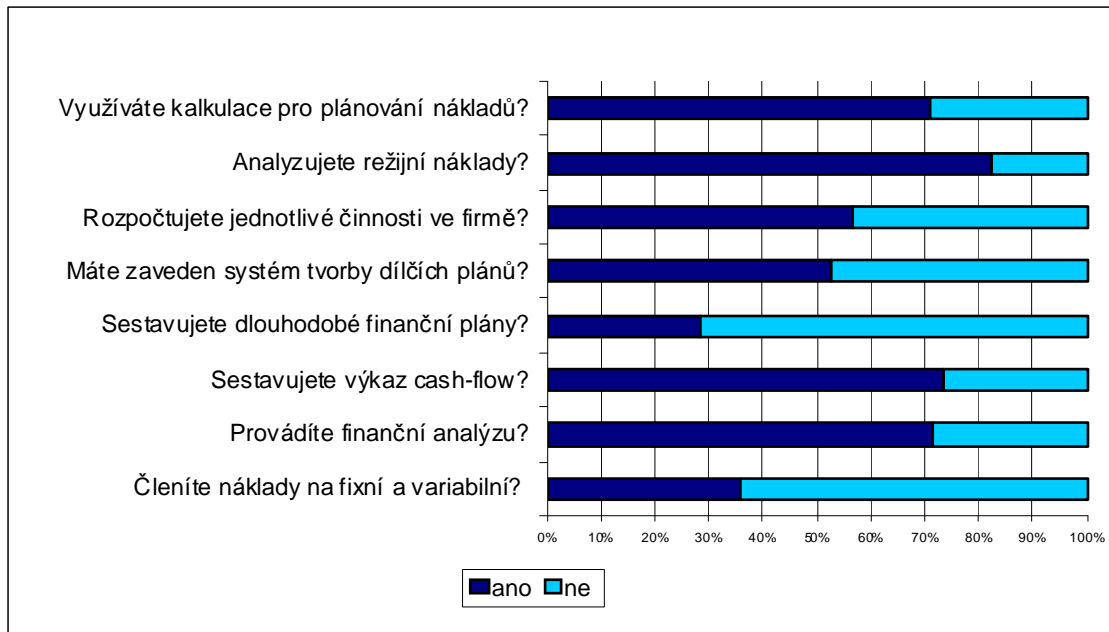
Srovnají-li se výsledky s podstatou diskuse o controllingu v literatuře, zjistíme, že např. dle Eschenbacha³⁵ je ohodnocení významu dimenzí cílů controllingu v následujícím pořadí:

1. zajištění kontroly
2. zajištění řízení
3. zajištění harmonizace
4. zajištění kvality rozhodování
5. zajištění plánování
6. zajištění informační konkurence
7. integrace plánování a kontroly
8. zajištění flexibility

Na otázku, zda mají ve firmě zavedený ucelený systém controllingu uvedlo okolo poloviny respondentů kladnou odpověď.

Následující řada otázek se týkala finančního řízení a využití manažerského účetnictví. Přehled odpovědí znázorňuje následující obrázek.

³⁵ ESCHENBACH, R., *Controlling*. 2.vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. 816 s.



Obrázek 12. *Využití účetních informací pro finanční řízení a manažerské účetnictví v praxi různorodých organizací ČR [zpracování vlastní]*

Nejméně kladných odpovědí (kolem 30 %) se vztahuje k otázce zda sestavují dlouhodobé finanční plány. Příznivá je ta skutečnost, že v současnosti se ve většině firem v České republice sestavuje výkaz Cash flow, provádí finanční analýza a rovněž se analyzují režijní náklady.

Na základě uvedeného šetření lze konstatovat, že ve většině podniků (alespoň ve zkoumaném vzorku) existuje povědomí o činnostech controllingu a některé z metod a nástrojů jsou využívány.

S použitím aktivní zpětné vazby došlo k upřesnění zaměření disertační práce právě na otázky pojetí controllingu v neziskové sféře, o snahu dokázat, že i v těchto organizacích lze využít některé z metod controllingu.

5.2 Analýza hospodaření a finančního řízení příspěvkových organizací

Následující výzkum byl již zaměřen na zmapování pojetí a možností uplatnění metod controllingu v příspěvkových organizacích, konkrétně ve školských organizacích. Autorka studie provedla hlavní průzkum ve 12 školách v průběhu dvou posledních let. V cílených rozhovorech s ekonomy,

účetními a řediteli těchto subjektů získala cenné informace, které po doplnění z uskutečněného dotazníkového průzkumu a vlastních dlouholetých praktických zkušeností jsou zpracovány v následující části. Autorka zkoumala, jaká je v oblasti finančního řízení skutečná praxe v reálných podmínkách příspěvkových organizací.

Pro analýzu povědomí o činnostech finančního controllingu v příspěvkových organizacích byl zvolen mapující výzkum dotazníkovou metodou, především z důvodu přehlednosti a jednoduchosti.

Cílem výzkumu bylo zjistit stupeň povědomí o controllingu, o současném využívání některých z metod a praktické zkušenosti s finančním řízením v příspěvkových organizacích. Záměrem bylo především vytipovat nejproblematictější oblasti finančního řízení příspěvkových organizací, které by mohly být řešeny pomocí nástrojů finančního controllingu.

Cíl výzkumu a identifikace dat:

- Zjistit současný stav povědomí o činnostech controllingu
- Analyzovat rozdíly ve finančním řízení neziskové sféry a podnikatelských subjektů
- Analyzovat současný stav aplikace controlliniových metod a postavení controllingu v příspěvkových organizacích
- Posoudit vhodnost jednotlivých controlliniových postupů a metod pro využití v rámci systému řízení organizací státního sektoru.
- Vytipovat nejproblematictější oblasti finančního řízení příspěvkových organizací, které budou sloužit pro doporučení řešení dané problematiky pomocí vybraných nástrojů controllingu
- Zmapovat současný systém řízení a využívání účetních informací pro řízení

Výzkum byl v zásadě koncipován jako kvalitativní, cílem nebylo měřit kvantitativní charakteristiky, ale přinést nové poznání kvalitativnímu obsahu controllingu v organizacích veřejné správy.

Vlastní výzkum byl realizován dotazníkovým šetřením, doplněným o řízené osobní rozhovory, telefonické konzultace a v neposlední řadě byla využita elektronická komunikace. Základní vzorek byl rozšířen v některých

otázkách a okruzích zkoumaných problémů o údaje ze seminárních prací studentů denního i kombinovaného studia FAME UTB ve Zlíně, předmětů Účetnictví pro veřejnou správu a Hospodaření nepodnikatelských organizací.

S ohledem na předpoklad omezeného povědomí pracovníků příspěvkových organizací v oblasti controllingu byly otázky formulovány takovým způsobem, aby byly pochopitelné i pro respondenty s menší znalostí dané problematiky. Výzkum tak kromě vlastního vyhodnocení plnil funkci nositele základní informace o využití controllingu a sloužil tak k jeho propagaci. Respondenti měli možnost požádat o anonymní zpracování údajů o organizaci, čehož valná většina (91 %) využila.

5.2.1 Výsledky dotazníkového šetření v příspěvkových organizacích

Vzorek analýzy a charakteristika průzkumu

Hlavní šetření probíhalo v průběhu roku 2007, kdy bylo osloveno celkem 86 středních odborných škol, zejména středních odborných učilišť, ale bohužel k účasti a bližší spolupráci svolilo pouze 29 oslovených organizací, tj. 34 % . Proto byl tento základní vzorek doplněn o použitelné informace ze seminárních, bakalářských a diplomových prací studentů FAME. Celkem tedy bylo zařazeno do vyhodnocení 45 příspěvkových organizací, z nichž 37, tj. 82 % tvořily školská zařízení.

Cílem průzkumu bylo zanalyzovat povědomí o využívání controllingu v příspěvkových organizacích v České republice, zjistit stupeň rozšíření metod controllingu a praktické zkušenosti s využíváním těchto metod v příspěvkových organizacích. Základní formulář dotazníku byl zvolen a použit stejný jako v roce 2006 pro mapující průzkum v různých firmách v ČR (*je uveden v příloze PI*), který byl následně rozšířen o řadu doplňujících podrobnějších otázek, které byly součástí dalšího dotazníku, jehož celé znění je přiloženo v příloze PI.

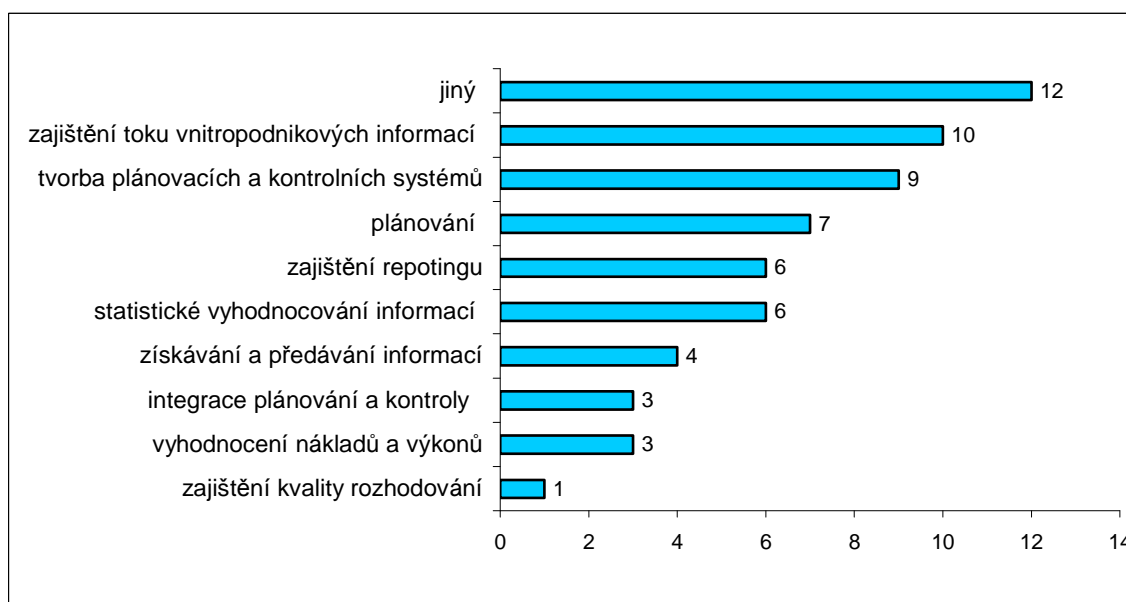
Pomocí výsledků uvedeného šetření šlo především o potvrzení následujících předpokladů, které jsou nutné k podpoře hypotéz disertační práce:

- *V praxi nepodnikatelských organizací zatím nedošlo k většímu rozšíření metod controllingu*
- *Pojem controlling je v organizacích veřejného sektoru v ČR spojován s naplňováním Zákona o finanční kontrole*

Do následující části jsou zpracovány nejdůležitější závěry analýzy, tedy odpovědi na vybrané otázky:

Otázka: *Jaké jsou dle vašeho názoru cíle controllingu?*

Každá společnost může od controllingu očekávat jiné cíle, které jsou většinou odvozeny od zaměření dané organizace. Z nabízených odpovědí bylo možno vybrat i více možností.



Obrázek 13: *Jaké jsou dle vašeho názoru cíle controllingu?*
[zpracování vlastní]

Na tuto otázku odpovědělo nejvíce dotazovaných, že jiný, než nabízené odpovědi. Respondenti měli možnost u této odpovědi sami doplnit, co je cílem controllingu dle jejich vlastního názoru. Z 12 respondentů, kteří tuto možnost zvolili, odpovědělo 9 (tedy z celkového počtu 45 dotazníků jde o 20 %), že controlling řeší finanční kontrolu a jde o kontrolu účelnosti, efektivnosti a hospodárnosti použitých finančních prostředků. Zde se již začíná naplňovat předpoklad, že se v podstatě jedná o naplnění ustanovení základních podmínek zákona o finanční kontrole. Dále z nabízených

odpovědí bylo za cíl controllingu nejčastěji považováno zajištění toku vnitropodnikových informací, tvorba plánovacích a kontrolních systémů, plánování a zajištění reportingu. Nejméně ekonomických pracovníků příspěvkových organizací, kteří odpovídali na dané otázky považuje za cíl controllingu zajištění kvality rozhodování, tudíž lze odvodit, že si uvedení pracovníci nespojují controlling s funkcí řízení, ale přiřazují úkolům controllingu úlohu kontroly a zajištění toku informací, konkrétně ve spojitosti s oběhem účetních dokladů a zajištěním průběžné a následné kontroly hospodářských operací.

Srovnáme-li výsledky s průzkumem v podnikatelské sféře, jsou v jednotlivých firmách dle jejich vlastního názoru nejčastěji uváděny za cíle controllingu sledování skutečně vynaložených nákladů a dosažených výkonů a integrace plánování a kontroly včetně vyhodnocování odchylek plánu a skutečnosti. Zatímco v příspěvkových organizacích tuto možnost zvolili jen 3 respondenti, což zřejmě vyplývá ze skutečnosti, že dosahování výkonů nepovažují za určující ekonomický faktor, neboť největší výnosovou položku tvoří dotace, které jsou často stanovovány normativně ze strany zřizovatelů. V rámci řízených rozhovorů s některými řediteli škol však faktor výkonů, kdy ve školách jsou za výkony považováni žáci, byl již zmiňován, ale celý problém byl poněkud zjednodušen na následující skutečnost: *„bude méně žáků, bude menší dotace, musíme ušetřit na nákupech a propustit učitele, protože energie, odpisy a opravy se uhradit musí“*.

Otázka: Máte ve vaší organizaci zaveden ucelený systém controllingu?

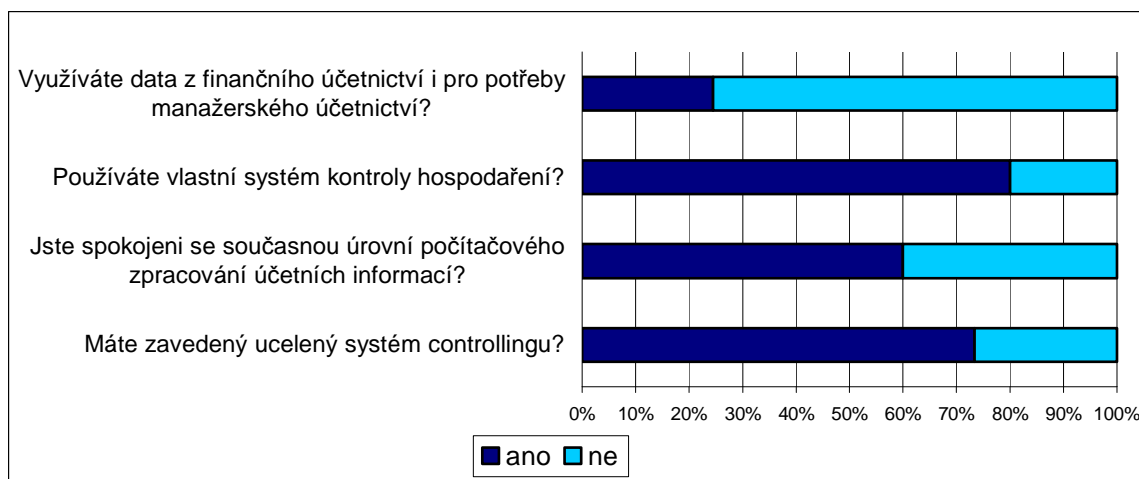
Na předchozí otázku navázal dotaz, zda mají v organizaci dle jejich vlastního názoru zaveden ucelený controllingový systém. 73 % organizací uvedlo, že ucelený systém controllingu mají zavedený, při bližším dotazování u 12 konkrétních organizací však vyplynulo, že se jedná o uplatňování zákona o finanční kontrole, dalších zákonů a vyhlášek, kontrolu účetnictví a v neposlední řadě, že jde především o různé rozbory hospodaření požadované zřizovatelem a ostatními poskytovateli dotací.

Tyto výstupy můžeme porovnat se závěry předvýzkumu, který byl proveden v jarních měsících roku 2006, kdy byla náhodně vybraným organizacím neziskového sektoru položena otázka, zda v jejich společnosti mají zavedený ucelený systém controllingu. Ze 16 získaných odpovědí bylo

11 kladných, tj. 68 % dotázaných organizací uvádí, že mají zavedený ucelený systém controllingu. Potvrdil se tak předpoklad a hypotéza, že u některých, lze trochu nadneseně konstatovat, že u většiny státních neziskových organizací, konkrétně příspěvkových organizací, je pojem controlling spojován s naplňováním zákona o finanční kontrole.

Součástí dotazníku byla i otázka, zda organizace používá vlastní systém kontroly hospodaření. 80 % odpovědí bylo kladných, ovšem opět při rozboru odpovědí z konkrétních rozhovorů s vybranými zodpovědnými pracovníky těchto organizací vyplynulo, že se většinou jedná o vnitřní kontrolní systém ve smyslu finanční kontroly, případně zpracování různých výkazů a zpráv, bez vzájemného propojení jednotlivých subsystémů, tj. komplexního informačního portálu a fungujícího informačního systému.

Oblast otázek zaměřených na kontrolu, zpracování a využití účetních informací



Obrázek 14: *Otázky týkající se systému controllingu, kontroly hospodaření a úrovně zpracování účetních informací [zpracování vlastní]*

Z výše uvedených výsledků lze opět odvodit, že (přinejmenším ve zkoumaném vzorku) oblast controllingu je ztotožňována s naplňováním finanční kontroly. Zde se znovu potvrzuje předpoklad, že pod pojmem controlling si představují neziskové organizace naplňování zákona o finanční kontrole.

Narůstající množství informací významných pro rozhodování se neobejde bez kvalitního systému zpracování informací. Následující stěžejní

otázka se týkala spokojenosti se současnou úrovní počítačového zpracování účetních informací. Nejvíce z dotazovaných firem používá účetní software GORDIC a spokojenost uvádí 60 %. Program GORDIC je doporučován zřizovateli příspěvkových organizací.

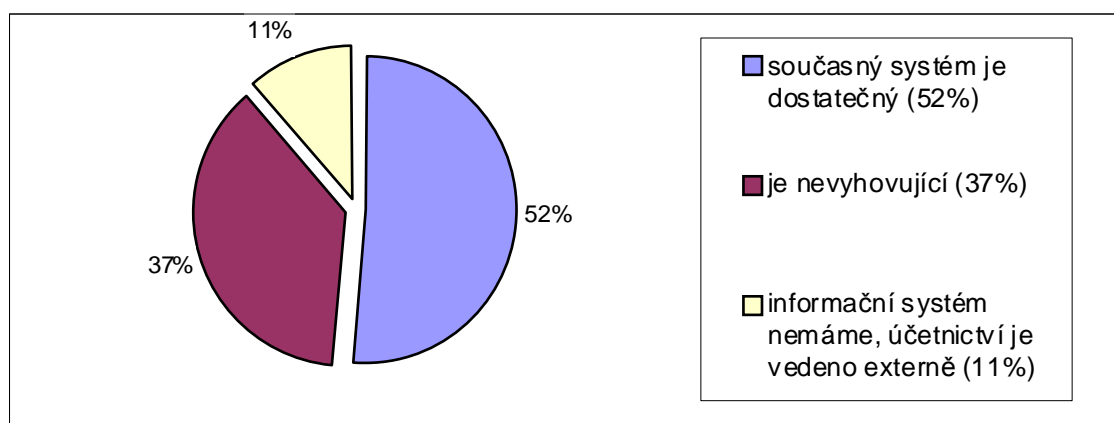
Tento software má své výhody i nevýhody, které musí každý uživatel sám posoudit z hlediska požadavků, které na využívaný informační software klade. Program GORDIC pracuje jak na lokálních PC, tak i v síťovém režimu a je z bezpečnostních důvodů vybaven systémem hesel, ke kterým je možno vázat i přístupová práva. Uživatel programu může využívat nové funkce v zabudovaném editoru tiskových sestav (vyhledávání textu, záměna textu, návrat po chybě, lupa, tabulátory, zarovnávání,...). Zejména rozpočtáři a rozboráři na úrovni zřizovatelů, tj. územně samosprávných celků, ocení export do ostatních aplikací v systému MS WINDOWS, jedná se např. o export vygenerované sestavy do programu MS Excel, ve kterém lze data jednoduchým způsobem dále upravovat, třídít, vytvářet grafy. Uživatel má k dispozici nástrojovou lištu, pomocí které se rychle orientuje a využívá nejčastěji používané funkce programu. Programové vybavení umožňuje tisk na všech tiskárnách, které jsou podporovány operačním systémem.

Celá řada dotazovaných organizací používá ke zpracování jednotlivých účetních agend více programů, např. samostatně jsou zpracovávány mzdy s využitím software „PERM“, evidence majetku prostřednictvím softwaru EMA Pors Chrudim a řadu dalších. Největší slabinou používaných informačních systémů je často se vyskytující zastaralost, některé jsou ještě v MS DOS verzi. Dosovské programy v kombinaci s modernějšími operačními systémy vytváří většinou nestabilní prostředí a hlavně neumožňují shromažďování všech událostí v jedné databázi.

Rovněž se na základě šetření potvrdil předpoklad, že v organizacích jsou využívané aplikace MS Word a Excel. Uvedený výstup dává vhodný základ pro nezbytnou součást zavádění systému controllingu, který je založen na skutečnosti, že narůstající množství informací významných pro rozhodování se neobejde bez použití výpočetní techniky. Těžko si lze bez podpory informačních technologií představit fungující controlling, protože jedním z hlavních úkolů je poskytnout požadované informace rychle, s orientací na příjemce a způsobem odpovídajícím situaci.

Oblast informačních softwarů byla podpořena další otázkou: ***Jak byste zhodnotili účetní informační systém ve vaší organizaci?***

Z následujícího grafu lze vyčíst, že více než polovina respondentů je spokojena se současným systémem, ale také 37 % dotázaných označilo současný systém za nevyhovující. Zajímavá je i informace, že 11 % respondentů žádný informační systém nevyužívá, i účetnictví je vedeno externí firmou. Tyto odpovědi jsou důležité pro podporu implementace systému controllingu, protože IT zabezpečení celého systému je „alfou-omegou“ úspěchu.



Obrázek 15: *Vlastní posouzení účetního informačního systému v organizaci [zpracování vlastní]*

K oblasti softwarů se váže i následující otázka: ***Pro kterou ekonomickou agendu využíváte v současnosti informační systém?***

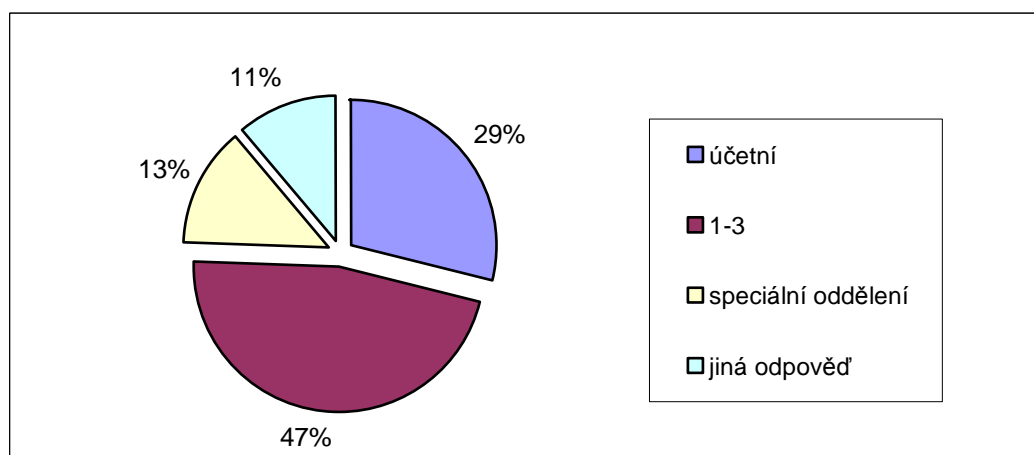
Nejčastěji je software využíván pro finanční a mzdové účetnictví, skladové hospodářství a následuje menšinové zastoupení finanční analýzy a vnitropodnikové účetnictví.

Otázka: *Kolik pracovníků se zabývá ve vaší organizaci analýzou hospodaření a finančním řízením?*

Odpovědi na tuto otázku vyplývají z velikosti a hlavního poslání příspěvkových organizací, kdy ekonomický úsek je velice často zastoupen pouze účetní, případně hospodářkou nebo mzdovou účetní a ve větších organizacích i ekonomem. Ekonomické činnosti jsou většinou považovány za určité servisní činnosti k hlavní činnosti. Nejvíce opovědí potvrzuje výše

uvedené skutečnosti, že financemi se zabývají 1 – 3 zaměstnanci, nejčastěji jde o funkci účetní a ředitele, který ovšem většinou nemá ekonomické vzdělání.

V rámci řízených rozhovorů s některými řediteli vyplynul eminentní zájem většiny o kvalitní školení či poskytnutí zpracovaných studijních materiálů (nejlépe návodů) ke zkvalitnění ekonomického řízení příspěvkových organizací.

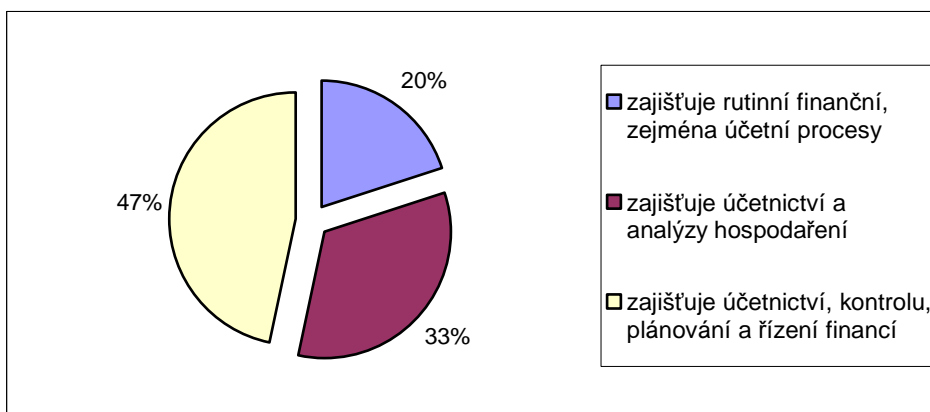


Obrázek 16: *Kolik pracovníků se zabývá ve vaší organizaci analýzou hospodaření a finančním řízením? [zpracování vlastní]*

S předchozí otázkou souvisí i další otázka:

Jaké je postavení finančního (myšleno ekonomického) útvaru v organizaci?

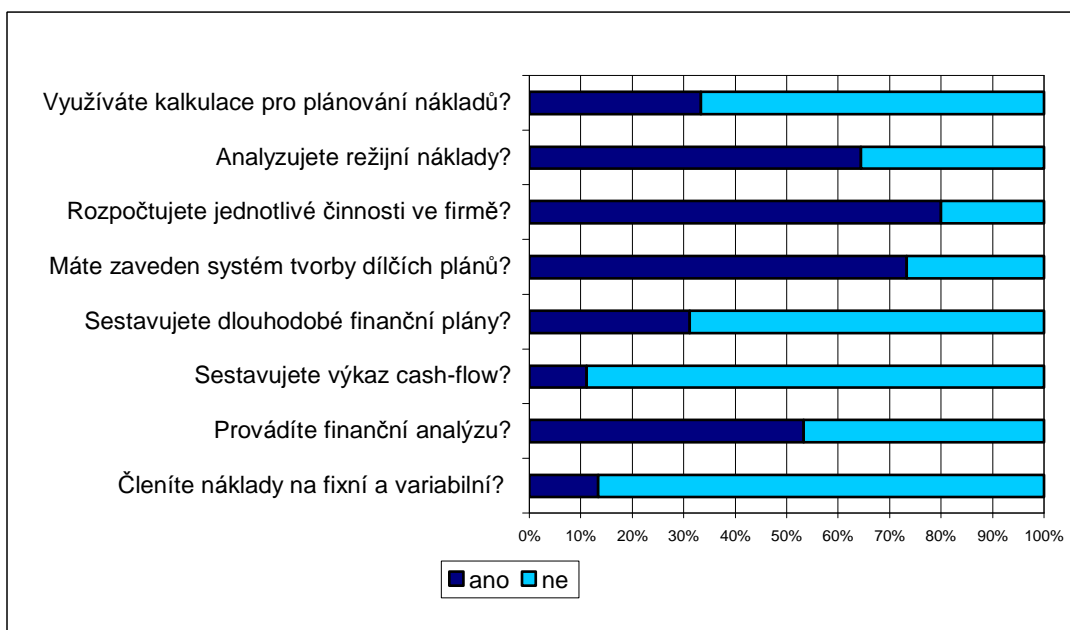
Vyhodnocení ukázalo skutečnost, že skoro v polovině organizací tento útvar zajišťuje účetnictví, kontrolu, plánování a řízení. V rámci řízených rozhovorů byly blíže specifikovány úkoly finančního útvaru (nejčastěji je v příspěvkových organizacích označován jako „účetárna“): vedení finančního a mzdového účetnictví, evidence majetku, sklady, pokladna, daně, rozpočty, odpisové plány, statistika, rozbor hospodaření pro zřizovatele....



Obrázek 17: Úkoly finančního úseku [zpracování vlastní]

Otázky týkající se finančního řízení a manažerského účetnictví

Následující oblast otázek se týkala využití účetních informací pro finanční řízení a manažerské účetnictví. Rozdělení kladných odpovědí na jednotlivé otázky je patrné z následujícího grafu.



Obrázek 18: Využití účetních informací pro finanční řízení a manažerské účetnictví [zpracování vlastní]

Za nejproblematictější lze považovat odpovědi na otázky, zda sestavují výkaz cash flow a zda člení náklady na fixní a variabilní. Cash flow sestavuje jen 5 dotázaných, tedy minimální počet příspěvkových organizací,

tj. 11 %. Tato oblast byla opět rozšířena o otázku: *Provádíte predikci cash flow v kratších intervalech, například týdně, měsíčně?* Ani jedna z dotazovaných organizací vůbec neplánuje jakýkoli cash flow v kratších intervalech.

Náklady členění na variabilní a fixní pouze 13 % respondentů. Rovněž kalkulace jsou využívány pouze u 30 % dotazovaných organizací.

U těchto dvou klíčových oblastí se zejména nabízí možnosti rozšíření účinného finančního řízení o uplatnění metod controllingu v příspěvkových organizacích, tedy řízení peněžních toků a likvidity a oblast členění nákladů na jednotlivé činnosti realizované příspěvkovou organizací.

Zajímavé výsledky poskytla otázka týkající se finanční analýzy, kdy více jak 50 % respondentů (tedy 24 organizací) odpovědělo, že provádí pravidelně finanční analýzu. V dotazníku většina příspěvkových organizací, konkrétně školských zařízení uvedla, že se finanční analýzou zabývají, ale při bližším zkoumání se prokázala ta skutečnost, že se pravidelně vyhodnocují zejména ukazatele typické pro školy např. naplněnost tříd, počet žáků na pedagogického a nepedagogického pracovníka a řada dalších ukazatelů dle požadavků zřizovatele. Například ukazatelem výpočtu likvidity se zabývala jen jedna zkoumaná organizace a to pouze z důvodu, že v této organizaci zpracovávala jedna studentka svou bakalářskou práci a mimo jiné vyhodnocovala likviditu.

Za pozitivní lze považovat zjištění, že 64 % dotázaných provádí analýzu režijních nákladů, 80 % organizací rozpočtuje jednotlivé činnosti a 73 % organizací má zaveden systém tvorby dílčích plánů.

V následující otázce respondenti volili druh plánu, který používají nebo vytváří, z nabídnutých odpovědí bylo možno vybrat i více možností. Při konkrétním vyjmenování plánů se ukázalo, že 100 % organizací plánuje mzdy a rovněž sestavuje odpisový plán, plán nákladů a výnosů sestavuje kolem 95 % příspěvkových organizací. Tady se potvrdil předpoklad, že tyto plány jsou v organizacích sestavovány, neboť jsou požadovány zřizovateli v rámci sestavování rozpočtu v souladu s rozpočtovými pravidly. Nejhorší situace je v oblasti plánování cash flow a plánování výkazu zisku a ztráty. Téměř u všech organizací jsou pravidelně sestavovány rozpočty nákladů a výnosů.

Otázka: *Využíváte ve vaší praxi controllingové metody? Pokud ano, jaké?* (bylo možné zvolit i více možností)

Nabídnuté varianty odpovědí byly následující:

- controlling pohledávek
- finanční plánování a prognózování
- finanční analýza
- finanční kontrola
- controlling likvidity
- controlling investic

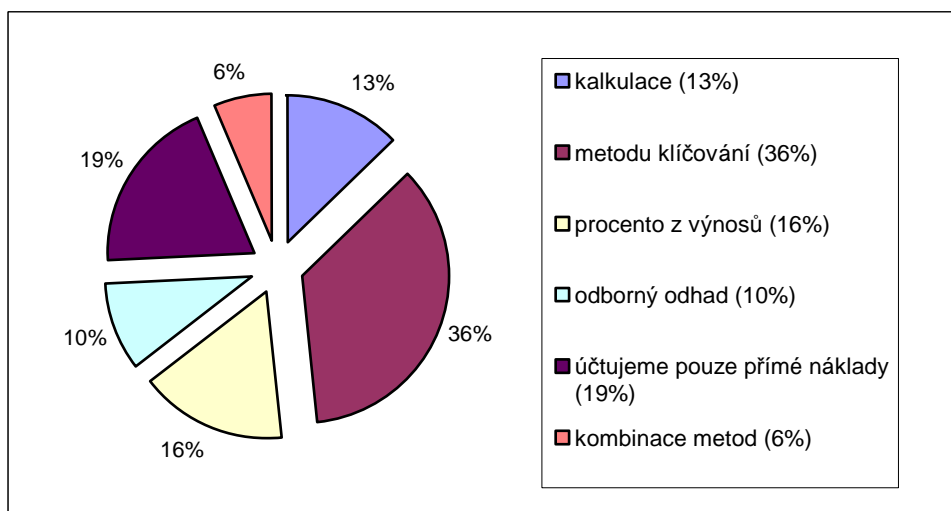
Na tuto otázku odpovědělo 48 % organizací záporně. Z kladných odpovědí byla nejvíce zastoupena finanční analýza, finanční kontrola a finanční plánování a prognózování. Pouze jedna organizace uvedla, že se zabývá likviditou a controllingem pohledávek.

Na základě řízených rozhovorů se zástupci 12 organizací vyplynulo, že finanční kontrola je realizována v souladu se zákonem o finanční kontrole a dle některých zástupců je pouze formální. U finanční analýzy jde především o různé rozborů hospodaření požadované zřizovatelem a ostatními poskytovateli dotací. Zde se opět potvrzuje předpoklad, že pod pojmem controlling si představují příspěvkové organizace naplňování zákona o finanční kontrole.

Otázka: *Realizujete doplňkovou činnost? Pokud ano, jaké metody používáte k přeúčtování nákladů na jednotlivé činnosti?*

Doplňkovou činnost provozuje z celkového počtu 45 analyzovaných příspěvkových organizací 31 zařízení a používané metody jsou patrné z následujícího grafu. Nejčastější okruhy doplňkové činnosti u analyzovaných příspěvkových organizací v oblasti školství (pokud tyto informace uvedly) jsou:

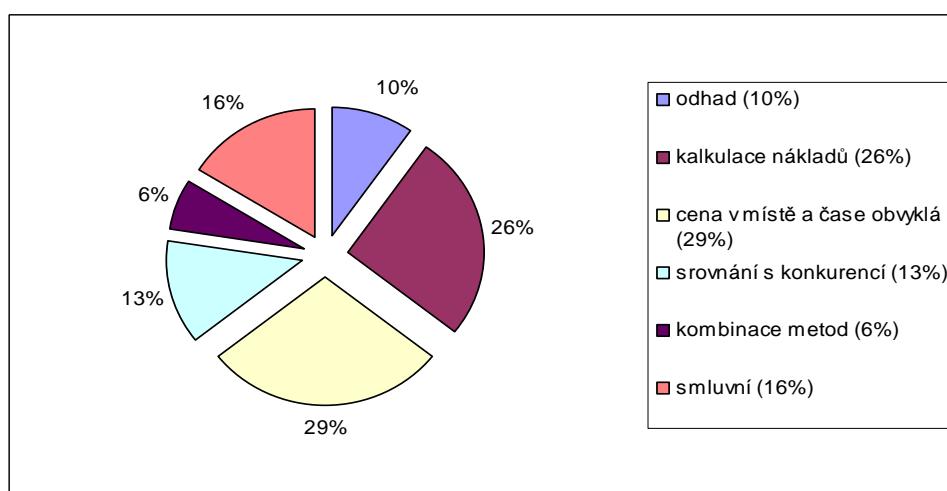
- realitní činnost, tj. různé pronájmy tělocvičny, učeben, nebytových prostor
- pořádání kurzů a školení, realizace zájmových kroužků
- provozování bufetu
- zajištění stravování ve školní jídelně pro veřejnost
- zajištění ubytování v domově mládeže mimo vlastní žáky



Obrázek 19: *Metody využívané k přeúčtování nákladů na jednotlivé činnosti u příspěvkových organizací [zpracování vlastní]*

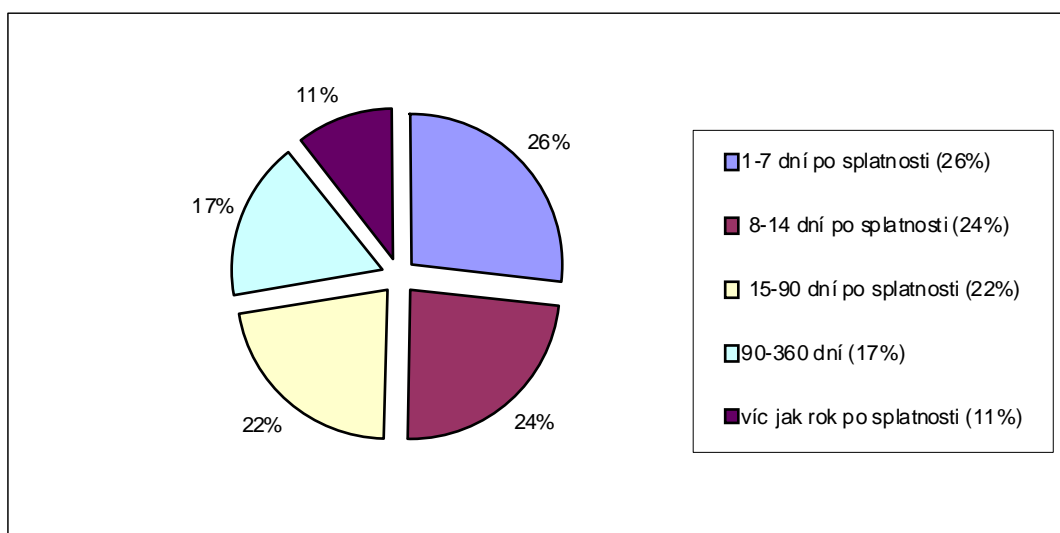
S předchozí otázkou souvisí i následující šetření. U organizací, které provozují doplňkovou činnost je zajímavé analyzovat na základě čeho stanovují cenu produktů doplňkové činnosti.

Nejvíce organizací se řídí zákonem o finanční kontrole a cenu stanovují na základě ustanovení „cena v místě a čase obvyklá“, následuje metoda kalkulace nákladů, ale pouze v 26 %. Lze konstatovat, že všechny v dotazníku nabízené metody jsou v organizacích využívány.



Obrázek 20: *Metody stanovování cen služeb doplňkové činnosti využívané u příspěvkových organizací [zpracování vlastní]*

Poslední zde prezentovaná analýza se týkala stáří neuhrazených pohledávek, kdy 11 respondentů uvedlo, že v účetnictví neevidují žádnou neuhrazenou pohledávku. 11 % ze zbývajících respondentů (tedy těch, kteří ve svém účetnictví vykazují pohledávky po lhůtě splatnosti) se potýká s nedobytnými pohledávkami, které jsou více jak rok po splatnosti. Stáří pohledávek u těchto organizací zobrazuje následující graf.



Obrázek 21: Stáří neuhrazených pohledávek [zpracování vlastní]

5.2.2 Shrnutí výsledků dotazníkového šetření

I když neziskové organizace nejsou zřizovány za účelem dosahování zisku, management nemá v oblasti finančního řízení o nic lehčí úkol. Kvalitní řízení a hospodaření se zdroji je v současném konkurenčním prostředí nezbytnou podmínkou úspěchu. U příspěvkových organizací je tlak na snižování nákladů a tvorbu zisku z doplňkové činnosti všudypřítomný, protože umožňuje těmto organizacím využít více prostředků ke zkvalitnění činnosti hlavní. Omezujícím faktorem pro finanční management je současné právní prostředí a práva zřizovatelů, kteří často limitují či zpomalují rozhodování a ovlivňují ekonomické řízení těchto organizací.

Cílem průzkumu bylo především vytipovat nejproblematictější oblasti finančního řízení příspěvkových organizací, které by mohly být řešeny

pomocí nástrojů finančního controllingu. V oblasti příspěvkových organizací není controlling velmi často využíváný a na základě průzkumu byla tato skutečnost potvrzena. Úkolem studie bylo analyzovat vnitroorganizační prostředí příspěvkových organizací, tedy především zmapovat současnou úroveň finančního řízení těchto organizací.

Za hlavní cíl controllingu v organizacích státního neziskového sektoru, tj. v organizacích, které hospodaří se svěřeným majetkem a s finančními prostředky veřejných rozpočtů je považováno zajištění potřebné míry efektivity, účelnosti a hospodárnosti při zachování jejich konkurenceschopnosti.

Z výsledků uskutečněné studie lze potvrdit předpoklad, že v oblasti státní správy, která je velmi svázána s příslušnou legislativou, je pojem controlling často pouze omezen na dodržování zákona o finanční kontrole. Do zákona jsou promítnuty obecné principy právních předpisů Evropské unie, které vyžadují, aby finanční prostředky byly využívány hospodárně, efektivně a účelně. Hospodárně se v zákoně definuje jako co nejnížší vynaložení těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plnění úkolů. Efektivností se rozumí takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění. Účelnost se vymezuje jako takové použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů.

Přestože příspěvková organizace není založena jako zisková, musí efektivně řídit svoji činnost. Oproti podnikatelským subjektům však nemá k dispozici dostatečné množství lidí, kteří by měli svou náplň práce zaměřenu pouze na úlohy „controllora“ v organizaci. Účetní či případně ekonom těchto organizací mají ve své pracovní náplni širokou škálu povinností zejména účetního a administrativního charakteru, které jsou nezbytné pro provoz hlavní činnosti a na controllingové vyhodnocování informací či podrobné analýzy doplňkové činnosti nezbývá moc času. To je jeden z důvodů, proč tyto organizace většinou příliš nevyužívají široké možnosti nástrojů controllingu, jak ukázal uskutečněný průzkum.

Jako příklad lze uvést systém kalkulací, který se v neziskových organizacích používá zřídka, ale právě v doplňkové činnosti lze tuto oblast velmi dobře a efektivně využít. Část neziskových organizací účtuje v rámci doplňkové činnosti pouze přímé náklady nebo stanoví režie jako určité

procento z výnosů, což není mnohdy právě nejšťastnější řešení. Za pozornost rovněž stojí bezesporu i řešení likvidity a řízení cash flow, jak ukazují výsledky dotazníkového šetření.

Problematika analyzování a kontroly řízení hospodářských činností je často velmi slabým článkem finančního řízení příspěvkových organizací. Veškeré činnosti v této oblasti jsou často zaměřeny na správné uplatňování účetních pravidel, dodržování platné legislativy a revidování finanční situace. Z uvedeného vyplývá, že finanční řízení ve smyslu ekonomického řízení vlastně neexistuje ve sledovaných organizacích a management často nezná základní ekonomické souvislosti probíhajících procesů tzn. nemůže posoudit v jaké ekonomické situaci se organizace objektivně nachází. Kontrolní mechanismy jsou také často zaměřeny pouze na účetnictví a dodržování zákonů a vyhlášek. Velké nedostatky lze rovněž nalézt v informačních tocích, v nepružném výkaznictví a v nedostatečném plánování.

Z uskutečněného průzkumu lze shrnout **základní problémové okruhy finančního řízení příspěvkových organizací:**

- nedostatečné personální zabezpečení ekonomických pracovníků
- nevyhovující účetní informační systém
- není využíváno manažerské účetnictví, zejména
 - kalkulace
 - variabilní a fixní členění nákladů
 - nedůsledné přiřazování nákladů výnosům
 - stanovování cen produktů doplňkové činnosti
- nedostatečné plánování
- absence řízení likvidity a cash flow
- finanční analýza je omezena na specifické ukazatele požadované zřizovateli, není využívána k vlastnímu finančnímu řízení

Ačkoliv se controllingové nástroje dosud převážně uplatňují pouze v podnikatelské sféře, bezesporu by měly patřit i mezi důležité nástroje řízení neziskové organizace. I ona musí účelně a efektivně spravovat své finance tak, aby podpořila a splnila hlavní cíl své činnosti. Hlavní rozdíl mezi operativním controllingem hospodářské sféry a nevýdělečných organizací tkví v tom, že v druhém případě se musí jednotlivé nástroje více diferencovat a modifikovat.

5.3 Finanční analýza vybraných příspěvkových organizací

Další část výzkumné práce je zaměřena na analýzu hospodaření šesti vybraných příspěvkových organizací s cílem získat výchozí informace pro zavedení řízení provozní hospodárnosti pomocí některých nástrojů controllingu a vypracování návrhů řešení problémových okruhů.

Srovnání s odvětvím

Základním předpokladem pro hodnocení úspěšnosti finančního řízení je možnost srovnání dosahovaných ukazatelů a parametrů. Pomocí výstupů finanční analýzy je možné odhalit slabá místa v hospodaření organizace a porovnávat s výsledky obdobných subjektů. Finanční ukazatele jsou porovnávány s obecně doporučenými hodnotami, s hodnotami dosahovanými v daném odvětví, s konkurenčními podniky, s benchmarkem apod. Vzhledem k tomu, že je jen velmi omezeně dostupné globální vyhodnocování ukazatelů finanční analýzy příspěvkových organizací, je i obtížně proveditelné srovnání s podobnými organizacemi.

V rámci disertační práce byly zpracovány vybrané ukazatele finanční analýzy na vzorku organizací a naznačeny některé podstatné rozdíly v analyzovaných částech mezi příspěvkovými organizacemi a podnikatelskou sférou.

Pro uvedený výzkum byly použity účetní informace z účetních výkazů celkem 6 příspěvkových organizací. Základní účetní informace z výkazů rozvahy a výkazu zisku a ztráty zkoumaných příspěvkových organizací byly čerpány především z bakalářských a diplomových prací, u kterých byla autorka vedoucí práce, tyto organizace budou označeny fiktivními názvy AORG, BORG, CORG, DORG, EORG z důvodu zachování jejich anonymity. Tento soubor je doplněn o účetní a neúčetní informace Střední školy obchodu a gastronomie ve Zlíně, tj. příspěvkové organizace, kde autorka disertační práce několik let vykonávala funkci ekonomky. Tato organizace je označena zkratkou SŠ Zlín.

Za každou ze zkoumaných organizací byly zpracovány vybrané vhodné ukazatele finanční analýzy za období let 2004, 2005 a 2006. Cílem této části výzkumu je na vybraném vzorku příspěvkových organizací identifikovat hlavní společné charakteristiky ve vztahu k možnosti využití nástrojů

finančního controllingu v příspěvkových organizacích. Souhrnné výsledky a společné závěry provedené analýzy slouží jako jedno ze základních východisek návrhu vhodného souboru doporučení pro využití nástrojů controllingu v neziskově orientovaných příspěvkových organizacích.

Charakteristika vybraných příspěvkových organizací

Vzorek neziskových organizací byl zvolen tak, aby byl v souladu s účelem a cílem disertační práce, která je zaměřena především na příspěvkové organizace s doplňkovou činností. Z šesti analyzovaných organizací jsou čtyřikrát zastoupeny školy, jedenkrát dům dětí a mládeže a vzorek je doplněn pro srovnání příspěvkovou organizací působící v oblasti správy kulturních památek. Za každou organizaci byl zpracován procentuální rozbor položek majetkové a finanční struktury organizace, procentuální rozbor položek nákladů a výnosů jak hlavní, tak doplňkové činnosti.

Příspěvková organizace SŠ Zlín

Název: Střední škola gastronomie a obchodu Zlín
Právní forma: příspěvková organizace
Počet zaměstnanců: 65
Počet žáků: 450

Hlavním účelem zřízení organizace je poskytování vzdělávání a výchovy, v rámci hlavní činnosti je realizována produktivní práce žáků, k lepšímu využití hospodářských možností a odborností zaměstnanců zřizovatel povoluje vykonávat organizaci doplňkové činnosti v následujících okruzích:

- Hostinská činnost,
- Realitní činnost
- Pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti

Příspěvková organizace AORG

Příspěvková organizace AORG je střední odborná škola, učiliště s 950 žáky, počet zaměstnanců 177, je realizována doplňková činnost zejména v oblasti ubytovacích a stravovacích služeb, provozování autoškoly a

odborných kurzů pro veřejnost, v rámci hlavní činnosti žáci vykonávají produktivní práci žáků.

Příspěvková organizace BORG

Příspěvková organizace BORG se zabývá poskytováním středního odborného vzdělávání v oblasti ekonomie a účetnictví. V rámci své hlavní činnosti poskytuje kromě standardního studia i návštěvu státní jazykové školy. Doplnková činnost zahrnuje poskytování jazykových a rekvalifikačních kurzů pro veřejnost, dále pronájem nebytových prostor a tělocvičny a také provoz domova mládeže.

Příspěvková organizace CORG

Příspěvková organizace CORG je základní školou, jejíž součástí je i školní jídelna. V rámci své hlavní činnosti kromě poskytování základního vzdělání je zapojena do řady projektů. Doplnková činnost zahrnuje poskytování kurzů pro veřejnost, dále pronájem tělocvičny, služebního bytu a využití školní jídelny pro hostinskou činnost. Počet zaměstnanců je dán limitem z MŠMT a stanoven na 53, počet žáků se pohybuje kolem hranice 500 v jednotlivých analyzovaných letech.

Příspěvková organizace DORG

Příspěvková organizace DORG je dům dětí a mládeže a nabízí služby v oblasti výchovy, vzdělání a osvěty, provozuje pouze hlavní činnost, která je rozdělena na pravidelnou činnost, zejména zájmové útvary v rámci výchovy a vzdělání mimo vyučování a nepravidelnou činnost, např. tábory. Hospodaří s finančními prostředky z různých zdrojů, dotace, granty, příspěvky rodičů, nezastupitelnou úlohu hraje fundraising.

Příspěvková organizace EORG

Příspěvková organizace EORG je zřízena Ministerstvem kultury a působí v oblasti správy kulturních památek, dále je předmětem činnosti školení a pořádání kulturních akcí v oblasti lidové kultury. Realizuje pouze hlavní

činnost, počet zaměstnanců se ve sledovaných letech pohybuje kolem 50 a ve správě má celkem 99 objektů.

5.3.1 Procentuální rozbor

Procentuální rozbor položek majetkové a finanční struktury příspěvkových organizací

Přesné provedení těchto procentuálních rozborů vybraných příspěvkových organizací dokazují tabulky, které jsou uvedeny v příloze PIV.

Z hlediska majetkové struktury u analyzovaných příspěvkových organizací markantně převládá podíl stálých aktiv před oběžnými aktivy. Podíl stálých aktiv na celkových aktivech se u sledovaného vzorku pohybuje kolem 80 %. Hlavní podíl tvoří budovy. Malým procentem podílu jsou zastoupeny zásoby i pohledávky. Organizace vykazují vysoký podíl peněz na běžném účtu, což souvisí se způsobem financování a především se závaznými rozpočtovými pravidly. Obdobný stav je u pasiv, kdy největší podíl tvoří majetkové fondy, zejména fond dlouhodobého majetku. Tento stav je v podstatě stálý ve všech srovnávaných letech a u všech analyzovaných organizací.

Z procentního rozboru aktiv a pasiv je vidět, že příspěvkové organizace téměř nejsou zadluženy, což je naprosto odlišný stav oproti většině podnikatelských subjektů, kde se projevuje tendence využívat ve značné míře k financování cizí zdroje. U analyzovaných společností tvoří financování cizími zdroji pouze 2 – 13 % celkových zdrojů, tedy na rozdíl od podnikatelské sféry mají příspěvkové organizace minimum cizího kapitálu. To způsobuje i skutečnost, že se bez svolení zřizovatele nemohou smluvně zavázat k čerpání jakýchkoliv úvěrů. Položka bankovních úvěrů tedy vykazuje u všech sledovaných organizací po celou analyzovanou dobu nulovou hodnotu.

Procentuální rozbor položek výnosů a nákladů a analýza hospodářského výsledku

Analýza procentního rozboru položek nákladů a výnosů ukazuje, že nejvyšší položku výnosů tvoří dotace na provoz od zřizovatele a na mzdové prostředky, což odpovídá principu hospodaření organizace. V poměru k této položce tvoří tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb hlavní činnosti velmi zanedbatelnou částku. Nejvyšší položku nákladů a tím i největší finanční zátěž v hlavní činnosti představují osobní náklady a náklady na energie, rovněž služby a odpisy tvoří významnou nákladovou skupinu. Při řízení nákladů jsou jedinou výrazně možnou položkou jejich snížení osobní náklady, ale to je možné pouze při snížení počtu pracovníků, což by zase na druhou stranu mohlo ovlivnit kvalitu poskytovaných služeb. Řízení osobních nákladů hlavní činnosti ve většině případů sama příspěvková organizace ovlivnit nemůže, neboť jsou usměrňovány tzv. limitem, který nelze překročit a v případě nedočerpání dotace je povinností nevyčerpané mzdové prostředky vrátit poskytovateli dotace.

Stejně jako u stavových položek se procentuální rozbor nákladů za sledované období u všech analyzovaných společností téměř neliší, ovšem určitý nárůst nákladů je zaznamenán a je působen především zvyšováním cen energií a ostatních režijních nákladů a větším využíváním účelových dotací. Na tyto oblasti by se měly v případě snahy o úspory nákladů organizace zaměřit prvotně.

5.3.2 Modifikované ukazatele finanční analýzy příspěvkových organizací

Následující část disertační práce je věnována návrhu souboru ukazatelů finanční analýzy, který byl vybrán ve snaze akceptovat zvláštnosti hospodaření příspěvkových organizací a s cílem ukázat možnosti praktické aplikace vybraných dílčích ukazatelů, které je však nutno pro potřeby příspěvkových organizací vhodně modifikovat. Nástroje finanční analýzy musí respektovat specifika neziskového charakteru těchto organizací, kdy výkonnost organizace je nutno posuzovat vzhledem k jejímu poslání a nadefinovaným cílům. Je tedy potřeba finanční analýzu modifikovat pro potřeby neziskově orientovaných příspěvkových organizací, např. rentabilitu vyhodnocovat u doplňkové činnosti, u hlavní činnosti ve smyslu míry ztrátovosti. Pro analýzu finanční situace příspěvkových organizací

byly vybrány jen ukazatele, které je u těchto organizací smysluplné vyhodnocovat.

Pro hodnocení hospodaření neziskově orientovaných organizací je potřeba akceptovat jejich zvláštnosti, kdy je důležité především měření úspornosti vynaložených nákladů k požadovanému výstupu. Kraftová³⁶ používá pro finanční analýzu municipálních firem speciální ukazatele, z nichž jsou pro posouzení hospodaření sledovaného vzorku příspěvkových organizací využity zejména ukazatele autarkie. Mezi municipální firmy lze zařadit i příspěvkové organizace zřizované Územně samosprávnými celky.

Autarkie (míra autarkie) odráží míru soběstačnosti municipální firmy. Jde v podstatě o modifikovaný ukazatel rentability. V závislosti na použitých datech může být autarkie hodnocena na bázi výnosově nákladové nebo příjmově výdajové.

Úkolem této části disertační práce je nalézt odpovědi na následující otázky:

- *Kterým oblastem finančního řízení příspěvkových organizací věnovat největší pozornost?*
- *Pomocí kterých ukazatelů hodnotit hospodaření neziskově orientovaných organizací? Jakým způsobem aplikovat metody finanční analýzy na oblast neziskového sektoru?*

Cílem provedené analýzy je podat kvalitní výchozí informace pro zavedení řízení hospodárnosti pomocí některých nástrojů controllingu. Existence příspěvkové organizace je založena na základním pilíři financování, tedy rozpočtu a dále na možnosti vykonávání tzv. doplňkové činnosti, která je provozována za účelem využití majetku a odbornosti zaměstnanců, která však musí být realizována jako zisková a tento zisk je následně využíván pro podporu činnosti hlavní. Na základě zjištění z analytické části se následně práce zaměří na ty oblasti, kde lze využít finanční controlling pro efektivnější realizaci cílů.

³⁶ KRAFTOVÁ I. *Finanční analýza municipální firmy*. Praha: C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-778-2. Str. 101.

Ukazatelé autarkie – míry soběstačnosti

Z možných ukazatelů autarkie jsou do zkoumaného souboru ukazatelů vybrány:

➤ **Autarkie na bázi nákladů a výnosů z hlavní činnosti**

Autarkie hlavní činnosti na bázi poměru výnosů ku nákladům odráží míru v jaké je organizace soběstačná z hlediska pokrytí svých nákladů hlavní činnosti z dosažených výnosů v procentech.

Tabulka 2. *Přehled autarkie na bázi nákladů a výnosů z hlavní činnosti [zpracování vlastní]*

Ukazatel autarkie z HČ	2004	2005	2006
SŠ Zlín	100%	100%	100%
AORG	100%	100%	100%
BORG	98 %	98%	99%
CORG	101%	102%	100%
DORG	100%	100,2%	100%
EORG	100,1%	100,1%	100,1%

Ve výnosech jsou zahrnuty neinvestiční dotace, které většinou představují nejvýznamnější část výnosů hlavní činnosti. Stejně je tomu i v našem sledovaném vzorku, kdy se procento dotací na celkových výnosech pohybuje ve výši nad 80 % (kromě jedné analyzované organizace), viz tabulka č. 4. Ve většině analyzovaných organizací se ukazatel autarkie pohybuje kolem 100%, tudíž v podstatě nedochází k nedostatečnému krytí nákladů hlavní činnosti.

Pozitivně lze hodnotit, pokud je ukazatel roven 100%. V případě menší hodnoty nastává nedostatečné krytí nákladů výnosy a je třeba provést analýzu příčin. V případě vyšších hodnot než 100% záleží na tom, čím je tato situace způsobena, je nutno analyzovat činnosti, které se podílely na tvorbě zlepšeného výsledku hospodaření v hlavní činnosti, který už z principu v neziskové organizaci by neměl být tvořen, neboť o přebytkové zdroje by měla být snížena provozní dotace v rámci rozpočtových opatření. Zde se otvírá prostor pro controllingové činnosti.

➤ **Autarkie na bázi nákladů a výnosů z hlavní i doplňkové činnosti**

Pokud je autarkie na bázi nákladů a výdajů z hlavní i hospodářské činnosti vyšší než 100 % svědčí to o soběstačnosti firmy z hlediska pokrytí svých nákladů ve všech realizovaných činnostech. Převís přes 100 % by mohl být pro zřizovatele signálem pro snížení provozní dotace.

Autarkie na bázi nákladů a výnosů z hlavní i hospodářské činnosti je (kromě jednoho výsledku) u všech organizací a ve všech sledovaných obdobích vyšší než 100 %, což svědčí o soběstačnosti firem z hlediska pokrytí svých nákladů a potvrzuje již předchozí autarkii, tedy, že valná většina příspěvkových organizací nebývá ztrátová. Tato skutečnost vyplývá především z platné legislativy, kdy případná ztráta z hlavní činnosti by měla být pokryta ziskem z doplňkové činnosti, doplňková činnost je těmito organizacím povolována jen se ziskem, a pokud by některá z realizovaných doplňkových činností měla být ztrátová, musí být zrušena.

Tabulka 3. *Přehled autarkie na bázi nákladů a výnosů z hlavní i doplňkové činnosti [zpracování vlastní]*

Ukazatel autarkie z HČ i DČ	2004	2005	2006
SŠ Zlín	100,1%	100,1%	100,5 %
AORG	100,2 %	100,2 %	100,2 %
BORG	103 %	99,5 %	100,7 %
CORG	101 %	102 %	100,1 %
DORG	100 %	100,2 %	100 %
EORG	100,1 %	100,1 %	100,1%

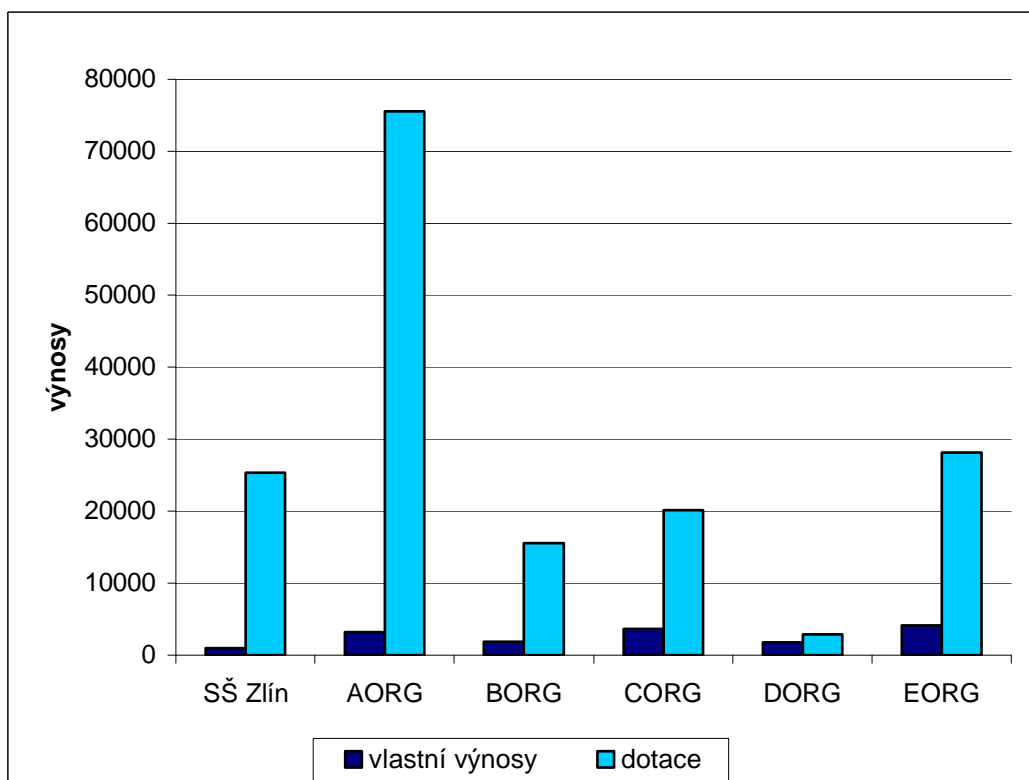
➤ **Míra výnosů z neinvestiční dotace na celkových provozních výnosech z hlavní činnosti**

Ukazatel míry pokrytí celkových provozních výnosů provozní dotací je významným indikátorem podílu rozpočtových prostředků na financování činnosti příspěvkové organizace.

Tabulka 4. *Míra výnosů z neinvestiční dotace na celkových provozních výnosech hlavní činnosti [zpracování vlastní]*

Podíl dotace na výnosech	2004	2005	2006
SŠ Zlín	97 %	96 %	96 %
AORG	90 %	94 %	96 %
BORG	95 %	91 %	89 %
CORG	84 %	83 %	84 %
DORG	62 %	62 %	62 %
EORG	82 %	81 %	87 %

Porovnání vlastních výnosů a výše neinvestiční provozní dotace za rok 2006 znázorňuje následující graf, který ukazuje, že ve všech analyzovaných příspěvkových organizacích markantně převyšují dotace nad vlastními výnosy. Zde se nabízí zamyšlení nad otázkou, zda je v našem legislativním prostředí opodstatněna existence příspěvkových organizací? Nejedná se spíše o určitou modifikovanou formu dřívějších rozpočtových organizací?



Obrázek 22. *Míra příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech [zpracování vlastní]*

Ukazatelé rentability

S ohledem na specifika neziskových organizací nemá význam vyčíslovat klasické hodnoty ukazatelů rentability, tj. míru zhodnocování vytvořených zisků, vzhledem k tomu, že v rámci hlavní činnosti se neziskové organizace zaměřují především na zajištění své stability a poskytování plnohodnotných a konkurenceschopných služeb a ne na dosahování a zhodnocování výnosů. Avšak i tento ukazatel lze opět modifikovat a uplatnit výpočet rentability u doplňkové činnosti a dále se v rámci analýzy lze zabývat mírou pokrytí případné ztráty z hlavní činnosti zlepšeným hospodářským výsledkem z doplňkové činnosti.

➤ **Rentabilita nákladů doplňkové činnosti**

Tento ukazatel má význam pouze u organizací, které realizují doplňkovou činnost, ta má být dle rozpočtových pravidel ČR i z hlediska ekonomické racionality realizována jako zisková. Při výpočtu tohoto ukazatele byl použit poměr hospodářského výsledku z doplňkové činnosti a vykázaných nákladů doplňkové činnosti. Ve sledovaném vzorku jsou zastoupeny čtyři organizace provozující doplňkovou činnost.

Tabulka 5. *Rentabilita nákladů doplňkové činnosti*
[zpracování vlastní]

Rentabilita nákladů DČ	2004	2005	2006
SŠ Zlín	25 %	31 %	53 %
AORG	1,5 %	2 %	2,3 %
BORG	54 %	23 %	42 %
CORG	7,87%	19 %	14,7 %

Čím vyšší ziskovost, tím efektivnější doplňková činnost. V případě ztrátovosti některé z činností vykazovaných v rámci doplňkové činnosti je nutné přijmout opatření a eventuelně tuto činnost zrušit. Zde se opět nabízí možnost řešit otázku nákladovosti jednotlivých činností pomocí nástrojů controllingu. Z výsledků vidíme, že dosahovaná rentabilita je nižší, než bývá u podnikatelských subjektů běžné, ale dosažené výsledky nelze hodnotit negativně. Maximalizace zisku není ani u doplňkové činnosti příspěvkové organizace hlavním cílem a proto lze považovat uvedené výsledky za uspokojivé.

Přestože můžeme vysledovat, že výše zisku z doplňkové činnosti tvoří jen zanedbatelné procento celkových příjmů organizace (se započítáním dotací), je provozování doplňkové činnosti prospěšné především proto, že dlouhodobě kryje část režijních nákladů, které by organizace ve stejném rozsahu musela krýt zdroji z činnosti hlavní.

➤ **Míra pokrytí ztráty z hlavní činnosti doplňkovou činností**

Pokud je výsledek z hlavní činnosti nulový, což by mělo být v případě optimálního dodržování vyrovnaného rozpočtu v příspěvkových organizacích vždy, nemá uvedený ukazatel své opodstatnění. Má samozřejmě smysl jej sledovat v případě ztráty v hlavní činnosti. Z celého sledovaného vzorku došlo ke ztrátě v hlavní činnosti pouze u jedné z analyzovaných organizací, kdy ukazatel míry pokrytí z ztráty hlavní činnosti výsledkem hospodaření z doplňkové činnosti byl poměrně vysoký.

Tabulka 6. *Míra pokrytí ztráty z hlavní činnosti doplňkovou činností*
[zpracování vlastní]

Míra pokrytí ztráty z HČ DČ	2004	2005	2006
BORG	255 %	70%	197%

Poměrové ukazatelé likvidity

U poměrových ukazatelů likvidity se jejich skladba u jednotlivých autorů a v jednotlivých interpretacích různí. Jsou uváděny různé modifikace, které se liší zejména účelem a především konkrétním použitím. Pro předmět controllingu je vhodné využít zejména dvě základní verze těchto poměrových ukazatelů likvidity, které lze v rámci řízení likvidity modifikovat dle konkrétních potřeb. Jde především o ukazatele pohotové a okamžité likvidity. Tyto ukazatele likvidity mají nejčastěji následující podobu:

$$\text{Hotovostní likvidita} = \text{peníze} / \text{krátkodobé závazky}$$

$$\text{Pohotová likvidita} = \text{peníze} + \text{pohledávky} / \text{krátkodobé závazky}$$

➤ Hotovostní (okamžitá) likvidita

Tabulka 7. Okamžitá likvidita [zpracování vlastní]

Okamžitá likvidita	2004	2005	2006
SŠ Zlín	1,79	1,45	1,49
AORG	1,63	1,23	1,01
BORG	2,03	1,75	1,23
CORG	2,23	1,86	1,83
DORG	1,61	1,84	1,41
EORG	1,39	1,47	1,98

Po všechna sledovaná období je ukazatel okamžité likvidity u všech analyzovaných příspěvkových organizací vysoký. Pro běžné zdravé firmy soukromého sektoru se uvádí, že by se měl pohybovat kolem hodnoty 0,2. U municipálních firem bývá tato hodnota zpravidla na konci roku vyšší, a uvedená tabulka tuto skutečnost potvrzuje. Je otázka, zda tyto hodnoty považovat za pozitivní, protože z ekonomického pohledu dochází k neefektivnímu hospodaření s hotovostí.

Při rozboru ukazatelů finanční analýzy vybraného vzorku příspěvkových organizací autorku zajímalo i srovnání s více neziskovými organizacemi, takže následně bylo realizováno srovnání ukazatelů likvidity s výsledkem rozšířeného zkoumání provedeného rovněž v rámci zpracování disertační práce, kdy byly použity údaje neziskových organizací získané ze seminárních prací studentů a zpracován tak soubor vzorku 69 údajů, ze kterých byly vypočteny hodnoty hotovostní a pohotové likvidity.

Tímto zkoumáním bylo zjištěno, že průměrná výše okamžité likvidity se u neziskových organizací pohybuje kolem hodnoty 1,71, medián i modus ukazují na hodnotu 1,63. Hotovostní likvidita zkoumaného vzorku se pohybovala v rozmezí 1,01 až 2,23.

➤ Pohotová likvidita

Pohotová likvidita je rychlým testem finančního zdraví a měla by se pohybovat kolem hodnoty 1, která prezentuje vyrovnanost mezi krátkodobými pohledávkami a krátkodobými závazky. Hodnota vyšší než 1

znamená neefektivní vázání prostředků v penězích a pohledávkách, které tak leží ladem.

Tabulka 8. *Pohotová likvidita [zpracování vlastní]*

Pohotová likvidita	2004	2005	2006
SŠ Zlín	1,96	1,57	1,63
AORG	2,12	1,83	1,43
BORG	2,03	1,75	1,23
CORG	3,36	3,02	2,85
DORG	2,55	2,75	1,72
EORG	1,96	1,74	2,31

Porovnáme-li údaje 6 analyzovaných příspěvkových organizací, které jsou vypočteny v rozmezí 1,23 až 3,36 s rozšířeným vzorkem 69 hodnot z neziskových organizací, vidíme, že výsledky oscilují kolem průměrné hodnoty, která je 2,16 a medián i modus jsou shodné ve výši 1,89.

Bez zajímavosti není ani výsledek průměrné výše doby obratu pohledávek počítaný z celkových výnosů, kdy se podařilo autorce získat soubor 18 údajů. Průměr je 35 dnů, medián 30 a modus 23.

➤ **Ukazatelé modifikované likvidity**

Ukazatele likvidity mohou vykazovat různou přesnost podle toho, jakou položku, s jakou dobou likvidnosti dosadíme do čitatele. Problémem není samotný výpočet těchto ukazatelů, ale správné stanovení čitatele i jmenovatele zlomku.

Vzhledem k tomu, že příspěvkové organizace jsou povinny dodržovat platnou legislativu, zejména zákony o rozpočtových pravidlech, které nepovolují používat finanční prostředky finančních fondů na úhradu běžných provozních činností, je nutné klasicky vypočtené ukazatele modifikovat s ohledem na tuto skutečnost, tedy do čitatele započítat pouze provozní finanční prostředky snížené o prostředky finančních fondů.

Tabulka 9. *Modifikovaná okamžitá likvidita [zpracování vlastní]*

Okamžitá likvidita	2004	2005	2006
SŠ Zlín	1,09	1,12	1,21
AORG	0,56	0,46	0,51
BORG	1,01	1,18	0,88
CORG	1,02	0,82	0,77
DORG	1,51	1,54	1,09
EORG	0,34	0,16	-0,06

Z modifikované okamžité likvidity je vidět, že analyzované organizace již vykazují výrazně nižší hodnoty okamžité likvidity, i když většina hodnot je stále hodně nad doporučovanou hranicí pro standardní tržní prostředí (0,2) a pokud zisková firma dosahuje trvale vyšší hodnoty svědčí to o skutečnosti, že se nechová velmi racionálně. Vzhledem ke specifikům financování příspěvkových organizací lze hodnoty kolem 1 považovat za celkem pozitivní. Pouze u jedné organizace lze zaznamenat určité problémy s upravenou likviditou, dokonce záporná hodnota ukázala, že tato organizace nemá kryty finanční fondy penězi, zde může jít o signál, že u této organizace došlo v roce 2006 k porušení rozpočtové kázně a prostředky fondů byly použity na jiný účel.

Tabulka 10. *Modifikovaná pohotová likvidita [zpracování vlastní]*

Pohotová likvidita	2004	2005	2006
SŠ Zlín	1,26	1,24	1,33
AORG	1,47	1,22	1,21
BORG	1,11	1,25	1,07
CORG	2,15	1,49	1,79
DORG	1,79	2,16	1,35
EORG	0,91	0,42	0,26

Údaje modifikované pohotové likvidity opět ukazují výrazně nižší hodnoty, ale ve většině organizací se stále pohybují nad hranicí 1 (doporučené hodnoty 1 - 1,5), pouze jedna z organizací vykazuje hodnoty nižší než jedna, ve dvou sledovaných letech dokonce výrazně nízké, takže zde je jasný signál u dané organizace o problémech s likviditou. Za

standardní hodnotu tohoto ukazatele je považována rovnost mezi zdroji úhrad a potřebami úhrad, tedy pokud hodnota osciluje kolem 1.

Rovněž položka pohledávek je z hlediska hodnocení likvidity poměrně problematická, neboť do oběžných aktiv jsou zahrnuty pohledávky dlouhodobé i krátkodobé, včetně pohledávek nedobytných. Jejich započítání do čitatele by bylo v rozporu s pojetím likvidity, proto je vhodné před vlastním výpočtem likvidity provést tzv. deklasifikaci pohledávek a zahrnout jen pohledávky krátkodobé. Rovněž na konci účetního období je vhodné mezi krátkodobé závazky zahrnout i dohadné účty pasivní, které se týkají nevyfakturovaných dodávek konce účetního období.

V následujícím **příkladě** byla pro organizaci SŠ Zlín provedena důsledná analýza všech skutečností rozhodných pro výpočet upravené likvidity a následně byly vypočítány hodnoty upravené okamžité a pohotové likvidity ke konci roku 2006 a 2007.

Pro výpočet ukazatelů okamžité a pohotové likvidity byly autorkou upraveny následující vzorce:

Hotovostní likvidita = běžný účet (snížený o prostředky fondů) + pokladna / krátkodobé závazky + dohadné účty pasivní

Pohotová likvidita = běžný účet (snížený o prostředky fondů) + pokladna + pohledávky (snížené o nedobytné pohledávky) / krátkodobé závazky + dohadné účty pasivní

Tabulka 11. Upravená likvidita [zpracování vlastní]

Položky	2006	2007
Běžný účet + pokladna	2 721,83	3 101,97
Prostředky fondů	275,70	621,76
Pohledávky	300,04	261,21
Nedobytné pohledávky	52,00	52,00
Krátkodobé závazky + DUP	2 312,64	2 399,52
Okamžitá likvidita	1,05	1,03
Pohotová likvidita	1,16	1,12

Při sledování likvidity jde především o poměrování prostředků využitelných k úhradě krátkodobých závazků a objemu krátkodobých závazků. Z hlediska interpretace jde o hodnoty kvantifikované k určitému okamžiku.

Z hlediska příspěvkových organizací je důležité určit, co se vlastně počítá mezi k úhradě využitelné prostředky? Dále je velmi důležité zhodnotit právě časový okamžik příjmu peněžních prostředků. Vzhledem k vícezdrojovému financování, které je typické pro neziskové organizace mohou ukazatele likvidity vykazovat v průběhu období velmi rozdílné hodnoty, v závislosti na příjmu jednotlivých dotací. Výrazný rozdíl je, pokud je dotace poskytnuta organizaci např. 2x ročně, či v pravidelných měsíčních splátkách. Jak potvrdila předchozí analýza, největší nákladovou položku představují osobní náklady, které jsou většinou hrazeny z dotací. V případě opožděného poukázání dotace může dojít k situaci, že příspěvková organizace nebude mít dostatek finančních prostředků na úhradu závazků plynoucích z pracovně právních vztahů, ovšem se všemi důsledky z toho plynoucími.

V následující tabulce jsou souhrnně prezentovány výsledky ukazatelů likvidity dle jednotlivých variant výpočtu na reálných datech SŠ Zlín za rok 2006.

Tabulka 12. *Ukazatelé likvidity [zpracování vlastní]*

Ukazatel	okamžitá	pohotová
Likvidita	1,49	1,63
Modifikovaná likvidita	1,21	1,33
Upravená likvidita	1,05	1,16
Průměrná hodnota v nepodnikatelských org.	1,71	2,16
Doporučené hodnoty	0,2	1- 1,5

Ukazatelé aktivity

Provedením analýzy aktivity se ukázalo, že téměř u všech sledovaných organizací obratovost celkových aktiv počítaná na bázi tržeb a na bázi výnosů u analyzovaných společností je velmi rozdílná, což svědčí o nízké

hodnotě tržeb a vysoké hodnotě celkových výnosů, jak již bylo dokázáno. Tento rozdíl způsobuje především položka provozních dotací, viz dříve uvedený obrázek č. 22.

Analýza oblasti zásob nebyla do návrhu ukazatelů finanční analýzy zahrnuta zejména proto, že se nejedná o výrobní ani obchodní organizace, takže hodnota zásob je v procentním vyjádření zanedbatelná a pokud příspěvkové vykazují vysokou hodnotu zásob, jedná se o zásoby zcela specifické, např. zvířata v zoologických zahradách.

Ve výpočtu různých ukazatelů a koeficientů a jejich modifikací by se dalo pokračovat. Především je nutné si uvědomit, že pro praktický účel zhodnocení hospodaření je potřeba použít pouze vhodné ukazatele a koeficienty. Je dobré také porovnání s obdobnými firmami nebo organizacemi, najít silné a slabé stránky, hrozby a naopak příležitosti, což je v podstatě obsahem SWOT analýzy.

5.3.3 Shrnutí výsledků analýzy

Finanční analýza je pro každou organizaci bez rozdílu právní formy a zdrojů financování důležitá jak z pohledu ex - ante, tak z pohledu ex – post. Cílem uskutečněné analýzy bylo identifikovat problémy hospodaření a zjistit slabé a silné stránky finančního řízení příspěvkových organizací. Šetřením v konkrétních příspěvkových organizacích bylo zjištěno, že ve většině těchto organizací nejsou vyhodnocovány klasické ukazatele finanční analýzy. Jelikož tyto ukazatele mohou poskytnout cenné informace o vývoji a situaci organizace, je vhodné, aby se jimi zabývaly. Každá organizace si však musí vytvořit svůj vlastní systém ukazatelů, které jsou z hlediska zlepšení finančního řízení vhodné. Těchto ukazatelů je celá řada a některé je pro potřeby neziskových organizací nutné modifikovat.

Cílem provádění finanční analýzy u příspěvkových organizací by mělo být především jasné stanovení, které výstupní informace je z analýzy třeba získat, finanční analýza musí vždy splňovat požadavky účelnosti, aplikovatelnosti a informační efektivnosti.

Celkově by se dalo říci, že uvedené výpočty finanční analýzy téměř přesně kopírují podstatu hospodaření v příspěvkových organizacích. Lze konstatovat, že příspěvkové organizace uplatňují konzervativní strategii financování, ta se vyznačuje vyšším použitím dlouhodobých finančních zdrojů, výhodou je značná finanční stabilita. Organizace dávají jednoznačně přednost stabilitě před výnosem, prioritou je hospodárnost a ne tvorba zisku nebo další cíle typické pro podnikatelskou sféru jako je např. dlouhodobá maximalizace tržní hodnoty.

V případě příspěvkové organizace je tvorba zisku v hlavní činnosti a tím i hospodářský výsledek diskutabilní, neboť jejím cílem není zisk, ale vyrovnané hospodaření. V této souvislosti se nabízí řada otázek:

- *Jaká je vypovídací schopnost zisku u neziskové organizace?*
- *Je to dobře, pokud vykazuje zisk?*
- *Může vůbec nezisková organizace vykazovat zisk?*

Správné odpovědi na uvedené otázky snad neexistují, jde vždy především o úhel pohledu. Například legislativa se s daným problémem vypořádala elegantně, když se v souvislosti s neziskovými organizacemi nehovoří o zisku, ale o tzv. zlepšeném výsledku hospodaření. Vyjdeme-li z účetního pojetí, kdy $zisk = výnosy - náklady$, je vždy třeba pro správné pochopení vypovídací schopnosti zisku neziskových organizací podrobně analyzovat náklady a výnosy těchto organizací

Naproti tomu kladný hospodářský výsledek v doplňkové činnosti je základní podmínkou realizace těchto činností. Lze jen konstatovat, že účinné řízení nákladů má velký význam i u neziskových organizací, zejména z pohledu účelnosti a hospodárnosti. Obdobný úkol je v oblasti výnosů, kdy nejvýznamnější výnosovou položkou jsou dotace.

Ve srovnání s podnikatelskou sférou organizace vykazují téměř minimální zadluženost, jsou celkově likvidní, tedy i doba splácení jejich závazků je velmi krátká. Hledisko rentability lze velice těžko porovnávat, neboť zisk vytvořený doplňkovou činností slouží zejména k dofinancování činnosti hlavní a veškeré jeho přerozdělování je schvalováno zřizovatelem. Tento fakt ruku v ruce souvisí s již zmiňovanou vysokou likviditou. Organizace drží na svém účtu vysoké finanční prostředky, což je dáno závaznou legislativou. Jeden totožný problém však mají příspěvkové organizace společný spolu s podnikatelskými subjekty, a to častou insolventností svých odběratelů. Potýkají se s opožděnými úhradami a

několik případů již řeší soudní cestou a ve svém účetnictví vykazují nedobytné pohledávky po několik let.

Na základě šetření bylo potvrzeno, že určité i když velmi slabé povědomí o controllingu v příspěvkových organizacích existuje, některé nástroje jsou již používány. Rozborem ukazatelů finanční analýzy se tyto organizace dosud moc nezabývají, v příspěvkových organizacích není využíván cash flow. Doporučení pro všechny neziskové organizace se týká právě sestavování cash flow, který představuje pohyb peněžních prostředků za určité období v souvislosti s činností organizace, kdy může nastat obsahový i časový nesoulad mezi náklady a výdaji, výnosy a příjmy, ziskem a stavem peněžních prostředků. Tento problém řeší právě cash flow, který je důležitou součástí finančního řízení.

Rovněž je ve většině organizací nedostatečné řízení nákladů jednotlivých realizovaných činností, což potvrdila zejména provedená analýza doplňkové činnosti. Je nutné si uvědomit, že doplňková činnost není zřizována za účelem maximalizace zisku, jak by se mohlo na první pohled zdát, ale především k využití volných kapacit organizace, které ve svém ekonomickém důsledku přinesou možnost přiřadit vlastním výnosům náklady, které by při absenci doplňkové činnosti musely být hrazeny z hlavní činnosti. Pro účelné řízení těchto nákladů je vhodné využití kalkulací cen jednotlivých činností a tím i způsob přiřazování režijních nákladů jednotlivým činnostem, což ve svém důsledku napomůže zlepšit plánování a celkové hospodaření organizace. Další z návrhů a doporučení se týká způsobu stanovení ceny produktů doplňkové činnosti, které opět není často věnována dostatečná pozornost. Nejvhodnější je využití skloubení nákladově a poptávkově orientované tvorby cen, zejména sledování přímých a režijních nákladů pomocí kalkulačního vzorce.

5.4 Aplikace controllingu v neziskových organizacích veřejné správy

Na základě literární rešerše a výsledků provedeného výzkumu je možné vytipovat a zaměřit se na problémové okruhy, k jejichž řešení by neziskové organizace mohly využít některé z metod finančního controllingu.

Nejvýraznější problémové okruhy u příspěvkových organizací: likvidita, cash flow, přiřazování nákladů výnosům, kalkulace.

Do následující části byly vybrány některé možné úkoly pro controlling v příspěvkových organizacích:

Plánování

V systému controllingu je na plánování kladen velký důraz, včetně porovnání plánu a skutečnosti. Výsledkem plánovacího procesu je soubor provázaných operativních plánů. V systému operativního plánování příspěvkových organizací je racionální využití následujících dílčích plánů: organizační plán, plán výnosů, plán nákladů, finanční plán, personální plán, plán investic a časový plán, který spojuje proces výkonů jednotlivých činností v časovém horizontu v souvislosti s přiřazováním nákladů výnosům.

V personálním plánu musí být zachyceni všichni zaměstnanci, plánované mzdy pro budoucí rok ve srovnání s předchozím rokem. Pracovníci musí být roztrženi podle profese, tarifních skupin, věku, vzdělání, pracovníky na částečný nebo na plný pracovní úvazek a externí pracovníky. Kromě toho plán musí obsahovat informace o personálních a sociálních směrnících, zvláštních opatřeních na následující rok (např. interní a externí vzdělávání, odchody do důchodu, systém zařazení pracovníků, mzdový a platový systém, atd.).

V plánu investic se jedná o očekávané pořizování investičního majetku v následujícím roce, investice se mohou realizovat, jestliže je lze financovat; tedy u příspěvkové organizace musí být zajištěny investiční zdroje buď vlastní, tedy investiční prostředky na účtu 916 nebo musí být schválený investiční záměr od zřizovatele a přislíbena investiční či systémová dotace.

Při práci v oblasti plánování pro nadcházející rok se ukáže, že v jednotlivých odpovědnostních oblastech je třeba provést změny, aby se dosáhlo stanovených cílů, zvýšit hospodárnost a produktivitu. Pro tyto účely se musí sestavit pro jednotlivé odpovědnostní oblasti plány (programy) nápravných opatření, z nichž jasně vyplývá, jaké kroky je nutno provést ke zlepšení situace, kteří řídicí pracovníci jsou za realizaci zodpovědní, v jakých časových úsecích budou prováděny kontroly již realizovaných nebo zavedených nápravných opatření. Kdyby se při pravidelných kontrolách zjistilo, že příslušné plány nemohou být dodrženy nebo že přijatá

opatření nepomáhají, musí být co nejdříve zavedena vhodná protipatření, která pomohou dosáhnout stanovených cílů.

V rámci controllingu neziskových organizací má podstatnou úlohu krátkodobé plánování jednotlivých akcí, programů či projektů. Takový plán zahrnuje především cíle, úkoly, náklady, získání finančních i nefinančních zdrojů, po skončení dané akce je nezbytná zpětná vazba s vyhodnocením monitorovacích ukazatelů.

S plánováním je velmi úzce spojeno rozpočtování, které má u neziskových organizací své opodstatnění především v souvislosti s využíváním veřejných prostředků k financování jednotlivých činností a získání zdrojů na krytí nákladů. Zatímco plánování stanovuje cíle organizace pomocí věcného vymezení úkolů na základě ekonomických a hodnotových ukazatelů, rozpočet se vždy váže k určitému časovému období a konkrétní činnosti. Obecně se rozpočet sestavuje vyrovnaný, schodkový nebo přebytkový. Rozpočet příspěvkových organizací musí být sestavován jako vyrovnaný v hlavní činnosti a ziskový v doplňkové činnosti.

Druhy rozpočtů v neziskových organizacích

Základní typy rozpočtů, které lze využívat ve finančním řízení neziskové organizace:

Programový rozpočet bývá podle rozsahu činnosti dané organizace rozdělen podle jednotlivých oblastí činnosti či programů, zobrazuje předpokládané náklady k zabezpečení každé činnosti, včetně režie a předpokládané zdroje finančních prostředků na každou činnost. Cílem je zachytit komplexně předpokládané výnosy a náklady v daném období nezávisle na skutečných finančních tocích.

Zdrojový rozpočet ukazuje z kterých finančních zdrojů se budou hradit které druhy nákladů, je nezbytný při vícezdrojovém financování.

Rozpočet finančních toků upravuje programový rozpočet vzhledem ke skutečným tokům finančních prostředků, které nastanou během rozpočtovaného období. Tento typ rozpočtu v podobné měsíční či čtvrtletní

formě je důležitým nástrojem operativního finančního řízení za podpory controllingu.

Kromě uvedených rozpočtů, které mohou mít nespočet variací, existují i mnohé další typy, např. investiční rozpočet. Pozdější práce s rozpočtem si lze velmi usnadnit a zpřehlednit tím, že struktura výnosových a nákladových kategorií je navržena v souladu s členěním účetní evidence. Návrh rozpočtu na další období se provede na základě plánu činnosti a všech dalších dostupných podkladů.

Bohužel neexistuje žádný univerzální návod na odhad příjmů v neziskové sféře, neboť zde velmi záleží na konkrétních možnostech konkrétních organizací. Neplatí zde také plně všechny tržní zákonitosti, které v tržním sektoru umožňují určité metody odhadu např. budoucích tržeb. I nezisková organizace může mít výnosy z prodeje služeb nebo zboží. V takovém případě je nutné stanovit určitým způsobem cenu produktů, které bude prodávat. Při stanovení ceny je nutné odpovědět na určité otázky:

Je daný produkt natolik atraktivní pro potenciální zákazníky, že je možné stanovit cenu, která by přinesla organizaci určitý zisk nebo alespoň pokryla náklady spojené s produktem?

Je daný produkt natolik společensky potřebný a v souladu s posláním neziskové organizace, že je možné na něj zajistit finanční zdroje od zřizovatele, případně z jiných zdrojů?

Obecně se rozpočet příspěvkové organizace se skládá z několika dílčích rozpočtů:

- Rozpočet příjmů z výkonů organizace
 - rozpočet příjmů z hlavní činnosti (neziskové)
 - rozpočet příjmů z doplňkové činnosti (ziskové)
- Rozpočet přímých nákladů na výkony organizace
 - rozpočet přímých nákladů hlavní činnosti
 - rozpočet přímých nákladů doplňkové činnosti
- Rozpočet nepřímých (režijních) nákladů na výkony organizace
 - rozpočet provozní režie (hlavní činnosti, doplňkové činnosti)
 - rozpočet správní režie (hlavní činnosti, doplňkové činnosti)
- Rozpočet rozdělení zisku doplňkové činnosti, který bude rozdělen do jednotlivých fondů
- Rozpočet investiční (zdroje určené v příštím roce na investice)

- Rozpočet vlastních zdrojů financování (hlavní činnosti, doplňkové činnosti)
- Rozpočet použití finančních fondů

Žádný rozpočet není dogma, které se stanoví na začátku roku a potom se musí bezpodmínečně dodržet. Je nutné si uvědomit, že rozpočet jako nástroj finančního plánování je zejména kvalifikovaný odhad. Proto rozpočet, který se během roku neaktualizuje dle skutečné situace, nemůže plnit své funkce pro finanční řízení organizace. Tvorba rozpočtu vychází ze znalostí a zkušeností odpovědných pracovníků a dále především z informací, které jsou k dispozici ke dni sestavování rozpočtu, proto je nutné po skončení daného období vyhodnotit odchylky a sestavit skutečné plnění jednotlivých položek nákladů a výnosů.

Postup sestavování rozpočtu ve všech typech neziskových organizací nelze jednotně stanovit, vždy však zahrnuje následující kroky:

- Příprava rozpočtu
- Analýza a rozpočet vlastních výnosů a dalších příjmů
- Předběžný rozpočet výdajů na pořízení dlouhodobého majetku
- Rozpočet tvorby a čerpání fondů
- Sestavení předběžného rozpočtu nákladů a výnosů jednotlivých středisek, případně jednotlivých činností, vyčíslení požadavku na provozní dotaci
- Projednání předběžných rozpočtů a případné dohodovací řízení
- Schválení rozpočtu

Rozpočet nákladů příspěvkové organizace v hlavní činnosti má v určitých nákladových položkách (konkrétně osobních nákladů) charakter limitu. Formou limitu je stanoven celkový objem prostředků na platy, ostatní osobní náklady a související odvody.

Ve výnosové části rozpočtu často, zejména v případě financování dotacemi z grantů či projektů hraje významnou roli faktor času. Financování některých projektů je nastaveno tak, že je přislíbena dotace, ale peněžní prostředky jsou poskytnuty se zpožděním, tzv. kofinancování. Daná činnost v tomto případě musí být zahájena a financována z ostatních zdrojů, případně je nutné usilovat o bankovní úvěr, což u příspěvkových organizací lze pouze se souhlasem zřizovatele. Zde jde o oblast, kde účinné

controllingové řešení pomocí cash flow nachází své nezastupitelné uplatnění.

V oblasti plánování nákladů a výnosů a pro porovnání plánu a skutečnosti je vhodné vytvořit různé přehledy, nejjednodušší se nabízí např. tabulky v Excelu, které zobrazují náklady a výnosy organizace za jednotlivá čtvrtletí i daný rok. Porovnáním skutečnosti a plánu se zjišťují odchylky. Ty lze lépe analyzovat právě díky čtvrtletnímu vyhodnocování. Samotné čtvrtletní účetní výkazy nemají velkou vypovídací schopnost, avšak v souvislosti s ročním plánem je možné předejít vznikajícím problémům.

Tabulka 13. *Sledování odchylek nákladů a výnosů*
[zpracování vlastní]

Název položky	Účet	Skutečnost					Plánovaný rozpočet	Odchylka v %
		I. Q	II.Q	III.Q	IV.Q	Rok celkem		
Spotřeba materiálu	501							
Spotřeba energie	502							
Opravy a udržování	511							
Cestovné	512							
Náklady na reprezentaci	513							
Ostatní služby	518							
Mzdové náklady	521							
Zákonné sociální pojištění	524							
Zákonné sociální náklady	527							
Manka a škody	548							
Jiné ostatní náklady	549							
Odpisy DNM a DHM	551							
Zůstatková cena prodaného DNM a DHM	552							
Náklady celkem								
Tržby za vlastní výroby	601							
Tržby z prodeje služeb	602							
Aktivace vnitroorganizačních služeb	622							
Úroky	644							
Jiné ostatní výnosy	649							
Příspěvky a dotace na provoz	691							
Výnosy celkem								
Hospodářský výsledek před zdaněním								
Daň z příjmů	591							
Hospodářský výsledek po zdanění								

V případě, že se jedná o odchylky, které mají podstatný vliv na finanční stabilitu organizace, je třeba zjistit příčinu odlišnosti a navrhnout možná

řešení. Návrh sledování odchylek nákladů a výnosů představuje tabulka č.13, která je sestavena v základním členění třídy nákladů a výnosů dle směrné účtové osnovy pro územně samosprávné celky a příspěvkové organizace a dle využití syntetických účtů v účetnictví SŠ Zlín. Tato navržená základní tabulka může být dle potřeby modifikována do různých alternativ, např. podrobněji členěna na měsíční sledování odchylek nebo podrobnější sledování jednotlivých nákladových položek v analytickém členění.

Monitoring pohledávek a závazků

Monitorování pohledávek a závazků představuje controllingovou aktivitu zaměřenou primárně na evidenci a kontrolu pohledávek a závazků, kontrolu objemu pohledávek a neuhrazených závazků, lhůty splatnosti atd.

Analýzou bylo zjištěno, že i příspěvkové organizace se potýkají s nedobytnými pohledávkami, což je u těchto organizací o to nepříjemnější, že opravné položky mohou tvořit pouze na pohledávky vzniklé z doplňkové činnosti. V neuhrazených pohledávkách jsou vázány finanční prostředky a při významné výši neuhrazených pohledávek se mohou organizace dostat do druhotné platební neschopnosti.

Tabulka 14. *Návrh týdenního platebního kalendáře v Kč [zpracování vlastní]*

Datum	Faktura	Firma	Poč. stav	Plán. inkaso	Platba	Disponibilní zůstatek
2.3.						
3.3.						
4.3.						
5.3.						
6.3.						
Týdenní rekapitulace						
Stav účtu k 2.3.						
Stav účtu k 6.3.						

5.4.1 Controlling likvidity u příspěvkové organizace

S problematikou úhrad pohledávek a závazků úzce souvisí řízení likvidity a peněžních toků. Sestavování výkazu cash flow je účinnou podporou pro řízení peněžních toků.

Zajištění likvidity je jedním z prvotních úkolů finančního řízení. V rámci controllingu likvidity je v následující části řešena oblast zavedení plánování cash flow, jak ročního, tak i v kratších intervalech.

U příspěvkových organizací musí být splněna podmínka každodenní likvidity nejen za organizaci jako celku, ale rovněž i pro jednotlivé finanční fondy a případně činnosti a zejména je nutné rozlišit peněžní toky provozní a investiční. Většinou u těchto organizací nemusíme řešit oblast úvěrů a leasingů, vzhledem k tomu, že většina příspěvkových organizací nemá povoleno čerpat úvěry. Mnohem větší význam pro peněžní toky však mají dotace a čerpání grantových prostředků, kdy se řada organizací potýká s fenoménem tzv. kofinancování.

Hlavní význam řízení průběžné likvidity u příspěvkové organizace lze shrnout do několika bodů:

- vyhnout se prodlení úhrad závazků,
- regulovat rychlost toku peněžních prostředků (často na bázi urychlení příjmů a zpomalení výdajů),
- zajišťovat disponibilitu flexibilních krátkodobých zdrojů,
- budovat informační systémy podporující peněžní dispozici.

Různá intenzita toků peněžních prostředků způsobuje v časovém vývoji proměnlivou velikost salda likvidity. V určitých časových úsecích mohou mít salda příjmů a výdajů pozitivní, v jiných zase negativní charakter. Obě situace představují rozhodovací problém, k jehož řešení je zcela zásadní spolehlivá prognóza cash-flow.

Roční prognóza cash flow

Prognóza cash flow poskytuje společnosti přehled o příjmech a výdajích daného plánovacího období a jako taková je nedílnou a podstatnou součástí

finančního plánování. Z dotazníkového šetření vyplynulo, že příspěvkové organizace velmi málo využívají vypovídací schopnosti cash flow, problematikou cash flow se v příspěvkových organizacích zabývá pouze okolo 10 % organizací a predikcí cash flow v kratších intervalech se nezabývala (dle výsledku průzkumu) ani jedna z dotazovaných příspěvkových organizací, proto je vhodné tuto metodu v následující části podrobně zpracovat.

Plánovaný roční výkaz cash flow je součástí finančního plánování a vychází z ročního plánu rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Roční finanční plán cash flow je vhodné sestavovat nepřímou metodou, měsíční plán cash flow může být také sestavován nepřímou metodou.

V tabulce 15 je uvedena vhodná struktura výkazu cash flow nepřímou metodou pro příspěvkové organizace. V dané tabulce je uvedeno, ze kterého plánovaného výkazu či zdroje se budou daná data čerpat. Je možné takovýto plán CF sestavovat i měsíčně, v ročním plánu cash flow se budou v jednotlivých sloupcích nacházet dané měsíce a jím příslušné hodnoty. Datovou základnou pro tvorbu plánu cash flow jsou dílčí plány, které jsou běžně v příspěvkových organizacích zpracovávány. Jedná se například o plány vlastních tržeb, dotací, nákladů, zásobování, investic, mzdové a odpisové plány, plán oprav a jiné. Většina z těchto hodnot se zpracovává do rozpočtované rozvahy a rozpočtu nákladů a výnosů, proto sestavení výkazu cash flow nepřinese velké komplikace.

Tabulka 15. *Struktura plánovaného výkazu cash flow a oblasti získávání datové základny [vlastní zpracování]*

VÝKAZ TOKU PENĚŽNÍ HOTOVOSTI	Datová základna
1. STAV NA ZAČÁTKU ÚČETNÍHO OBDOBÍ	CF, Rozvaha
2. Hospodářský výsledek za účetní období	VZZ
3. Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku (+)	VZZ
4. Změna stavu cenin	Rozvaha
5. Změna stavu zásob	Rozvaha
6. Změna stavu pohledávek	Rozvaha
7. Změna dohadných položek aktivních	Rozvaha
8. Změna stavu krátkodobých závazků	Rozvaha
9. Změna stavu dohadné účty pasivní	Rozvaha
10. Převod mezi bankovními účty (+-)	Rozvaha
11. Změna stavu finančních fondů	Rozvaha
12. Ostatní	Plány
13. ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK (CF)	SUMA
14. HOTOVOST NA KONCI OBDOBÍ	PS – CF

Vzhledem ke specifiku příspěvkových organizací ve vztahu k zákonům o rozpočtových pravidlech (tj. zákony o rozpočtových pravidlech č. 218/2000 Sb. a č. 250/2000 Sb.) je vhodné sestavovat i cash flow očištěný o prostředky investičního fondu a FKSP, tedy prognózovat pouze provozní prostředky, buď za organizaci jako celek nebo v případě nutnosti podle zdrojů financování na jednotlivé činnosti, případně projekty.

Příklad sestavení cash flow

Následující příklad je sestaven nepřímou metodou z účetních hodnot SŠ Zlín za rok 2007. Celkové peněžní toky jsou rozděleny na oblast prostředků fondu kulturních a sociálních potřeb, které musí být v souladu s vyhláškou o FKSP veden odděleně nejen účetně, ale také musí být peníze uloženy na samostatném bankovním účtu. Rovněž jsou odděleny prostředky investičního fondu, které nelze z důvodu porušení rozpočtových pravidel použít na úhradu provozní činnosti organizace. V rámci provozního cash flow jsou zpracovány prostředky jak hlavní, tak doplňkové činnosti, včetně prostředků fondu odměn a rezervního.

Tabulka 16. Výkaz cash-flow SŠ Zlín v tis. Kč [vlastní zpracování]

v tis. Kč	CF FKSP	CF FRIM	CF provozní	CF celkem
PS pen. prostředků	192,23	139,75	2 660,00	2 991,98
Zlepšený HV			62,25	62,25
Odpisy DM		468,36		468,36
ZS cenin			- 26,89	-26,89
ZS zásob			- 7,38	-7,38
ZS pohledávek	37,00		38,83	75,83
ZS DUA			0,55	0,55
ZS závazků			84,95	84,95
ZS DUP			1,92	1,92
ZS fondů	- 9,08	-246,03	61,66	-193,47
ZS bankovních účtů	1,58		-1,58	0
Rozdělení HV do fondů			- 62,25	-62,25
CF	29,50	222,33	152,04	403,87
KS pen. prostředků	221,73	362,08	2 812,04	3 395,85

V tabulce 16 je uveden vývoj cash-flow za rok 2007 podle jednotlivých finančních zdrojů, tedy jsou zvlášť rozčleněny prostředky investiční a provozní činnosti a cash flow fondu kulturních a sociálních potřeb. Při sestavení cash flow nepřímou metodou je uplatněno základní pravidlo, kdy růst aktiv představuje výdaj podniku a naopak růst pasiv znamená příjem pro organizaci, tedy počítáme jak se hodnota aktiv zvýšila (uvede se záporně), pokud se jedná o pokles aktiv (uvede se s kladným znaménkem), u pasivních položek obráceně.

V rámci controllingového řešení je vhodné prognózovat peněžní toky dle jednotlivých činností v rámci finančního plánování na nadcházející rok. Neméně důležité z hlediska toků různých zdrojů financování je však i plánování měsíčního cash flow, případně týdenního dle jednotlivých činností v závislosti na vícezdrojovém financování, neboť ne všechny platby jsou poskytovány průběžně. Zejména úhrady dotací různých grantů, případně projektů mohou vykazovat značnou nepravidelnost, jak je znázorněno v následujícím příkladu, který je zaměřen na kofinancování.

Příklad kofinancování

Charakter financování jednotlivých projektů a grantů je různý, u určitých typů projektů je financování realizováno na smluvním základě, kdy konečné vyúčtování, včetně poskytnutých finančních prostředků je až po dokončení, v tomto případě je tedy cash flow po celou dobu realizace záporný.

Následující ukázka znázorňuje na konkrétním příkladě průběh cash flow financování projektu, který byl příspěvkové organizaci poskytnut v rámci operačního programu. Tento grant byl velmi náročný na financování, protože o vynaložené prostředky se mohlo žádat až po skončení realizace projektu. Vzhledem k tomu, že projekt byl realizován v průběhu dvou kalendářních let bylo přechodně povoleno na financování použít rezervní fond organizace do doby obdržení nárokovaných finančních prostředků.

V rámci controllingového řešení je vhodné provést ke konci každého měsíce porovnání plánu a skutečnosti daného období a následně přijímání nápravných opatření v tom případě, když dojde k významným odchylkám.

Každá organizace si dle vlastních konkrétních podmínek musí stanovit, které odchylky a v jaké výši jsou významné, tak aby bylo nutno upravovat plán. Není vyloučeno, že pro vybrané položky vzniknou v průběhu času individuální míry odchylek.

Tabulka 17. *Cash flow projektu v Kč [zpracování vlastní]*

rok 2006			
Měsíc	Výdaje	Přijaté platby	Cash flow
07/06	20 154,50		-20 154,50
08/06	30 100,00		-50 254,50
09/06	26 636,50		-76 891,00
10/06	24 089,00		-100 980,00
11/06	27 361,50		-128 341,50
12/06	33 388,50		-161 730,00
rok 2007			
01/07	0,00		-161 730,00
02/07	0,00		-161 730,00
03/07	16 796,00		-178 526,00
04/07	5 848,00		-184 374,00
05/07	1 187,50		-185 561,50
06/07	4 000,00		-189 561,50
07/07	10 948,00		-200 509,50
08/07	11 466,50		-211 976,00
09/07	60 324,00		-272 300,00
10/07			-272 300,00
11/07		272 300,00	
12/07			

Pro plánování budoucích příjmů a výdajů je vhodné zavést určitý systém sledování měsíčních pohybů plánovaných příjmů a výdajů. Od těch se poté může odvíjet skutečná realizace plateb, které by měla předcházet ještě podrobná analýza. Jeden z možných způsobů sledování toků peněz za jednotlivé činnosti v jednotlivých měsících je zobrazen ve formě následující tabulky:

Tabulka 18. *Návrh měsíčního plánování příjmů a výdajů v Kč
[zpracování vlastní]*

Plánování příjmů a výdajů na rok 200x													
Položka		Měsíc											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Očekávané Příjmy	Činnost 1												
	Činnost 2												
	Činnost 3												
	Činnost 4												
Očekávané Výdaje	Činnost 1												
	Činnost 2												
	Činnost 3												
	Činnost 4												
CF měsíční													
PS peněz													
KS peněz													

Avšak pouze měsíční plánování cash flow nevyřeší problémy s likviditou. Je to dáno tím, že tento výkaz vychází z plánovaných hodnot. Skutečnost oproti plánu může být odlišná a je nutné vycházet i z účetních reálných hodnot. Proto je často účelné plánovat i operativní cash flow v týdenním členění.

Plánování operativního cash flow

Měsíční plán cash flow lze sestavovat jak přímou, tak nepřímou metodou, zatímco pro týdenní predikci cash flow je vhodné zvolit přímou metodu. Je to dáno datovou základnou, ze které jsou údaje čerpány. Týdenní plán cash flow přímou metodou se sestavuje jednak na základě účetních dat a jednak na základě splátkových kalendářů, plánu dotací, výplatních termínů a ostatních dokumentů, které s vysokou pravděpodobností vypovídají o předpokládaném pohybu peněžních prostředků. Druhou skupinu datové základny budou tedy tvořit takové zdroje dat, které vypovídají o pravidelně se opakujících platbách a příjmech.

Jelikož týdenní predikce cash flow je již velmi krátkodobou predikcí, je velmi důležité věrohodně alokovat příjmy a výdaje v daném období, resp. v daném týdnu. Operativní predikci cash flow je vhodné sestavovat

maximálně na období 4 týdnů a to vždy ke konci daného týdne pro týdny následující. Predikce cash flow v rámci delšího období by nebyla efektivní z více důvodů, například nemožnost odhadnout, ve kterém časovém úseku bude provedena úhrada pohledávky (závazku) s delší dobou splatnosti nebo zda nevzniknou nečekané výdaje. Proto nad rámec čtyř týdnů je vhodnější používat predikci cash flow vycházející z ročního plánu, tedy predikci cash flow nepřímou metodou.

Pro predikci týdenního cash flow je důležité datum splatnosti úhrad jednotlivých zúčtovacích vztahů, neboť slouží jako filtr pro zařazení do příslušného týdne. Prognóza týdenního cash flow je projekcí budoucích příjmů a výdajů daného týdne. V globálním pojetí je možné vyjádřit strukturu operativního cash flow dle tabulky 19.

Tabulka 19. *Základní struktura operativního cash flow*
[vlastní zpracování podle ³⁷]

	Příjmy daného týdne
-	Výdaje daného týdne
Σ	Saldo příjmů a výdajů
+	PS peněžních prostředků na počátku daného týdne
Σ	KS peněžních prostředků konci daného týdne

V tabulce 20 je uvedena podrobná struktura operativního cash flow s nejdůležitějšími položkami příjmů a výdajů u příspěvkových organizací. Mezi nejdůležitější příjmy u příspěvkových organizací se řadí jednoznačně příjmy z dotací a grantů. Nejvýznamnější položkou výdajů jsou osobní náklady ve většině příspěvkových organizací, dále náklady na běžnou provozní činnost.

³⁷ FREIBERG, F. Cash-flow: Řízení likvidity podniku. 1. vyd. Praha: Management Press, 1993. 144 s. ISBN 80-85603-30-6.

Tabulka 20. Podrobná struktura operativního cash flow
[vlastní zpracování]

		Doklad / plán	zdroj dat
PŘÍJMY			
	běžná provozní činnost	faktura vydaná	účet 311
	běžná provozní činnost	zálohová faktura	účet 324
	běžná provozní činnost	PPD	% z příjmů
	provozní dotace	Plán dotací	účet 346
	účelová dotace	Plán dotací	účet 348
	dotace z grantů	Rozpočet grantu	účet 346
	přijaté úroky	finanční plán	finanční plán
	ostatní příjmy	faktura vydaná	účet 316
	SUMA PŘÍJMŮ		
VÝDAJE	běžné provozní výdaje	faktura přijatá	účet 321
	běžné provozní výdaje	zálohová faktura	účet 314
	běžné provozní výdaje	VPD	% z příjmů
	mzdové výdaje	mzdové plány	mzdové plány
	stát – daně	finanční plán	finanční plán
	ostatní závazky	finanční plán	finanční plán
	investiční výdaje	plán investic	plán investic
	ostatní výdaje	faktura přijatá	účet 321
	ostatní výdaje	VPD	% z příjmů
	SUMA VÝDAJŮ		
SALDO	PŘÍJMY – VÝDAJE		
+	PS peněžních prostředků na počátku daného týdne		
SUMA	KS peněžních prostředků na konci daného týdne		

Vzhledem k tomu, že i neziskový sektor se potýká s problémem tzv. „nedobytných pohledávek“ je pro predikci příjmů rovněž nutné identifikovat pohledávky, které jsou splatné k budoucímu datu a též pohledávky, které jsou již po datu splatnosti. U pohledávek do splatnosti bude základním předpokladem úhrada pohledávky v týdnu, ve kterém je pohledávka splatná. Pohledávky po splatnosti nad 90 dní nebudou vstupovat do predikce operativního cash flow vůbec, neboť nelze spolehlivě stanovit termín úhrady.

Na základě výše popsaného postupu získáme přehled budoucích očekávaných příjmů a výdajů v rámci čtyř týdnů, které opět mohou být zpracovány formou tabulky.

Tabulka 21. *Sumarizační tabulka pro predikci budoucích příjmů*
[vlastní zpracování]

Celkový součet z	1 týden	2 týden	3 týden	4 týden	CELKEM
vydaných faktur do splatnosti					
vydaných faktur po splatnosti					
přijatých zálohových faktur do splatnosti					
výnosových úroků					
dotace provozní od zřizovatele					
dotace na přímé výdaje					
účelová dotace					
investiční dotace					
ostatní příjmy z grantů a dotací					
příjmů na příjmový pokladní doklad					
ostatní příjmy					
CELKEM					XXX

Tabulka 22. *Sumarizační tabulka pro predikci budoucích výdajů*
[vlastní zpracování]

Celkový součet z	1 týden	2 týden	3 týden	4 týden	CELKEM
přijatých faktur do splatnosti					
přijatých faktur po splatnosti					
zálohových faktur					
osobních výdajů					
stát – daně					
splátek bankovních úvěrů					
nákladových úroků					
investičních výdajů					
výdajů v hotovosti					
ostatních výdajů					
CELKEM					XXX

Shrnutí a závěr

Řízení operativního cash flow je prvořadým předpokladem pro úspěšné řízení likvidity, i když na základě provedené analýzy se může zdát, že příspěvkové organizace problém s likviditou nemají. Toto zjednodušené tvrzení je jen zdánlivé, neboť pro tyto organizace je charakteristické vícezdrojové financování, kdy jsou prakticky odkázány na termíny

poskytovatelů dotací, které tvoří převážnou většinu příjmů. V případě opožděných úhrad se mohou dostat do velmi vážných problémů s úhradou svých závazků. Rovněž se řada neziskových organizací potýká s problémy neuhrazených pohledávek od odběratelů.

Zejména spolufinancování a předfinancování projektů ze zdrojů Evropské unie klade velké nároky na finanční situaci neziskových organizací. Stále se zvyšující požadavky na vyšší a vyšší spolufinancování a v některých případech dokonce předfinancování omezují neziskovým organizacím možnost ucházet se o některé z vyhlášených projektů a grantů, protože představují velké riziko pro tyto organizace. Je to jednak v souvislosti s cash flow organizace a dále proto, že většina z nich nemá volné peněžní prostředky na předfinancování projektů, pro banky jsou jako úvěrový klient nedůvěryhodné a ne pro všechny organizace je z hlediska legislativy možné uvažovat o úvěrové politice financování.

Zkušenosti s různými způsoby financování grantů a projektů staví před příspěvkové organizace často otázku, zda jsou schopny za daných podmínek zabezpečit běžný provoz organizace v souvislosti s požadavky na spolufinancování a dofinancování. Je otázkou, zda jsou výhodnější projekty, které nevyžadují vynaložení žádných vlastních finančních prostředků, ale poukázání dotace proběhne až po vykázání prokazatelných nákladů nebo projekty, které vyžadují určitý podíl spolufinancování, ale finanční prostředky jsou poukázány již na začátku realizace projektu. Je vždy nutno zvážit veškerá hlediska.

Jedním z důvodů, proč se příspěvkové organizace dosud controllingem likvidity a řízením cash flow nezabývají je, že většina používaných programů v příspěvkových organizacích tento modul v rámci zpracování rozpočtu neobsahuje. Z tohoto důvodu jsou tabulky navrženy v prostředí MS Excel. Doporučením programátorům uživatelských softwarů pro neziskovou sféru bude následně vytvoření nového modulu k řízení finančních toků v ekonomickém informačním systému, který bude přehledněji predikovat očekávané finanční toky. Tato problematika již byla autorkou disertační práce konzultována se zástupci programu Gordic, jako alternativní řešení.

5.4.2 Controllingové řešení nákladovosti jednotlivých činností a zefektivnění doplňkové činnosti u příspěvkové organizace

Analýza odhalila určité nedostatky v oblasti přiřazování nákladů a výnosů jednotlivým činnostem u příspěvkových organizací, kdy častým problémem je správné přiřazení výše nákladů dané konkrétní činnosti u nákladů, které jsou společné pro více činností v rámci hlavní i doplňkové činnosti.

Následující část bude věnována návrhu controllingového řešení, které by mohlo napomoci odstranit tato slabá místa a zefektivnit a zprůhlednit finanční řízení jednotlivých činností, neboť dle šetření, nejsou náklady u příspěvkových organizací přiřazovány důsledně jednotlivým činnostem. Pozornost bude věnována řízení režijních nákladů a zavedení střediskového hospodaření.

Součástí navrhovaného řešení je i návrh vnitřní směrnice k doplňkové činnosti, která poskytne určitý návod příspěvkovým organizacím s různými druhy činností pro řízení nákladů. Tato směrnice v obecné podobě je prezentována v příloze PVII.

Vzhledem k tomu, že šíře jednotlivých činností příspěvkových organizací je hodně různorodá, je nutné především vytvoření odpovědnostních středisek a stanovení kalkulačních jednic jednotlivých činností, tak aby bylo umožněno rozklíčovat náklady na jednotlivé činnosti a získat tak podklady pro další rozhodování a rozpočtování každé činnosti odděleně. Přiřazení nákladů jednotlivým střediskům přímo podle místa jejich vzniku výrazným způsobem zpřehlední finanční řízení a následně umožní vyhodnocování rentability jednotlivých okruhů doplňkové činnosti.

Důvodů pro správné přiřazování nákladů jednotlivým činnostem je několik, jmenujme např. základní členění na činnost hlavní a vedlejší v souladu se zřizovací listinou. Dále z důvodu dodržení pravidel Zákona o daních z příjmů, který přímo ukládá neziskovým organizacím vést v účetnictví odděleně příjmy, které jsou předmětem daně od příjmů, které se váží k činnostem nezdaňovaným, to stejné se týká nákladů a výdajů.

Dalším důvodem ke členění nákladů je nutnost přiřazovat skutečné náklady zdrojům financování jednotlivých činností, např. v případě vícezdrojového financování konkrétní aktivity z různých grantů, účelových dotací apod. Příspěvkové organizace jsou povinny pro rozúčtování režijních

nákladů dodržet ustanovení prováděcí vyhlášky č. 505/2002 Sb. k Zákonu o účetnictví, která však přesně nevymezuje způsob dělení režijních nákladů, pouze je podmínkou dodržet průkaznost a přiměřenost.

Pro controllingové řešení je nutné především rozdělení všech realizovaných činností v organizaci na jednotlivá odpovědnostní střediska a vyčlenění přímých nákladů středisek. Pro alokaci nepřímých nákladů je nutné zvolit vhodnou rozvrhovou základnu, nezastupitelnou úlohu má sledování krátkodobého hospodářského výsledku jednotlivých činností a následná analýza odchylek.

Postupné kroky přiřazování nákladů jednotlivým činnostem můžeme shrnout do následujících bodů:

1. Identifikace jednotlivých odpovědnostních středisek
2. Sestavení finančního plánu jednotlivých středisek
3. Vyjádření přímých nákladů jednotlivých středisek
4. Vyjádření režijních nákladů organizace
5. Rozdělení režijních nákladů na jednotlivá střediska
6. Porovnání plánu a skutečnosti, včetně analýzy odchylek

Rozvrhové základny

V praxi všech neziskových organizací, příspěvkové organizace nevyjímaje, patří mezi nejnáročnější úkoly v oblasti vykazování nákladů, správné přiřazování nákladů příslušným činnostem.

V těchto případech je potřeba ve vnitřní směrnici určit pravidla, podle kterých se rozlišují jednotlivé druhy nákladů, které odpovídají příslušným výnosům. Těmito společnými náklady bývají nejčastěji energie, mzdy administrativních pracovníků, údržba, provoz ekonomického úseku, ostraha, správa organizace a celá řada dalších. Pro správné přiřazení režijních nákladů k výnosům je nutné zvolit vhodné kritérium, tj. vhodnou rozvrhovou základnu. Obecně lze konstatovat, že neexistuje správný ani špatný způsob přiřazení nákladů jednotlivým výnosům. Volba správné rozvrhové základny, zavedení odpovědnostního účetnictví a zajištění jeho úspěšného fungování je velmi složitý proces.

Existuje množství rozvrhových základen, které jsou dány povahou jednotlivých činností, kde společné náklady vznikly. U příspěvkových

organizací se může jednat například o stravování žáků a zaměstnanců školní jídelny a cizích strážníků, počet hodin využití místnosti pro hlavní účel a pro ziskové činnosti, počet najetých kilometrů služebního vozidla v rámci hlavní a doplňkové činnosti. U učilišť poměr nákladů na teoretickou výuku a nákladů vynaložených na produktivní práci žáků, počet hodin využití tělocvičny vlastními žáky a žáky jiné školy, u mzdových nákladů počet odučených hodin pro vlastní žáky a odučených hodin pro studenty například celoživotního vzdělávání, kteří studují za úplatu. Všechny posledně zmiňované činnosti jsou realizovány v rámci hlavní činnosti, ale jsou financovány z jiných zdrojů. Samozřejmostí je oddělení hlavní a doplňkové činnosti.

Vhodným controllingovým nástrojem pro rozčlenění variabilní režie, neboli přímých fixních nákladů jsou často hodinové režijní paušály. Uplatní se tam, kde spotřebovaný čas je logickou rozvrhovou základnou. Při volbě kalkulační jednotice je třeba přistupovat komplexně, např. při pronájmu učebny není vypovídající poměr pronajímané plochy učebny k celkové ploše budovy, vzhledem k tomu, že při pronájmu učebny je samozřejmě využívána i poměrná část chodeb, sociální zařízení, šatny atd.... V tomto případě je jednoznačně průkaznější zvolit za kalkulační jednotici hodinu pronájmu.

Přímé a nepřímé náklady na jednotlivé činnosti a vyčíslení režijních nákladů

Přímými náklady každé činnosti jsou například spotřebovaný materiál, energie (pokud ji lze jednoznačně vyčísřit), mzdy pracovníků přímo se podílejících na dané činnosti, služby přímo související s předmětnou činností. Nepřímé náklady jsou společné pro celou účetní jednotku, případně středisko a jsou vynakládány bez ohledu na to, zda budou nějaké příjmy dosaženy či nikoliv (spotřeba energií, mezd administrativy atd.) Součástí nepřímých nákladů jsou i odpisy.

Ve státní správě, kdy je většina nákladů fixních, bývá někdy problém ohodnotit náklady nějakého úkonu. Většinou je dosti obtížné a lze konstatovat, že někdy zcela nemožné rozlišit práci např. administrativních pracovníků pro hlavní nebo vedlejší činnost. Příkladem je činnost účetní, kdy nelze jednoznačně rozčlenit nebo odhadnout, kolik hodin tráví

úctováním vedlejší a kolik hodin hlavní činností. Proto často práce účetních nebývá vůbec zohledněna v nákladech vedlejší činnosti.

Prvním krokem k zavedení controllingu je rozčlenění nákladů podle jednotlivých středisek, které je nutno přednostně stanovit. Některá střediska mají konkrétní charakter, lze je tedy označit za **zisková střediska** (profit centra), neboť jim lze jednoznačně přiřadit výnosy i náklady (mezi zisková střediska lze zahrnout i činnosti hrazené z dotací a grantů, účtované v hlavní činnosti, protože i když se rozpočet stanovuje jako vyrovnaný, lze jednoznačně těmto činnostem přiřadit výnosy a s náklady se rozpočtují stejně jako u ziskových středisek). Zisková střediska slouží jako nástroj controllingového řízení, kdy každému ziskovému středisku musí být zajištěna možnost vyčíslit výnosy a související náklady.

Další střediska jsou pouze **nákladová střediska** (cost centra), neboť výnosy nelze jednoznačně přiřadit tomuto středisku, tato se označí jako střediska správní. Počet a rozsah středisek a jejich následné členění se určují podle konkrétních podmínek v dané organizaci, především v závislosti na druhu a organizaci jednotlivých činností, dle členění zdrojů financování v souladu se zřizovací listinou.

Je nutné stanovit vhodné kritérium pro rozdělení režijních nákladů na jednotlivé činnosti, otázkou je, jaké je nejvhodnější kritérium? Použití vhodného kritéria pro přidělení odpovídajících nákladů jednotlivým činnostem je snadno proveditelné snad jen teoreticky, praxe však přináší řadu obtížně řešitelných situací. Vždy je vhodné maximalizovat tu část nákladů, kterou lze přidělit určité činnosti zcela jednoznačně a teprve zbývající náklady dělit podle určitého kritéria. Pro náklady správního střediska je nutno zvolit vhodnou rozvrhovou základnu, která by tyto náklady přiřadila k jednotlivým ziskovým střediskům.

V hodným kritériem může být např. podíl počtu hodin na danou činnost z celkového počtu hodin provozu nebo použití procentního poměru na jednu korunu celkových příjmů, kdy se vypočteným procentem následně k jednotlivým druhům výnosů přiřadí režijní náklady. Pro určité nákladové druhy mohou být vhodným kritériem i objemové přepočty.

Společné režijní náklady mohou být částečně přímé a nepřímé. Přímé náklady jsou vynaloženy na určitý proces a nevznikly by, pokud bychom určitý produkt či činnost nerealizovali. Přímé náklady tvoří variabilní náklady a speciální fixní náklady, které se vztahují pouze k určitému

produktu či činnosti. Pro další potřeby této práce budou označovány jako **variabilní režie** neboli přímé fixní náklady a **fixní režie**.

V praxi se často setkáváme s kombinací fixní a variabilní složky u jednoho druhu nákladů. Příkladem je spotřeba elektrické energie při pronájmu počítačové učebny, kdy do variabilní režie zahrneme spotřebu elektrické energie jednotlivých počítačů a spotřebu elektriky na osvětlení, které vyjádříme pomocí hodinových režijních paušálů, kdy logickou rozvrhovou základnou je hodina provozu učebny.

Příklady a varianty klíčování

Neexistuje žádný závazný postup, jak při rozdělování nákladů postupovat, musí však platit, že přiřazení musí být přiměřené a zdůvodněné. Hodně rozšířené je tzv. „klíčování“, tedy stanovení klíčů či koeficientů, dle kterých je možné roztrždit náklady týkající se jednotlivých činností. Volba vhodného kritéria klíčování patří mezi nejnáročnější úkoly. Prováděcí vyhláškou preferovaný způsob rozklíčování společných nákladů na hlavní a doplňkovou činnost u příspěvkových organizací je kritérium poměru výnosů z hlavní a hospodářské činnosti. Přičemž součástí výnosů hlavní činnosti jsou i dotace či příspěvky poskytované organizaci. Mezi další kritéria mohou být: poměr počtu zaměstnanců na jednotlivé činnosti, časové kritérium, např. hodinové režijní paušály, metry čtvereční, vyčíslení tzv. „výkonů“.

V následující části jsou popsány některé varianty přidělení režijních nákladů jednotlivým činnostem.

- A. Rovnoměrné rozdělení režijních nákladů mezi jednotlivé činnosti – tato možnost je sice nejjednodušší, avšak velmi často neodráží skutečný stav, neboť předpokládá, že každá činnost vyžaduje stejné množství režijních nákladů.
- B. Rozdělení všech režijních nákladů na základě poměru celkové výše přímých nákladů jednotlivých činností, tato možnost vychází z předpokladu, že existuje přímá úměra mezi přímými a nepřímými náklady. K přepočtu se používá vypočtený koeficient podle ročního plánu příslušného střediska. Koeficient vztažený na přímé náklady jednotlivých středisek se stanoví poměrem *přímé náklady / celkové náklady* a tento koeficient se stanovuje pro každé ziskové

středisko. Pro každé středisko je koeficient vypočítán zvlášť, takže každému středisku je vždy přiřazen odlišný koeficient.

- C. Rozdělení režijních nákladů na základě počtu výkonů jednotlivých činností (za výkony jsou často v neziskových organizacích považovány osoby, tj. např. u škol studenti) – předpokladem je, že čím více lidí má prospěch z dané činnosti, tím je náročnější i na režijní náklady. Tento způsob je možné použít u činností, kde lze přesně spočítat množství výkonů (např. strážník jídelny v rámci hlavní a doplňkové činnosti).
- D. Rozdělení režijních nákladů na základě koeficientu plánovaných režijních nákladů vztažených k přímým osobním nákladům jednotlivých činností. Tento způsob vychází z předpokladu, že čím více pracuje na dané činnosti lidí, tím větší je jeho spotřeba režijních nákladů (obdoba oceňování nedokončené výroby v zakázkové výrobě).
- E. Využití propočtu dle hodnotového hlediska je založeno na principu rozložení nerozlišitelných nákladů ve stejném poměru, v jakém byly dosaženy příjmy či byly vynaloženy výdaje na jednotlivé činnosti. Spočívá v určení procentního poměru na jednu korunu celkových výnosů (příjmů). Vypočteným procentem se pak k jednotlivým druhům výnosů přiřadí fixní režijní náklady, které jsou vedeny pod správním střediskem.

$$\text{Koeficient} = \text{Výnosy v dané činnosti} / \text{Výnosy celkem}$$

- F. Další hledisko je naturální, kde se propočet provádí na kalkulační jednici. Stanovení kalkulační jednice se odvíjí od charakteru každé činnosti. Například u školských zařízení se nabízí využít jednici jeden student, nicméně například při kalkulaci režijních nákladů na hodinu odborného kurzu v rámci doplňkové činnosti se jeví jako nepoužitelná. Kurzy jsou často kratší než celý rok a proto k jednomu studentovi organizovanému v rámci doplňkové činnosti nelze přiřadit stejný objem nákladů jako studentovi běžného celoročního studia. Proto je vhodnější za společnou kalkulační jednici pro obě činnosti využít jednu vyučovací hodinu.

$$(\text{Jednotlivé režijní náklady celkem} / \text{hodiny celkem}) \times \text{hodiny v DC}$$

nebo

Poměrový koeficient = počet hodin využívaných doplňkovou činností / celková hodinová kapacita

G. Rozdělení režijních nákladů na základě poměru využívané plochy na danou činnost k celkové výměře.

H. Rozdělení každého režijního nákladu zvlášť podle toho, jaká je spotřeba každého nákladu zvlášť, tento způsob je nejpracnější, neboť u každého nákladového druhu se zkoumá, v jakém poměru jsou spotřebovávány každou činností. Nevýhoda pracnosti je vyvážena tím, že takto rozdělené režijní náklady zřejmě budou nejvěrněji odrážet skutečný stav. Při použití této metody je vhodné dodržet následující pravidla:

- Vybrat nákladové druhy podle analýzy významnosti, hodnotový význam daného nákladu lze zjistit procentním podílem jednotlivých nákladových druhů a dle důležitosti pro danou činnost. Ve výběru je vhodné se omezit maximálně na 10 nákladových druhů, ke kterým se přiřadí i položky které spolu významově korespondují, např. sociální náklady se přiřadí ke mzdovým nákladům.
- Následně je nutno veškeré náklady rozlišit na variabilní náklady, které lze smysluplně přiřadit jednotlivým výkonům a fixní režijní náklady se přiřadí správnému středisku a následně rozklíčují na zisková střediska.

I. Kombinace možností, kdy pro některé fixní náklady (např. nájemné, prostorové a energetické náklady) lze zvolit jako rozvrhovou základnu procento užívané plochy z celkové plochy budovy, pro mzdové náklady použijeme plán zaměstnanců s procentním rozdělením pro vedoucí zaměstnance na jednotlivé činnosti ...

Vedle těchto jmenovaných možností jsou i další alternativy, které mohou být v konkrétních případech smysluplnější.

Při přiřazování nákladů jednotlivým střediskům je vhodné vycházet z následujícího pravidla, že proveditelnost má přednost před přesností a je vhodné respektovat analýzu významnosti. Někdy zjednodušení celého procesu a soustředění se na podstatné údaje a zkušenosti znamená lepší výsledek.

Příklad přiřazení nákladů střediskům dle jednotlivých variant „klíčování“

Do tabulky č. 24 jsou na konkrétním příkladě SŠ Zlín zpracovány jednotlivé varianty klíčování a rovněž byl vyčíslen dopad na výsledek hospodaření. Podklady pro výpočet a údaje o výnosech a nákladech byly převzaty ze smluv, účetnictví a podrobné evidence dané organizace a rovněž byly využity praktické zkušenosti autorky. Výchozí informace jsou zpracovány v příloze PV.

Kromě hlavní činnosti hrazené z dotace jsou v SŠ Zlín realizovány další činnosti, které lze rozdělit na následující odpovědnostní střediska a každému středisku přiřadit nejvhodnější kalkulační jednici:

Tabulka 23. *Střediska SŠ Zlín [vlastní zpracování]*

Odpovědnostní středisko	Kalkulační jednice
<i>HČ Produktivní práce žáků</i>	Jeden den provozu
<i>DČ Pronájem tělocvičny</i>	Jedna hodina pronájmu
<i>DČ Lektorská činnost</i>	Jedna vyučovací hodina

- Pro středisko hlavní činnosti, tj. vlastní výuka žáků platí, že všechny náklady jsou kryty dotací, sestavuje se vyrovnaný rozpočet a výsledek hospodaření je vždy nulový. Přímé náklady na výuku žáků zahrnují přímé mzdy, náklady na učební pomůcky, přímé materiálové náklady, nákupy majetku pro výuku a služby přímo související s výukou.
- Produktivní práce žáků probíhá v rámci hlavní činnosti je hrazena z tržeb práce žáků, přímé náklady na produktivní práci zahrnují odměny učňům, ochranné prostředky žáků, přímé materiálové náklady, nákupy majetku pro produktivní práci a služby přímo související s produktivní prací.
- V rámci doplňkové (ziskové činnosti) probíhá lektorská činnost počítačové kurzy a na dalším středisku je vykázána realitní činnost pronájem tělocvičny. Přímé náklady na lektorskou činnost zahrnují mzdové náklady a učební pomůcky.
- Do variabilních režijních nákladů jsou započítány spotřeba elektrické energie, která odpovídá hodině spotřeby elektrické energie konkrétní místnosti (např. u počítačové učebny je zkalkulována spotřeba počítačů a osvětlení) a spotřeba vody (např. u tělocvičny je kvalifikovaným odhadem stanovena spotřeba při sprchování).
- Na jednotlivé činnosti se přiřazují fixní režijní náklady v celkové výši 3 941 320 Kč.

Tabulka 24. *Fixní nákladová režie v tis. Kč středisek SŠ Zlín pro jednotlivé varianty klíčování [vlastní zpracování]*

Varianty klíčování / fixní nákladová režie	PPŽ	Kurzy	Pronájem	HV
A rovnoměrné rozdělení	65,69	65,69	65,69	177,48
B přímé N / celkové N	118,24	3,94	31,53	257,20
C poměr výkonů	218,96	350,34	788,26	- 946,39
D přímé mzdy / režijní N	22,85	29,95	8,67	349,44
E výnosy / celkové výnosy	151,80	2,77	42,12	214,22
F poměr počtu hodin	1126,09	1633,70	131,28	-2480,16
G poměr využívaných ploch k celkové	11,49	77,24	416,57	-94,39
H individuální klíčování všech nákladů	165,58	2,14	97,28	145,91
I kombinace metod	213,56	9,25	68,20	119,90

- Varianta A: pro rovnoměrné rozdělení byl vzhledem k realnosti zvolen postup, že nejprve se všechny režijní náklady rozdělily poměrem dotace na celkových výnosech na činnost hrazenou z dotace a následně pro ostatní činnosti se použilo rovnoměrné rozdělení
- Pro metodu C poměru výkonů byly použity následující počty: počet žáků hlavní činnosti 450, počet žáků v rámci produktivní práce 25, počet účastníků kurzů 40, počet cvičenců v rámci pronájmu 90. Tato varianta je naprosto nevhodná pro danou organizaci, protože nezohledňuje faktor času, kdy výuka žáků probíhá celý rok, ale kurzy mají délku trvání v průměru 8 týdnů. Při tomto výpočtu by doplňková činnost byla ztrátová.
- Pro variantu F byla vypočtena celková hodinová kapacita 2 702 hodin, hodiny provozu bufetu 772 hodin, tj. 193 dní á 4 hodiny, pronájmy tělocvičny 1120 hodin, 90 hodin lektorské činnosti. Tato metoda je pro dané zařízení opět takto zjednodušeně nepoužitelná. Byla by vhodná v případě, kdy je například tělocvična využívána pro obě činnosti a poměřovali by se pouze hodiny využívání tělocvičny, a tímto koeficientem by se již poměřovali pouze náklady vynaložené na tělocvičnu, což je v podstatě uplatnění kombinace více variant.
- Metoda H individuálního klíčování každého nákladu je velmi pracná a v běžné realitě bez využití kvalitní softwarové podpory prakticky nepoužitelná.
- Pro variantu I byly zvoleny jednotlivé klíče dle tabulky 25 a využity další podklady z přílohy PV, včetně provedené deklasifikace jednotlivých nákladů.

Tabulka 25. Stanovení klíčů pro variantu I [vlastní zpracování]

Druhy nákladů	Klíč
<i>Materiálové náklady</i>	Přímé náklady z faktur a pokladních dokladů
<i>Mzdové náklady</i>	Ze mzdového podkladu pro DČ
<i>Elektrická energie</i>	Dle lokálních měřičů spotřeby
<i>Voda</i>	Dle odborného technického odhadu
<i>Topení</i>	Dle vytápěných krychlových metrů prostoru
<i>Ostatní režijní náklady (nelze určit středisko)</i>	Poměr výnosů HČ a DČ za účetní období, v rámci roční účetní závěrky (v aktuálním období dochází vždy k přepočtu)

Uvedené příklady nejsou samozřejmě závaznou normou, každá organizace si může zvolit vlastní nejvhodnější variantu klíčování s ohledem na konkrétní možnosti a tak, aby se s ní pohodlně pracovalo a co nejpřesněji vystihovalo situaci v organizaci.

Dopady navrhovaných řešení na softwarové zabezpečení.

Pro použití metody individuálního klíčování nákladů by již do účetního programu musel být upraven a rozčleněn účtový rozvrh, který by byl přizpůsoben požadovanému výkaznictví, tedy rozčlenění všech nákladů dle požadované deklasifikace na variabilní a fixní a tyto ihned přiřazovat na jednotlivá střediska včetně správního střediska. Rovněž je třeba ošetřit mzdové náklady, protože je nezbytná přesná evidence mezd všech zaměstnanců ve vztahu k jednotlivým činnostem. V ideálním případě je vhodné, aby využívaný software byl schopen zvolený koeficient přímo nastavit do informačního systému, který následně přiřazuje náklady účtované na správním středisku jednotlivým ziskovým střediskům. Vnitřní přeúčtování nákladů může být realizováno pomocí vnitroorganizační fakturace.

Shrnutí

Vyčíslení jednoznačných ekonomických přínosů každé jednotlivé varianty není možné. V každém případě lze předpokládat, že důsledné přiřazení nákladů doplňkové činnosti přinese úsporu nákladů v hlavní činnosti, což je podstata realizace doplňkové činnosti u příspěvkové organizace. Návrh střediskového hospodaření přinese především

zprůhlednění a průkaznost jednotlivých činností. Vhodná volba „klíčování“ jednotlivých činností umožní adresnější přiřazování režijních nákladů a usnadní posuzování efektivity aktivit doplňkové činnosti. Náklady na každou činnost jsou přidělovány konkrétní aktivitě podle místa vzniku, režijní náklady jsou rozpočítávány podle klíčů a tím jsou i zahrnuty do výsledné kalkulace a ceny produktů.

Klíčování nákladů výrazně přispěje k efektivnějšímu plánování a rozpočování jednotlivých činností i organizace jako celku. Jednotlivé krátkodobé plány budou vycházet z konkrétních výsledků a bude jednodušší zjistit příčinu případných odchylek a vyhodnotit rentabilitu jednotlivých činností. Analogicky se musí sledovat i výnosy každé jednotlivé činnosti.

Při volbě vhodné varianty klíčování je třeba racionálně zhodnotit výhody a nevýhody a zvážit, kdy se snažit přesně přiřazovat každý náklad určité činnosti a kdy volit pouze (ve většině případů dostačující) procentické rozdělení. Většinou je vhodné volit určitý kompromis, rozvrhovat podstatné náklady u kterých lze jednoznačně a poměrně jednoduše stanovit kalkulační jednici a ostatní náklady sloučit pod dvě až tři nejvýznamnější nákladové položky a použít poměrové hledisko klíčování.

Vždy je třeba mít na paměti, že v rámci doplňkové činnosti příspěvkových organizací je dosahování zisku až druhořadé, větší význam má pro organizaci míra přiřazení nákladů těmto činnostem, vzhledem k tomu, že čím více nákladů se přiřadí doplňkové činnosti, tím více zdrojů zbyde na činnost hlavní. Dodatečný zisk umožní rozvoj organizace, což přispěje ke zvýšení konkurenceschopnosti, a to je stěžejní záležitostí. Přestože hlavní i vedlejší činnost musí být dle zákonných předpisů vedeny odděleně, ve skutečnosti tvoří jeden komplex, který zajišťuje cestu dalšího rozvoje.

Příklad využití klíčování pro daňové účely

Klíčování nákladů je v neziskových organizacích nutné nejen z hlediska přiřazování nákladů jednotlivým střediskům, ale rovněž nelze zapomínat na daňovou oblast, kdy i neziskové organizace podléhají zdanění dosahovaných příjmů, ovšem oblast daní není předmětem předložené disertační práce, i když by si zasloužila stejnou pozornost, neboť kompletní daňová analýza u neziskových organizací patří k velmi složitým oblastem.

Z hlediska daňového zákona nejsou předmětem daně příjmy z dotací a zúčtování fondů.

Pro úplnost zpracování oblasti klíčování nákladů je v následující části na konkrétním příkladu ukázána problematika rozklíčování nákladů na zdaňovanou a nezdaňovanou činnost, ovšem je třeba si uvědomit, že toto členění není totožné s členěním na hlavní a doplňkovou činnost.

Nejprve je třeba jednoznačně rozlišit činnosti zdaňované a nezdaňované činnosti dle příjmů či výnosů (např. činnosti hrazené z dotace nepodléhají dani z příjmů právnických osob) a těmto činnostem přiřadit přímé náklady a z nerozlišených nákladů bude daňově uznatelná jen poměrná část, kterou zjistíme pomocí koeficientu:

$$K = \text{zdanitelné příjmy (výnosy)} / \text{celkové příjmy (výnosy)}$$

$$\text{daňově uznatelné výdaje (náklady)} = K * \text{nerozlišené výdaje (náklady)}$$

Pro ukázkou je zde uveden na konkrétním příkladu návod i metodický postup klíčování pro daňové účely, který je ukázán na datech příspěvkové organizace SŠ Zlín, která má celkovou strukturu výnosů a nákladů uvedenu v tabulce č. 26.

Položka celkové ostatní nepřímé režijní náklady zahrnuje mzdy administrativních pracovníků, ředitele, provozních pracovníků, náklady na energie, služby pošt, telekomunikace, poradenství, ostatní služby, opravy a udržování, odpisy, pojištění.

Tabulka 26. *Struktura nákladů a výnosů SŠ Zlín [vlastní zpracování]*

Výnosy	tis. Kč	Náklady	tis. Kč
HČ Dotace	24 559,69	HČ Přímé náklady na výuku	20 968,40
HČ Zúčtování fondů	0,61	HČ Přímé náklady na PPŽ	767,81
HČ Úroky z běžného účtu	0,79	DČ Přímé náklady na kurzy	7,77
HČ Tržby z produktivní práce žáků	995,72	HČ bankovní poplatky	2,44
DČ Tržby z lektorské činnosti	18,20	DČ přímé náklady na pronájem tělocvičny	33,05
DČ Tržby z pronájmu tělocvičny	276,24	Celkové ostatní režijní náklady	4 009,53
Výnosy celkem	25 851,25	Náklady celkem	25 789,00

Úkolem je rozlišit jednotlivé příjmy pro účely správného stanovení základu daně na zdanitelné a nezdanitelné, rozklíčovat nerozlišené náklady

a stanovit základ daně. Nejprve posoudíme, zda příjmy a výdaje jednotlivých činností vstupují do základu daně, přičemž doplňková činnost je vždy zdaňovanou činností:

Tabulka 27: Roztřídění výnosů a nákladů dle základu daně v tis. Kč
[vlastní zpracování]

Činnost	Výnosy	Náklady	Vstupuje do základu daně	Suma
HČ výuka	24 560,03	20 968,40	NE – není předmětem daně	0,00
HČ úroky	0,79	2,44	NE – výdaje jsou vyšší než příjmy	0,00
HČ PPŽ	995,72	767,81	ANO – výdaje jsou nižší než příjmy	227,91
DČ kurzy	18,20	7,77	ANO	10,43
DČ tělocvična	276,24	33,05	ANO	243,19

Nyní vypočítáme daňově uznatelnou částku nerozlišených nákladů a následně stanovíme základ daně:

$$K = 1\,290,16 / 25\,851,25 = 0,05$$

$$\text{daňově uznatelná část nerozlišených nákladů} = 0,05 * 4\,009,53 = 200,10$$

$$\text{Základ daně} = 227,91 + 10,43 + 243,19 - 200,1 = 281,43$$

Závěrem k daňové oblasti je vhodné uvést určité doporučení, že vždy je nutné před výpočtem prověřit, zda se skutečně jedná o náklady vztahující se k dané činnosti a rovněž vyloučit z nákladů nedaňové náklady ve znění Zákona o daních z příjmů (např. na reprezentaci).

Některé nedostatky v oblasti přiřazování nákladů a výnosů jednotlivým činnostem

V praxi se často vyskytují různé problémy a chyby:

- Do nákladů doplňkové činnosti jsou účtovány pouze mzdové náklady, ostatní náklady, což je např. spotřeba kancelářských potřeb, ochranné pomůcky, telefonní poplatky, energie apod., se vůbec nezapočítávají, z čehož vyplývá, že hospodářské výsledky v hlavní i doplňkové činnosti bývají zkreslené.
- Neprobíhá členění nákladů na variabilní a fixní

- V některých příspěvkových organizacích již existuje toto členění nákladů, ale dochází k nesprávnému přiřazení jednotlivých nákladů na jednotlivá střediska.
- Často jsou nedostatečné podklady pro klíčování nákladů, údaje z účetnictví nesouhlasí s částkami ve výpočtech.
- Cena některého produktu doplňkové činnosti nepokrývá veškeré kalkulované náklady, takže dané středisko je následně ztrátové. Tento problém může být způsoben špatnou kalkulací nebo nevhodně stanovenou cenovou politikou.

Návrh controllingového řešení

Návrh postupu řešení a základní kroky controllingového řešení nákladů a rozpočtu jednotlivých středisek lze shrnout do následujících kroků:

1. *diferencování nákladů a výnosů podle středisek*
2. *přiřazování nákladů a výnosů*
3. *kalkulace*
4. *plánování*
5. *vyhodnocování odchylek*

Prvořadým controllingovým nástrojem je sestavení finančního plánu jednotlivých středisek, který bude obsahovat náklady, výnosy a peněžní toky. Dalším vhodným nástrojem pro controllingové řešení je nutné rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé, nepřímé dále rozdělit na režijní variabilní a režijní fixní náklady, při tvorbě cen produktů doplňkové činnosti využít bodu zvratu na pokrytí fixních nákladů, každoročně aktualizovat rozčlenění režijních nákladů podle skutečnosti (energie, mzdy, opravy), zohlednit meziroční navýšení cen energií o inflaci. Nezastupitelnou úlohu má sledování krátkodobého hospodářského výsledku jednotlivých činností a následná analýza odchylek. Odchyly je nejvhodnější vyhodnocovat pomocí vhodného informačního systému.

Je třeba přiřadit veškeré náklady výnosům, tedy zdrojům financování. Pro přidělení nepřímých režijních nákladů jednotlivým střediskům je nejvhodnější využít vícestupňovou metodu alokace nákladů, kdy se vyčíslí variabilní režijní náklady dané činnosti, které se váží ke konkrétní kalkulační jednici (variabilní režie) a fixní náklady, které není obvykle možné přesně přiřadit jednotlivým střediskům (fixní režie). Deklasifikaci

nákladů na přímé PN, variabilní režii VR a fixní náklady FN je nutné provést pro veškeré nákladové položky z analytické evidence, kdy ani jedna nákladová položka nezůstane nezařazena. Je pravděpodobné, že ani tento způsob nezachytí nejpřesnější rozdělení nákladů mezi jednotlivé činnosti, ale je to postup, který co možná nejpřesněji odráží skutečnost v hospodaření hlavní a doplňkové činnosti a který je v praxi poměrně jednoduše realizovatelný.

Základem pro správné plánování bude provést kalkulaci pro každou jednotlivou činnost ve společnosti, tudíž pro každé jednotlivé středisko. Obsahem kalkulací je výpočet nákladů na jeden druh služby a následně na jednu hodinu prováděné služby.

Příklad kalkulačního vzorce na jednu hodinu výuky počítačového kurzu

Mzda a odvody	191,80
Teplo	31,60
Elektrická energie	27,30
Vodné a stočné	6,00
Ostatní režijní náklady	17,80
ZISK (10 %)	25,50
CENA JEDNÉ HODINY VÝUKY v Kč	300,00

Pro každé středisko se zpracovává roční rozpočet nákladů, výnosů a zisku. Plánované náklady správního střediska jsou kryty vnitroorganizačními příspěvky na správní režii, kterou hradí ostatní střediska podle určitého klíče. Výsledek hospodaření správního střediska je tedy plánován nulový, sestavuje se vyrovnaný rozpočet. Všechna střediska doplňkové činnosti musí rozpočtovat zisk, tedy musí všechny své plánované náklady jak externí, tak interní, pokrýt vlastními výnosy a vytvořit přiměřený zisk. Střediska hlavní činnosti hrazené z dotací a grantů mají rovněž vyrovnaný rozpočet.

Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku je pro využití v příspěvkových organizacích možné sledovat jen ve zjednodušené verzi, tj. *měsíční výnos mínus měsíční náklad*. Využití controllingového nástroje výpočtu příspěvku na úhradu jednotlivých činností při zavádění řízení rozpočtu pomocí controllingu by bylo v těchto organizacích neúčelné

a zbytečně složité. Tyto nástroje jsou vhodné především u výrobních podniků k vyhodnocení ziskovosti jednotlivých skupin výrobků.

Tabulka 28. *Návrh tabulky vyhodnocení krátkodobého hospodářského výsledku jednotlivé činnosti v KČ [vlastní zpracování]*

Položka / období	Plán	Skutečnost	Odchylka
Náklady			
Výnosy			
Zisk / ztráta			

V rámci plánovacího procesu pro další účetní období se sestavuje plánovaný „rozpočet“ nákladů a výnosů hospodářské činnosti příštího účetního období a to v členění do jednotlivých měsíců. V průběhu roku je nutné porovnávat vývoj plánu se skutečností a v případě výrazných odchylek hledat nápravná opatření a případně upravit celkový rozpočet, tak aby žádná činnost nebyla ztrátová. Měsíční i celoroční výkaz zisku a ztrát se sestavuje v členění za hlavní a doplňkovou činnost.

Po skončení účetního období, případně financování některé z činností z grantů, je nutné provést výslednou kalkulaci nákladů jednotlivých středisek a vyhodnotit případné odchylky na základě kterých došlo ke změně jednotlivých složek nákladů. Na základě výsledné kalkulace dojde i k přeúčtování případných rozdílů u nákladů jednotlivých středisek. Je vhodnější provádět vyhodnocení odchylek již za určité kratší období, nejlépe čtvrtletně, koeficienty pečlivě propočítat a porovnat s kalkulací předběžnou.

Návrh controllingového řešení porovnání plánovaného rozpočtu nákladů jednotlivé činnosti (střediska) a skutečnosti, vyčíslení odchylek a vyčíslení plánu na příští období znázorňuje následující výstupní tabulka. Podstatné je, aby vždy byly zjištěny příčiny významných odchylek od plánovaných hodnot na základě kterých budou přijata opatření. Následně po aktualizaci a úpravě budou tyto údaje využity pro plánování nákladů daného střediska na následujícího období. Období se volí dle potřeb dané účetní jednotky, v příspěvkových organizacích nejčastěji kalendářní rok, někdy pololetí, čtvrtletí, měsíční. V případě konkrétních akcí, např. projektů, které mají konkrétní dobu realizace, lze zvolit období odpovídající době trvání daného projektu.

Tabulka 29: *Návrh tabulky controllingového řešení nákladů*
[vlastní zpracování]

Náklad	Minulé období	Současné období			Budoucí období - plán
		Plán	Skutečnost	Odchylka	
Mzdové náklady					
Materiál					
Služby					
...					

Srovnání plánu a skutečnosti, analýza odchylek, hledání příčin a zavedení nápravných opatření

Controllingová zpětná vazba (controlling feedback) vyjadřuje porovnání plánu a skutečnosti a měla by být v každé organizaci chápána jako psychologická vlastnost řízení. Zhodnocení, zda je výsledek příznivý či nikoliv, tj. zda mírně osciluje kolem předem stanovených, reálně dosažitelných hodnot, můžeme provést jenom na základě srovnání plánu a skutečnosti, které je nutné sledovat za organizaci jako celek a rovněž pro jednotlivá střediska a aktivity.

Porovnání skutečnosti s plánem a zjištění odchylek představuje pouze zpětnou vazbu a signalizuje stav, který už nastal. Controlling je všeobecně zaměřen na budoucnost a minulost je důležitá jen tehdy, když ovlivňuje budoucnost. Odchylky mají dát podnět k tomu, aby před zavedením příslušných nápravných opatření byla provedena potřebná šetření. Myšlení orientované na budoucnost znamená, že použitím odchylkové analýzy se může dosáhnout významných efektů v budoucnu.

Odchylky mohou mít svou příčinu již v oblasti plánování nebo v oblasti realizace. Delší období snižuje schopnost reagovat na vývoj potřebnými správnými opatřeními. Rozbor odchylek je nutné zaměřit na výsledek, výkony a výnosy, variabilní i fixní náklady.

Každou odchylku musíme chápat jako signál pro nezbytná přizpůsobení a změny. Ne každá odchylka, která ze srovnání plánu a skutečnosti vyplyne, má stejný význam.

Analýzu příčin odchylek je nutné provést tam:

- kde jsou největší bloky odchylek (v absolutních číslech),
- kde je nutný krátkodobý zásah proto, aby vývoj nebyl ještě horší, než doposud (procentní odchylky),
- kde nám mohou odchylky jedné skupiny pomoci kompenzovat ostatní okruhy nebo nákladové druhy (pozitivní odchylky),
- kde se dají účinná řídicí opatření rychle zavést.

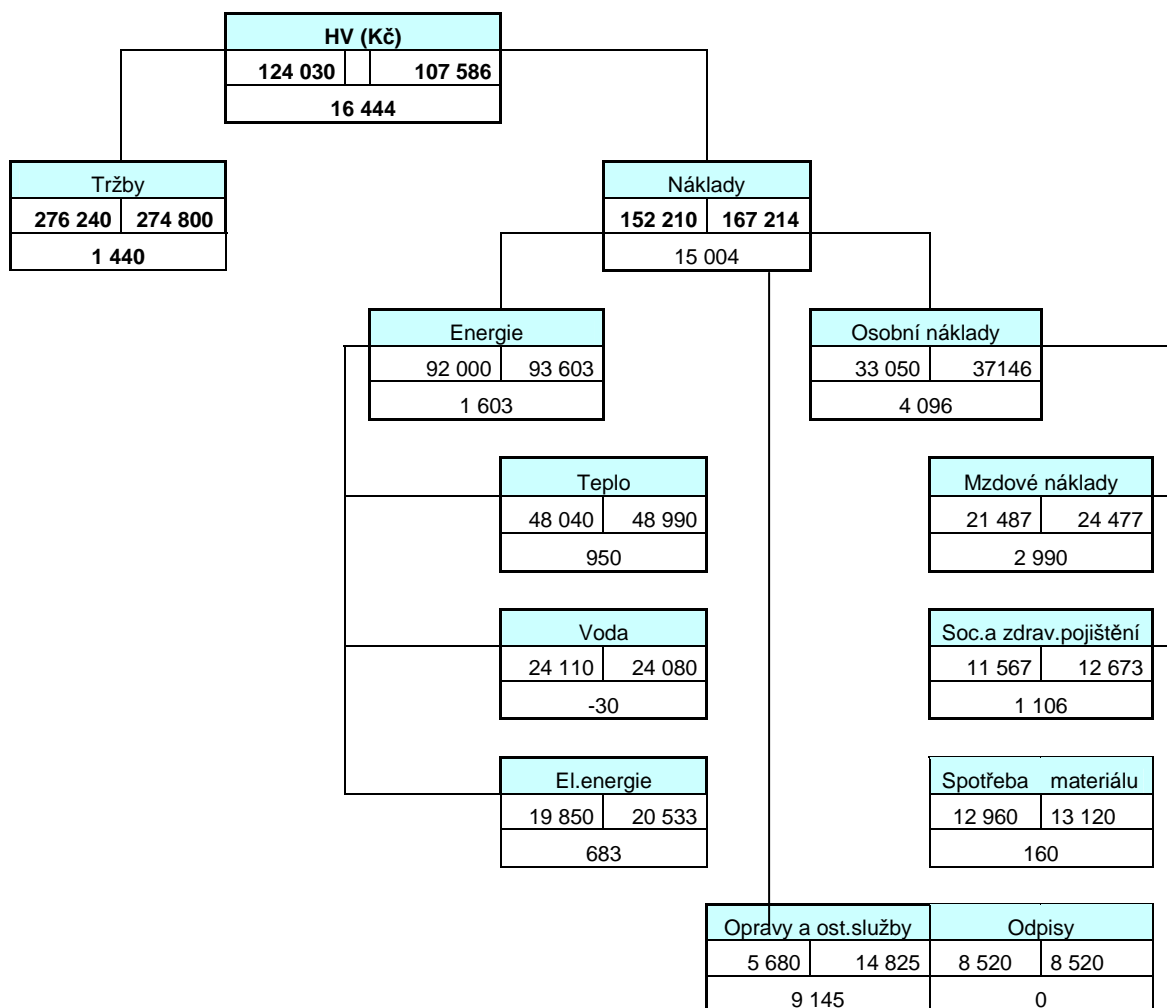
Odchylová analýza není v podstatě nic jiného než pyramidální rozklad hlavní odchylky na odchylky dílčí a je jen na organizaci, do jaké hloubky bude odchylky sledovat. Platí však pravidlo, že čím se dostáváme na nižší patro pyramidálního rozkladu, tím jsou náklady na získávání informací vyšší. Odchylová analýza může být zaměřena na srovnání skutečných a plánovaných hodnot, mohou se porovnávat hodnoty v obdobích po sobě následujících nebo se porovnává plán se skutečností předchozího období. Z pohledu věcného může být předmětem odchylkové analýzy jakákoli hodnota dosažení cíle, ať už finanční nebo nefinanční.

Příklad analýzy odchylek

Pro názornou ilustraci podstaty odchylkové analýzy ukažme na následujícím příkladě, kdy je formou grafického vyjádření zobrazeno porovnání plánu a skutečnosti střediska doplňkové činnosti SŠ Zlín (jedná se o pronájem tělocvičny) kdy výnosovou stránku rozpočtu tvoří pouze tržby. Každá položka je zobrazena v následující struktuře:

tržby		
plán		skutečnost
odchylka		

*Obrázek 23: Vyjádření odchylky plánu a skutečnosti v Kč
[vlastní zpracování]*



Obrázek 24: Návrh analýzy odchylek [vlastní zpracování]

Největší výkyvy ve srovnání skutečnosti a plánu se projevily při podrobnějším rozboru v položkách mzdové náklady a opravy. Ostatní odchylky byly nevýznamné. Z účetní evidence vyplynulo, že organizace v září uplynulého účetního období přijala novou účetní a byla provedena neplánovaná havarijní oprava výměňkové stanice většího rozsahu. Tyto neplánované náklady navýšily fixní náklady evidované pod správním střediskem. Navýšení fixních nákladů o 22 % a následné rozklíčování mělo za následek snížené výsledky hospodaření téměř všech jednotlivých aktivit.

Z analýzy vyplynulo, že největší odchylka je v nesprávném naplánování ročních fixních nákladů, dále se musí analyzovat, zda rozdíl byl způsoben chybami v plánování nebo nepředvídaným nárůstem těchto nákladů.

Z podrobného srovnání a rozboru plánu a skutečnosti vyplynulo, že nedošlo k chybnému plánování, ale nepředvídaným odchylkám v plánu,

což má za následek navýšení fixních nákladů správního střediska. Pro další období je nutné nové rozklíčování fixních nákladů a úprava rozpočtu jednotlivých středisek. Do celkových fixních budou zahrnuty zvýšené mzdové náklady o nového zaměstnance, ale zvýšené náklady na opravy se nebudou dále rozpočtovat, protože se nepředpokládá havárie v dalším roce, ovšem musí se zkalkulovat navýšení cen energií o inflaci.

Shrnutí využití odchylkové analýzy

Obdobným způsobem lze zjišťovat odchylky od plánu u všech středisek samostatně i společně za všechny činnosti. Na základě zjištěných skutečností lze operativně reagovat, je vhodné na základě zkušeností vymezit u odchylek toleranční meze a zahrnout do procesu analýzy odchylek pouze významné odchylky.

Jaký je rozdíl mezi prostým vyčíslením rozdílů a odchylkovou analýzou? Prosté vyčíslení rozdílů pouze určí, které položky se odchylují, ale již nezjistí, co jsou příčiny těchto rozdílů, tyto rozdíly je nutno analyzovat a na základě analýzy odchylek a nalezení příčin lze přistoupit k nejdůležitější fázi controllingu, tedy k řízení v podobě nápravných opatření, v případě negativních odchylek. Měly by být vyvozeny závěry, zda je nebo není možné do budoucna zabránit negativním změnám, případně podpořit změny pozitivní. Celkovou odchylkovou analýzu nesmírně zjednoduší využití prostředků výpočetní techniky, zejména tabulkových procesorů a databázových systémů, neméně důležitý je formát výstupu odchylkové analýzy.

5.5 Zavádění controllingu

Hlavním cílem controllingových činností je zabezpečit zpětnou vazbu, jako východisko po správné budoucí rozhodnutí a zpřehlednit systém řízení každé organizace.

Mezi nejdůležitější controllingové činnosti patří:

- podpora v procesu plánování,
- podpora v procesu kontroly (analýza odchylek a identifikace rizik),
- návrh opatření,

- zabezpečení informačního systému z důrazem na výkaznictví.

Cíle controllingu již byly zmíněny, ale pro správné pochopení jeho podstaty pro implementaci do systému řízení má důležitý význam strukturálně funkční určení jednotlivých operativních kroků a cílů. Základní kroky implementace jsou určeny dle důležitosti rozlišení základních funkcí v rámci controllingového systému:

- Stanovení cílů
- Rozbor slabých míst společnosti pomocí ukazatelů
- Prognóza výnosů a nákladů
- Analytické procesy

Před implementací systému controllingu, jako nástroje systému řízení, musí každá organizace především analyzovat své konkrétní potřeby a tomuto cíli přizpůsobit celý controllingový systém. Před jeho zavedením je nutné:

- Provedení analýzy současného stavu
- Vyhodnocení a určení slabých míst v dosavadním hospodaření a řízení
- Zavedení nápravných opatření a nových užitečných postupů.

V souvislosti s výstavbou účinného systému controllingu ve státních neziskových organizacích je dobré nejprve nalézt odpovědi na následující otázky:

- *Jaké má poslání controlling obecně a ve veřejných rozpočtech zvláště*
- *Jaký má dopad na zlepšení řízení peněžních toků*
- *Co je předmětem controllingu*
- *Jaká je úloha finanční a rozpočtové politiky, případně marketingové a územní politiky*
- *Jaké je propojení všech finančních a nefinančních procesů*
- *Kdo vytváří a kdo udržuje systém controllingu*
- *Co zahrnuje, co vyhodnocuje a sleduje*

Nalezené odpovědi na uvedené otázky jsou nezbytným předpokladem úspěšného řešení daného úkolu. Je třeba logicky uspořádat činnosti, ukazatele, parametry, zdroje, kompetence a odpovědnosti, které vedou

k efektivní přeměně všech vstupů na výstupy. V souvislosti s controllingovým systémem je třeba zdůraznit, že jeho úkolem je zajistit:

- Průchodnost informací v potřebné míře a odpovídající kvalitě při zachování racionalizace informačních toků až ke konečnému internímu, případně externímu uživateli
- Ochranu informací před nežádoucími vlivy
- Efektivnost a účinnost jednotlivých činností
- Minimalizace rizik a předcházení rizikům, tj. ve veřejné správě organizované řízení s ohledem na rizika hospodářská, rozpočtová a účetní
- Spolehlivost výstupních informací, reportů, rozborů a hlášení

Při budování a rozvoji controllingu je nutné hned od počátku klást důraz na vyjasnění očekávání a priorit. Tedy především:

Co je cílem controllingu v dané organizaci?

Vzhledem k tomu, že controlling je v úzké vazbě na cíle firmy, znamenají odlišné cíle také odlišné úkoly pro controlling. Každá firma používá své nástroje, které jí pokrývají právě ty její potřeby. Zavedení controllingu vyžaduje hlubší zamyšlení nad změnou přístupu k celému řízení. Nastolení vnitřních procesů a režimů, které budou účinným nástrojem pro dosažení stanovených cílů je nezbytnou podmínkou pro funkci každého controllingového systému, ovšem základním předpokladem pro zavedení controllingu je vůle ke změně.

Úkolem controllingu je zajistit zpětnou vazbu, která by na každém stupni řízení a v každém okamžiku zprostředkovala pravdivou, spolehlivou a včasnou informaci o tom, jaký je charakter odchylek od žádoucího stavu, kde vznikly a jak se projevují. A nejenom to, je nutné, aby byla odhalena příčina a podstata zjištěné odchylky. Následně pak může dojít k odstranění a dalšímu zlepšení systému, k odstranění úzkých míst a profilů.

Pokud jde o vnitřní faktory, které determinují charakter zvolených komunikačních a informačních systémů, je nutné uvážit řadu skutečností:

- charakter a velikost organizace, nároky na komunikační a informační zabezpečení
- organizační a teritoriální struktura firmy

- pracovníci (počet, struktura), kteří pro svou činnost potřebují informační a komunikační podporu

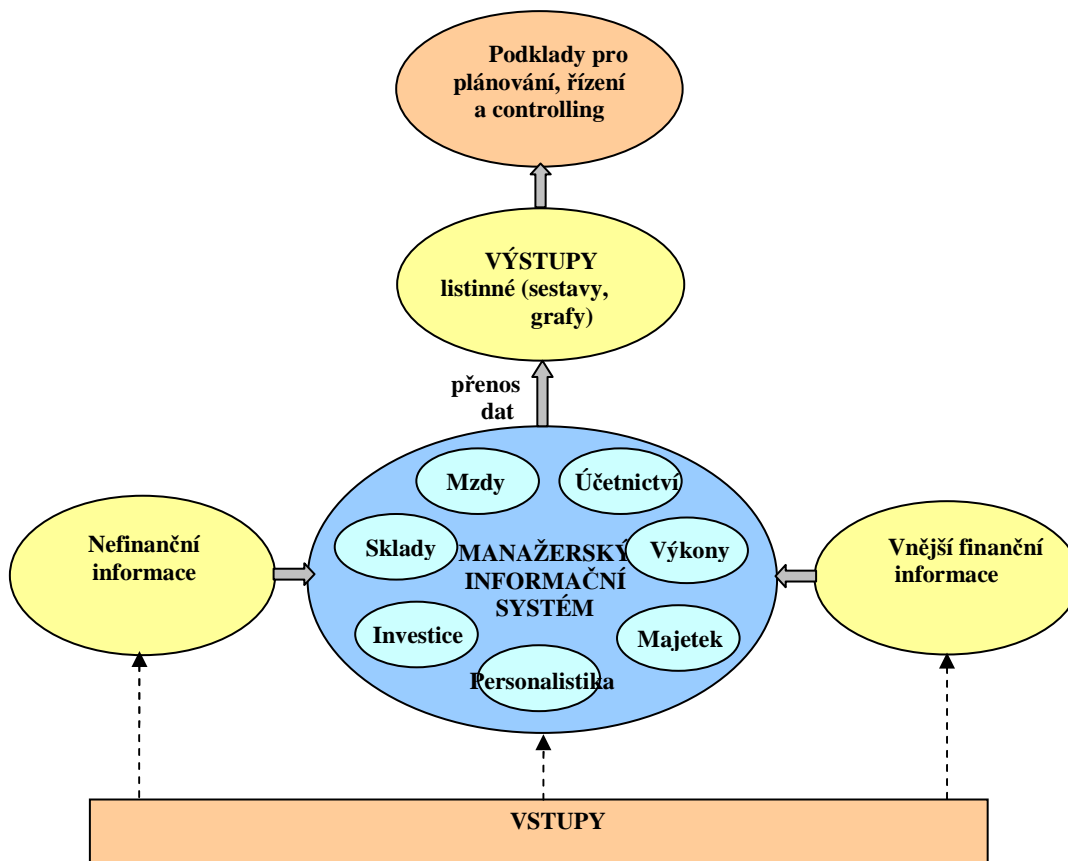
Specifikum controllingu spočívá ve skutečnosti, že pro jednotlivé funkce (plánování, porovnání požadovaného a skutečného stavu, kontrola a řízení) jsou využívány vzájemně propojené systémy. **Modul controllingu** by měl být schopen podávat ucelené informace a ukazatele ze všech činností organizace. Výstupy musí být v jednoduché a srozumitelné formě.

Datovou základnou pro modul controllingu je především finanční a manažerské účetnictví. Jedná se zejména o data získaná z měsíčních účetních závěrek tzn. základních dokumentů - hlavní kniha, rozvaha, výsledovka, cash-flow, databáze nákladů a výnosů zaúčtovaných na jednotlivých střediscích, sestavy saldokont, inventární soupisy a další sestavy. Na základě těchto podkladů a dat probíhá zpracování reportů a výstupů pro rozhodování, zpracování plánů celé společnosti i jednotlivých středisek a jejich vyhodnocování, zpracování a vyhodnocování plánovaných a výsledných kalkulací, zpracování statistických výkazů, zpracování srovnávacích tabulek s údaji v časových řadách, výstupy pro zřizovatele a státní orgány a další podklady.

Obecně při výběru podnikového informačního systému (PIS) a jeho dodavatele je nutno věnovat pozornost následujícím hlediskům:

- *funkčnost* dané aplikace PIS, která je rozhodujícím hodnotícím kritériem, protože kvůli požadované funkčnosti si systém kupujeme
- *dodavatel*, který se pro nás stane strategickým partnerem a na jehož služby budeme odkázáni dlouhou dobu
- *cena*, která by měla odpovídat „hodnotě“ nabízeného PIS, tedy měli bychom za touto cenou vidět očekávané přínosy
- *použité informační technologie* (hardware, databázové a síťový software), který by měl být zárukou dalšího rozvoje podnikové informační infrastruktury
- *integraci* se stávající informační infrastrukturou, která je zárukou „hladkého“ přechodu na nový systém.

Na základě předchozích úvah je navrženo následující schéma struktury manažerského informačního systému.



Obrázek 25. Schéma struktury vnitroorganizačního informačního systému. [vlastní zpracování³⁸]

Jednotlivé moduly:

Zpracování plánů a rozpočtů a jejich vyhodnocování – je vhodné pokud informační systém obsahuje modul pro tvorbu plánů a rozpočtů, a také výstupy ke srovnání plánu a skutečnosti. V případě střediskového hospodaření je nezbytné, aby vhodný informační systém plně podporoval

³⁸ OTRUSINOVÁ, M., ŠTEKER, K. Informační řešení v rámci podnikového systému řízení financí. In. *Evropské finanční systémy 2007 – sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, červen 2007. s. 300–305, ISBN 978-80-210-4319-0.

členění jednotlivých dokladů dle středisek s možností přiřazení analytického účtu každému středisku.

Zpracování plánovaných a výsledných kalkulací – výsledná kalkulace se zpracovává na základě skutečných údajů zachycených v účetnictví a dalších provozních údajů.

Zpracování statistických výkazů - statistické výkazy se zpracovávají na základě skutečných údajů z účetní evidence s ohledem na závazné termíny.

Zpracování přehledů a srovnávacích tabulek s údaji v časových řadách – pro zpracování časových řad se používají jak předchozí zpracované výstupy tak aktuální údaje z účetnictví a z ekonomického systému.

Výstupy pro zřizovatele a ostatní státní orgány - mají standardizovaný charakter, zpracovávají se formou předdefinovaných sestav v ekonomickém informačním systému, jedná se o sestavy ve formě účetních výkazů rozvahy, výsledovky, cash flow a dalších sestav, které požadují zřizovatelé.

Informační a komunikační systém se skládá z následujících složek:

- *hardware* (technické prostředky)
- *software* (programové prostředky)
- *peopleware* (lidská složka) – tvořená jednak obsluhou informační a komunikační techniky, jednak uživateli informačního a komunikačního systému
- *orgware* (organizační složka) – soubor nařízení a pravidel definujících provozování a využívání informačního a komunikačního systému.

Má-li být informační a komunikační systém organizace efektivní, nesmí být při jeho vývoji zanedbána žádná z jeho složek. Kvalitní informační systémy musí být maximálně přizpůsobivé. Podstatná je jednoduchost, srozumitelnost, rychlost, přijatelná cena a variabilita práce s ukazateli. Kvalitní informační systém je základním předpokladem pro účinný sběr a zpracování potřebných informací, kritické zhodnocení a následný převod získaných poznatků pro zamýšlené, resp. stanovené potřeby a cíle.

Vhodné organizační uspořádání účetních systémů v rámci veřejných financí není v našich současných podmínkách vždy pravidlem. Obtížně se pak zjišťují příčiny vzniku odchylky od žádoucího stavu a provádí se následná analýza těchto odchylek.

Před samotnou implementací nástrojů finančního controllingu do finančního řízení příspěvkových organizací je nutné zmapovat konkrétní předpoklady zavedení těchto metod a definovat tzv. „úzká místa“. Pro analýzu předpokladů je nejvhodnější využít SWOT analýzu a nezbytná je analýza interních předpokladů pro zavedení controllingu. SWOT analýza představuje komplexní zhodnocení silných a slabých stránek příspěvkové organizace, nalezení hrozeb a příležitostí a vystihuje tak všechny podstatné informace o organizaci.

Potřebu a odůvodnění zavedení controllingu v příspěvkové organizaci můžeme podložit pomocí metody SPIN, která řeší daný problém z pohledu výchozí situace, vzniklého problému, implementace řešení a nutnosti realizace daného řešení.

SITUACE	Příspěvková organizace je zřízena za účelem realizace hlavní činnosti a to za podmínek pro hospodaření s veřejnými prostředky, což je především cílené plánování, rozpočtování, kontrola na základě koncepce "3E" - efektivita, efektivnost a hospodárnost, prioritou je hospodárnost, ne tvorba zisku, cíl: efektivní využívání zdrojů.
PROBLÉM	Ve většině příspěvkových organizací současné informační systémy, resp. účetní programy nepracují s manažerskými informacemi jako je krátkodobý plán, cash flow, fixní a variabilní náklady, odchylky od plánu, bod zvratu, kalkulace. Nedostatečné personální zabezpečení a finanční řízení.
IMPLEMENTACE	Pokud nebudou organizace využívat metody řízení jako operativní a strategický finanční controlling nebo manažerské účetnictví může dojít k problémům s likviditou a při tvorbě rozpočtu, a to v nadhodnocení plánovaných nákladů, což by mohlo vést k porušení rozpočtových pravidel a porušení zákona o finanční kontrole.
NUTNOST	Řízení plánování a rozpočtování pomocí controllingových nástrojů na základě manažerských informačních systémů nebo tabulkových procesorů.

Obrázek 26: *Metoda SPIN [vlastní zpracování]*

Aby se získal kvalitní přehled o fungování organizace lze doporučit následující analýzy:

- SWOT a SPIN
- Porovnání s podobně zaměřenými organizacemi, konkurenty
- Analýza nákladů, zavedení nákladových středisek
- Analýza slabých míst
- Systém odměňování zaměstnanců

- Zpracování katalogu kritérií
- Analýza likvidity a cash flow

Do analýzy interních předpokladů pro zavedení finančního controllingu řadíme dále organizační strukturu, úroveň současného řízení, plánování a informačních systémů. Problémové okruhy při zavádění controllingu mohou být profesionální a personální, finanční a organizační. Přitom musí být kladen důraz na odbornost, kvalitu a rizika.

Občas se objeví názor, že controllingová práce je rutina, kdy jsou každý měsíc vytvářeny stejné nebo velmi podobné tabulky. Bohužel i tato rutina stojí hodně času, navíc je to práce zpravidla velmi nudná. Naopak náročné může být získávání potřebných informací pro rozbory, protože ty mohou být uloženy v několika souborech či systémech. Manažeři často zpracovávají záplavu dat a přitom pociťují nedostatek kvalitních informací, což může být způsobeno buď nízkou dostupností kvalitních zdrojových dat pro podporu manažerského rozhodování, složitostí a nesrozumitelností způsobu zpracování nebo neschopností správně vybrat a využít podnikový software. I z hlediska dosahování co nejvyšší efektivity vynakládaných prostředků na IS/IT je snaha o integraci různých dílčích modulů tak, aby všechny informace byly dosažitelné pro zainteresované pracovníky z různých funkčních oblastí.

Faktory určující profil požadavků na systém controllingu v příspěvkových organizacích lze shrnout do následujících bodů:

Požadavek	Jednoduchý, kvalitní systém řízení s minimálními zavádějícími náklady.
Velikost organizace	Zařazení controllingu bez pozice controllera, zodpovědnost všech zainteresovaných pracovníků.
Oblast hlavní činnosti	Vypracování strategických cílů, rozpočet nákladů, dílčí plány vlastních zdrojů za účelem zvyšování kvality poskytovaných služeb.
Doplňková činnost	Vypracování finančních plánů jednotlivých středisek za použití vhodných kalkulací pro určení dolní cenové hranice, zvyšování rentability.
Organizace	Koordinace jednotlivých plánů, rozpočtů, nárůst informační hodnoty.
Technologie	Kvalitní a spolehlivý informační systém, analýza odchylek plánů a rozpočtů, řízení CF.

Obrázek 27: *Faktory ovlivňující požadavky na systém controllingu [vlastní zpracování]*

5.5.1 Návrh projektového řešení zavádění controllingu

Přípravná fáze zahrnuje plán projektu:

Hlavní cíl projektu: Efektivní využívání finančních zdrojů, zvýšení hospodárnosti nákladů pomocí controllingu

Kritéria úspěchu:

- zdokonalení systému řízení
- zlepšení plánovací činnosti
- zlepšení kontrolní činnosti
- zkvalitnění evidence

Omezení projektu: finanční (co nejnižší náklady)

Rizika projektu: finanční, organizační, personální, informační

Projektová část následně zahrnuje:

- analýzy hospodaření jednotlivých středisek, aktivit a činností,
- sestavení finančního plánu na následující rok jednotlivých středisek v členění plán nákladů a plán výnosů každého střediska a plán cash flow,
- sledování odchylek (plán – skutečnost),
- krátkodobý hospodářský výsledek,
- analýza a vyhodnocení odchylek,
- zavedení controllingového řízení do organizační struktury,
- návrh podpory informačních technologií.

Rizika zavádění controllingu

Obecně každá zaváděná novinka naráží na rizika a bariéry. Z praxe se jeví jako jedna z největších neochota a nechuť spolupráce na „něčem novém a nepoznaném“. Hlavními argumenty jsou pak různá rčení „Dosud to fungovalo dobře, nikdy jsme nic podobného nepotřebovali“, atd. Proto jako jedno z hlavních rizik je zařazen lidský faktor.

Mezi další rizika můžeme zařadit:

z hlediska organizačního

- nevhodné zařazení pracovníka řešícího controllingové úkoly do organizační struktury

z hlediska personálního

- zažitá nedůvěra
- vyšší požadavky na zaměstnance při zavádění controllingu

z hlediska informačního

- nedostatek či nadbytek informací, špatná struktura a forma
- skryté a důvěrné informace

z hlediska finančního

- neochota financovat nákup nového softwaru a náklady na vzdělávání

Při uvědomění si všech uvedených rizik by mělo být prvořadým úkolem řídicích pracovníků těmto rizikům předcházet a případně je využít ve prospěch úspěšného zavedení nástrojů finančního controllingu.

Rizikové faktory finančního řízení příspěvkových organizací

Mezi základní rizikové faktory uvnitř příspěvkových organizací je obvykle uváděna:

- kvalita kontrolního systému
- finanční riziko
- personální riziko
- informační riziko
- složitost a rozsáhlost procesů
- riziko zneužití pravomocí
- riziko poškození nebo ztráty dobrého jména, apod.

V oblasti hospodaření s veřejnými prostředky se jedná zejména o rozpočtová rizika, financování, fondové hospodaření, dotace, účetní rizika, styl řízení, personální oblast, vnější a vnitřní prostředí, legislativa, zpracování procesů, materiální vybavení, informace. Při hospodaření příspěvkové organizace se mohou vyskytovat zvýšená rizika (mapa rizik) jak v oblasti vlastní činnosti, tak i v oblasti řízení.

V rámci hospodaření příspěvkových organizací se vyskytují zvýšená rizika v následujících oblastech:

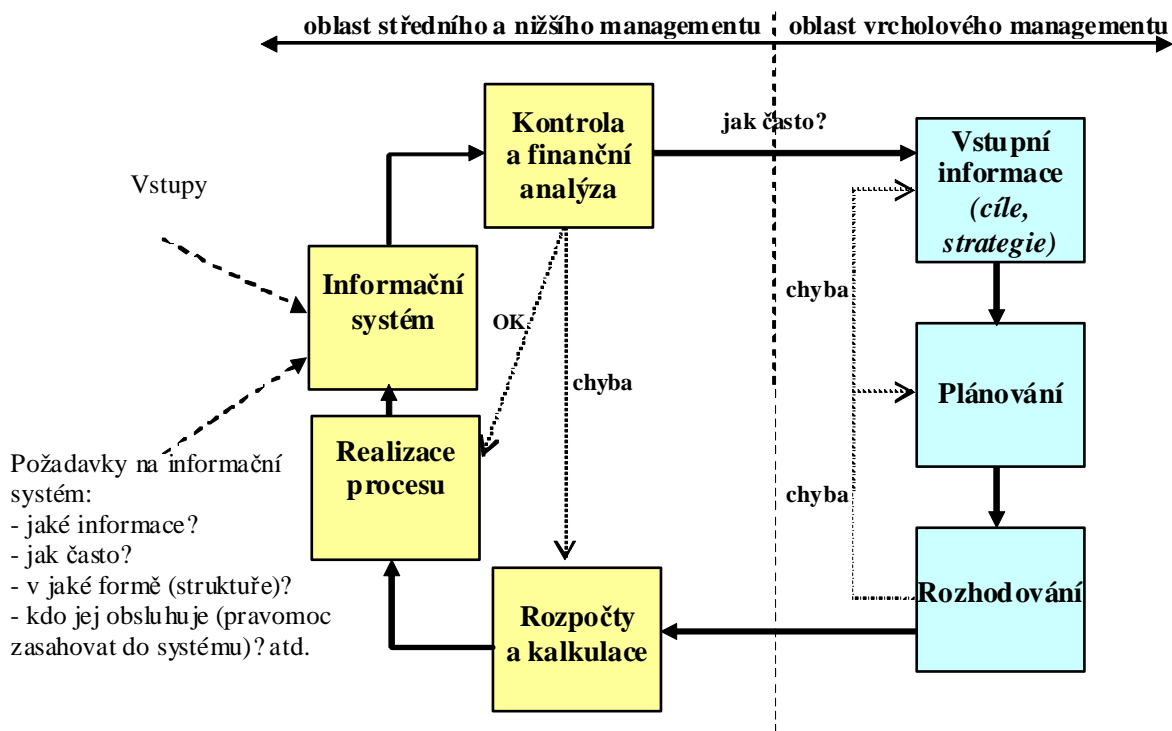
- zadávání veřejných zakázek
- hospodaření s pohledávkami a závazky
- dosahování příjmů z hlavní (vlastní) činnosti nebo doplňkové či jiné činnosti
- prodej majetku
- výdaje na hlavní činnost z ohledem na hospodárnost a průkaznost
- zdaňovaná činnost
- oceňování majetku v účetnictví a uplatňování výše odpisů
- správné použití prostředků státního rozpočtu a rozpočtu zřizovatele (kvality sestavení rozpočtu, dodržování závazných ukazatelů, čerpání běžných výdajů, čerpání kapitálových výdajů, použití dotací)
- dodržování hlediska hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti při vlastním výkonu vlastních činností
- správné použití investičních dotací při financování reprodukce majetku
- hospodaření s majetkem státu nebo zřizovatele
- plnění povinností vymezených zákonnými legislativními předpisy (např. zákon o účetnictví, rozpočtová pravidla)
- účinnost vnitřního kontrolního systému, zda včas reaguje a signalizuje riziková místa
- nastavení kompetencí vedoucích zaměstnanců a jejich organizační schopnosti
- úroveň zaměstnanecké morálky
- reakce na vnější vlivy apod.

K hodnocení rizik se používá mapa rizik, která poskytuje prostřednictvím tabulkového přehledu nebo grafického vyjádření rizikových faktorů informace o významnosti rizik a napomáhá k určení jejich priorit podle nežádoucího dopadu těchto rizik na řízení a fungování dané organizace a pravděpodobnosti jejich působení.

Pro určení dopadu rizika „D“ se obvykle berou důsledky ve finančních termínech jako tisíce Kč a to nejčastěji jako roční předpokládaná ztráta, která je vyjádřena finanční částkou. Nepatří tam však pouze finanční a ekonomické dopady, ale je nutno vzít v úvahu i další kritéria nefinančních dopadů např. velikost a složitost procesů, poškození dobrého jména organizace, významnost vzhledem ke strategickým cílům, vliv na provozní činnosti apod. Dále se posuzuje pravděpodobnost výskytu „P“ daného rizika, které se hodnotí v % pravděpodobného výskytu. Nejnižší % je

u rizika, které vyskytuje pouze výjimečně a nejvyšší % je u rizika, které můžeme označit za téměř jisté. Stupeň významnosti rizika „V“ je dán součtem bodového ohodnocení dopadu rizika „D“ (dopad) a pravděpodobnosti výskytu rizika „P“. Rizika se stanovenou významností rizika se označí za tzv. hlavní rizika a jsou předmětem dalšího řešení. Ostatní rizika se považují k danému datu za nevýznamná a podrobněji se s nimi nepracuje.

Shrnutí - proces finančního řízení za podpory controllingu v neziskové organizaci veřejné správy



Obrázek 28: Cyklus finančního řízení [vlastní zpracování³⁹]

³⁹ OTRUSINOVÁ, M., ŠTEKER, K. Informační řešení v rámci podnikového systému řízení financí. In. *Evropské finanční systémy 2007 – sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, červen 2007. s. 300–305, ISBN 978-80-210-4319-0.

Popsaný postup je zobecněným modelem. Ve skutečnosti probíhají vedle tohoto „velkého“ cyklu i malé cykly finančního řízení spojené např. s konkrétní akcí, která má krátký čas trvání.

Finanční řízení příspěvkové organizace prochází v průběhu určitého období, nejčastěji jednoho roku, určitými fázemi:

- finanční plánování a tvorba rozpočtů na základě plánu činnosti, plán zdrojů financování a dalších dílčích plánů
- vlastní činnost organizace a hospodaření, účetnictví a operativní finanční řízení
- zhodnocení uplynulého období, výkaznictví a vyhodnocovací zprávy, analýzy odchylek
- na základě provedeného zhodnocení může organizace přistoupit opět k plánování dalšího období a celý proces se opakuje.

Závěrečná doporučení pro zavádění controllingu do finančního řízení příspěvkových organizací:

- vydat vnitřní směrnici s přesně definovanými pravidly funkcí controllingu včetně delegování zodpovědností a směrnici o doplňkové činnosti
- dodržovat stanovené klíčování nákladů podle jednotlivých činností
- srovnávat controllingové ukazatele s jinými srovnatelnými organizacemi
- modernizovat stávající informační systém

Výčet závěrečných doporučení jistě není konečný a vedení každé organizace může dle konkrétních potřeb modifikovat a doplňovat vyskytnuté problémy.

Hlavním předpokladem pro zavedení controllingu je jeho podpora ze strany vedení organizace i ze strany jednotlivých zainteresovaných pracovníků. Controlling nesmí být v organizaci chápán jako systém hledající chyby a přidávající práci, ale jako systém, který včas upozorní na odchylky od plánu, na neefektivní využívání svěřeného majetku a finančních zdrojů a který poskytne návod na odstranění podstatných chyb. Vždy záleží na potřebách konkrétní organizace a důležitosti, která je efektivnímu, hospodárnému a účelnému finančnímu řízení a tím i

controllingovým procesům přikládána. Vždy bude ku prospěchu, pokud se bude využívat alespoň pro stěžejní problémové okruhy.

Využití nástrojů controllingu může neziskové organizaci pomoci v následujících konkrétních oblastech finančního řízení:

- zlepšení plánování pomocí cash flow a platebních kalendářů
- sledování a kontrola pohledávek a závazků, dodržování termínů splatnosti, přehled struktury pohledávek
- provádění analýz finančních výkazů
- porovnání zjištěných výsledků s plánovanými hodnotami
- řízení likvidity jednotlivých finančních zdrojů a tím zajištění dodržování rozpočtových pravidel
- sledování odchylek a hledání řešení k nápravě
- zavedení střediskového hospodaření, včetně vymezení odpovědností za jednotlivé aktivity
- vyhodnocování rentability aktivit doplňkové činnosti, návrh zefektivnění doplňkové činnosti
- zlepšení systému tvorby kalkulací pomocí zavedení vhodného klíčování režijních nákladů
- smysluplné a adresné přiřazování nákladů jednotlivým výnosům
- návrh vnitřní směrnice doplňkové činnosti jako nástroje zkvalitnění řízení.

6 SHRnutí VÝSLEDKŮ DISERTAČNÍ PRÁCE

6.1 Zamyšlení nad specifiky controllingu v neziskových organizacích a veřejné správě

Uskutečněný výzkum potvrdil hypotézu, že se controllingové metody v neziskových organizacích veřejné správy využívají velmi zřídka. Téměř zanedbatelné využívání těchto metod a postupů je způsobeno mimo jiné neznalostí těchto metod a rovněž nedostatečným personálním zabezpečením ekonomického úseku těchto organizací, v neposlední řadě hraje svou roli i finanční stránka, tedy nedostatek financí na pořízení kvalitního vnitroorganizačního informačního systému a případně posílení managementu o ekonomicky vzdělané odborníky. Zejména z těchto důvodů jsou veškerá navrhovaná řešení v prostředí Excel, s minimálními náklady na zavedení tak, aby byla jednoduše aplikovatelná v praxi neziskových organizací. Ovšem mnohem účinnější je zavést kompletní controllingový systém, včetně informačního zabezpečení, jak je navrhováno v předchozích částech disertační práce.

Při zavádění konkrétního systému se musí vzít v úvahu specifika činnosti dané organizace, kdy dosahování jejich poslání i naplňování ekonomické stránky mohou působit již ze své podstaty protichůdně. Celý systém řízení těchto organizací je vždy udržování rozumného kompromisu. Problémem při zavádění controllingu může být nedostatečná flexibilita a množství rozličných skupin zájemců, které by bylo třeba přesvědčit. Zavádění proto musí probíhat postupně a velmi opatrně. Důležitými parametry jsou průhlednost, investování množství času a volba vhodné doby zavádění.

Požadavky na pracovníky, kteří vykonávají controllingové činnosti v neziskové organizaci jsou vzhledem k nárokům vysoké. K běžným odborným požadavkům na „controllera“ přistupuje postoj k hospodářskému životu v souladu s posláním neziskové organizace, velmi vysoká schopnost koordinace, prosazování a inovace, jakož i schopnost umět jednat s pracovníky, kteří nemají žádné předchozí ekonomické vzdělání. I v organizacích veřejné správy jsou controllingové činnosti samozřejmě potřeba, ale většinou nezbyvá místo ani finance na osobu controllera. Mylná je představa, že všechny tyto činnosti může zajišťovat účetní organizace,

snad částečně v oblasti řízení nákladů, ale chybí jí většinou všeobecný rozhled. Rovněž ředitel či vedoucí neziskové organizace není zcela vhodný, většinou je odborníkem v daném oboru (oblast pedagogická, kulturní, zdravotnictví atd...), ale bez ekonomického vzdělání. *Námětem k diskusi je zvážení možnosti formy outsourcingu.*

Srovnáme-li výše uvedené s cíli interního auditu ve veřejné správě, můžeme vysledovat mnoho shodných prvků. Hlavním cílem interního auditu do budoucna je směřovat audit ve veřejné správě k Mezinárodním standardům pro interní audit, podmínkou je neustálé zvyšování odborných znalostí zaměstnanců vykonávajících interní audit studiem právních předpisů a účastí na odborných seminářích a školeních. Úkoly interního auditu musí být prováděny odborně, proto musí auditor disponovat znalostmi, dovednostmi a dalšími schopnostmi, které jsou nezbytné pro plnění jeho povinností a odpovědností.

Hlavním výsledkem využívání controllingu v příspěvkové organizaci je zvýšení transparentnosti hospodaření s veřejnými prostředky nejen směrem k veřejnosti, ale také k ostatním státním institucím. Vzhledem k tomu, že ve většině příspěvkových organizací chybí širší povědomí o možnostech controllingu, bude přínosné navázat na výstupy této práce a připravit pro pracovníky neziskových organizací školení nebo jinou formu vzdělávání, případně publikaci o podstatě controllingu a o jeho přínosu pro finanční řízení organizací.

Je však nutné konstatovat, že nelze stanovit univerzální ani obecně použitelný konkrétní systém platný pro všechny neziskové organizace. Při jeho vytváření je důležité, aby zodpovědní pracovníci dokázali analyzovat konkrétní potřeby a možnosti ve své organizaci a věděli o různých způsobech řešení.

6.2 Ověření hypotéz

H1: Rozvinutí systému finančního řízení založeného na principech controllingu představuje pro neziskové organizace státního sektoru dosud nevyužívaný prostředek ke zvýšení ekonomické efektivity jejich činnosti a posílení jejich konkurenceschopnosti.

Dotazníkový průzkum uskutečněný v příspěvkových organizacích ukázal, že využívání metod finančního controllingu v příspěvkových organizacích není moc rozšířené, zanedbatelné procento organizací se zabývá řízením likvidity pomocí cash flow, systém finančního plánování není na dostatečné úrovni a rovněž řízení režijních nákladů je u těchto organizací sporadické. Výsledky šetření tuto hypotézu potvrdily (viz. kapitola 5.2).

H2: Prostřednictvím vhodného souboru doporučení, které budou podloženy průzkumem v praxi a zohledňují českou platnou legislativu, lze využít controlling v rámci řízení organizací veřejné správy.

Na základě literární rešerše a výsledků provedeného analytického šetření byly zvoleny vhodné controlligové postupy využitelné v rámci finančního řízení organizací veřejné správy. Doporučované metody byly demonstrovány na konkrétních příkladech z praxe příspěvkové organizace (viz. kapitoly 5.3., 5.4. a 5.5). Hypotézu lze potvrdit.

6.3 Přínos práce pro vědu a praxi

Jedním z důvodů výběru disertační práce věnované problematice controllingu je skutečnost, že v současné době neexistuje mnoho ucelených publikací, které by se věnovaly uplatňování systému controllingu ve specifických podmínkách příspěvkových organizací v České republice. Hledáme-li na trhu publikace a nabídky školení z oblasti finančního řízení a podpory rozhodování v neziskové sféře, moc jich nenajdeme. Metody a postupy controllingu, publikované v literatuře, jsou někdy problematické, často velmi náročné nebo obecné a v praxi těchto organizací obtížně aplikovatelné.

Tímto je vymezen rámec předkládané disertační práce, tedy připravit soubor informací k formulaci podstatných souvislostí v oblasti zefektivnění systému finančního řízení příspěvkových organizací využitím controllingových metod.

Výsledky a přínosy práce se projeví ve třech rovinách – v teoretické, praktické i pedagogické. Některé dílčí výsledky práce již byly publikovány na odborných konferencích a v odborné publikaci (viz. Přehled publikační činnosti).

6.3.1 Přínos práce pro teoretické poznání

Rešeršní práce z děl českých i zahraničních autorů ukazují, že problematika controllingu je v organizacích neopomenutelnou součástí koncepce finančního řízení, ale na druhé straně teoretici stále hledají a utváří novou identitu controllingu. Teorie zatím věnuje relativně málo pozornosti organizacím státního sektoru v souvislosti s řešením jejich konkurenceschopnosti a hospodárnosti. Z rešerše literárních pramenů je zřetelné soustředění teoretiků převážně na studium podnikatelského sektoru. V oblasti neziskových organizací je obrovský potenciál pro další výzkum, pracuje se na přizpůsobení cílů a nástrojů controllingu pro specifické potřeby těchto organizací. Přínosem práce v této rovině je komplexní **zmapování poznatků o pojetí a využívání controllingu v České republice v kontrastu podnikatelského a nepodnikatelského sektoru**, což je oblast, která nebyla dosud (dle mých dostupných informací) zpracována.

Ekonomická věda má být reflexí praxe, ale ne pouze reflexí pasivní, ale aktivní. Obdobně je tomu i u této práce, kdy syntéza teoretických východisek v návaznosti na praktické výzkumy v reálné praxi příspěvkových organizací dávají vzniknout novému kvalitativnímu poznání, které **rozšiřuje teoretické pojetí controllingu i na oblast veřejné správy** a především poskytuje podněty k využití získaných výstupů v praxi.

Teoretická fronta cítí potřebu napomoci řešení reálné ekonomiky, kdy se neustále hledají další návody a řešení, jak dosáhnout výkonnosti a hospodárnosti veřejného sektoru, který se v konečných důsledcích projeví růstem ekonomiky a životní úrovně obyvatelstva. Přínos práce pro teoretické poznání spočívá v **identifikaci možnosti efektivního propojení controllingu a vnitřních kontrolních systémů již vytvářených v organizacích veřejné správy na základě Zákona o finanční kontrole**.

Další přínos lze nalézt především v **ucelenosti teoretických poznatků týkajících se využití controllingu v neziskových organizacích veřejné správy**, jelikož možný nástin řešení, jak vyplývá z předchozích kapitol, dosud nebyl uceleně publikován s ohledem na podmínky organizací veřejné správy v České republice. Přínosem je rovněž **shromáždění uceleného souboru základních pojmů** souvisejících se zkoumanou problematikou.

V disertační práci jsou aplikovány, modifikovány a rozšířeny teoretické postupy podnikového controllingu i na oblast zcela specifickou, na

organizace veřejné správy, zejména příspěvkové organizace. Zvláštní pozornost je věnována likviditě, kdy byl **navržen modifikovaný ukazatel likvidity**, zohledňující specifika příspěvkových organizací.

Výsledky dané práce také mohou sloužit jako východisko pro další zkoumání a využívání nastíněných principů v dalších oblastech výzkumu zaměřených na zefektivnění činnosti veřejné správy. Záměrem autorky je pokračovat v nastíněné problematice dalším výzkumem, konkrétně podáním projektu v rámci Grantové agentury ČR.

6.3.2 Přínos práce pro praxi

Jedním z důvodů proč je oblast neziskových organizací řízena ze strany vedení spíše intuitivně a finanční řízení není na požadované úrovni je prozatímní absence doporučených postupů. Možným způsobem jak změnit tuto skutečnost je vhodná aplikace nástrojů finančního řízení do sféry veřejných financí, kdy řídicí pracovníci, kteří jsou zodpovědní za nakládání s finančními prostředky budou mít v ruce účinné nástroje a přesvědčivé argumenty pro své rozhodování.

Záměrem autorky je na základě výsledků této práce připravit vzdělávací kurz pro řídicí a ekonomické pracovníky v neziskových organizacích. Snahou je pomoci zvyšovat ekonomické povědomí zodpovědných pracovníků v organizacích státního sektoru a prezentovat controllingové metody například prostřednictvím e-learningového vzdělávacího kurzu. Následně by se výsledky této práce mohly stát podkladem pro zpracování ucelené publikace, která by se zabývala hospodařením neziskových organizací veřejného sektoru, včetně možnosti uplatnění systému controllingu ve specifických podmínkách těchto organizací. Touto formou by práce mohla přispět k rozšíření účinných forem controllingu do praxe i v organizacích, kde dosud není účinný systém controllingu využíván.

Za přínos práce lze považovat rozšíření povědomí veřejnosti o metodách controllingu a o možnostech využití těchto metod i v dalších oblastech, nejen v praxi výrobních a dalších podnikatelských společností.

Praktickým přínosem práce je shromáždění výsledků zpracovaných finančních analýz vybraného vzorku příspěvkových organizací a na základě analýzy potřeb neziskového sektoru návrh souboru controllingových

postupů a doporučení ke zlepšení finančního řízení těchto organizací. Celkový přínos pro praxi je v představení metod, které umožní zlepšení finančního řízení neziskových organizací veřejné správy.

6.3.3 Přínos práce pro pedagogickou praxi

Disertační práce bude mít konkrétní přínos nejen pro praxi formou přípravy vzdělávání odborníků z praxe, ale i pro rozvoj výuky studentů na vysokých školách v rámci předmětů týkajících se veřejné správy a controllingu. Zpracované poznatky mohou být dále rozvedeny do cílů a osnov odborné výuky, použity pro přípravu studijních textů, aplikovány pro přípravu lektorů pro vzdělávací kurzy pracovníků veřejné správy. Výuka na vysoké škole tak může být obohacena o další využití metod controllingu v rámci různých typů, oborů, velikostí a právního uspořádání organizací.

Dalším konkrétním výsledkem disertační práce je aplikace ve výuce studentů v rámci studijního programu Hospodářská politika a správa a při vedení diplomových a bakalářských prací studentů FAME UTB ve Zlíně. Zpracované poznatky a výstupy práce jsou rovněž využívány při řešení projektu FRVŠ 1171/2008/F5/b, jehož je autorka práce řešitelkou.

ZÁVĚR

Celkový vývoj společnosti, vstup do Evropské unie a proces veřejné správy kladou i na neziskové organizace veřejného sektoru často nelehké úkoly v oblasti rozhodování vyplývající z právní subjektivity těchto organizací. Rovněž se začínají posilovat tendence konkurence mezi jednotlivými subjekty veřejné správy. Tyto skutečnosti nutí veškeré organizace napojené na státní rozpočet hledat cesty k zefektivnění celého systému řízení. Řešení současných problémů těchto organizací vyžaduje realizaci účinných nástrojů finančního řízení, které se již osvědčily ve sféře soukromé. Prostřednictvím těchto metod dochází ke sblížení soukromých a veřejných organizací.

I když se některé rozdíly pomalu stírají, veřejný sektor se vždy ze své podstaty bude od soukromého sektoru odlišovat. Zásadním rozdílem je rozdílnost cílů, kdy cílem hospodaření organizací veřejné správy není tvorba zisku, ale především naplnění veřejného zájmu. Mezi další podstatné rozdíly lze zařadit odlišnost právního prostředí a dopady politických rozhodnutí.

Složitost řízení a kontroly neziskových organizací veřejné správy vyžaduje integrovaný promyšlený přístup a plnění žádoucích cílů efektivity, hospodárnosti a účelnosti. V soukromé sféře jsou to základní podmínky úspěšného podnikání, tím spíše to musí platit v oblasti veřejných prostředků. Potřeba kvalitních dobře organizovaných vnitřních kontrolních systémů založených na principech controllingu je tedy vnitřní potřebou každé organizace.

Rovněž v souvislosti s Evropskou integrací dochází k intenzivnímu rozvoji mezinárodních aktivit zaměřených na potřebné kroky ke zlepšení efektivní redistribuce a alokace peněžních prostředků a jejich toků. Sílí potřeba posílit otevřenost veřejných rozpočtů, hospodárnost, efektivnost a účelnost hospodaření s veřejnými zdroji.

LITERATURA

- [1] DVOŘÁČEK, J., *Interní audit a kontrola*, Praha, C.H.Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3
- [2] ESCHENBACH, R. *Controlling*. 2.vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004. 816 stran. ISBN 80-7357-035-1
- [3] FIBÍROVÁ, J. *Reporting: moderní metody hodnocení uprostřed firmy*. 2.vyd. Praha:Grada, 2003. 116 stran. ISBN 80-247-0482-X
- [4] FÍBROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [5] FREIBERG, F. *Cash-Flow řízení likvidity podniku*. 2.vyd. Praha: Management Press, 1996, 150 stran. ISBN 80-85943-03-4
- [6] FREIBERG, F. *Finanční controlling*. 1.vyd. Praha: Management Press, 1996. 199 stran. ISBN 80-85943-03-4
- [7] GREEN, K.; HANKE, O. *Řízení v krizových situacích: Příklady efektivních strategií*. 1. vyd. Praha:Management Press, 2004. 191 s. ISBN 80-7261-104-6.
- [8] GRUNWALD, R.; HOLEČKOVÁ, J. *Finanční analýza a plánování podniku*. vyd. Praha: Ekopress, 2007. 318 s. ISBN 978-80-86929-26-2.
- [9] HERMAN, P., LAZAR, J. *Nákladový controlling*. 1. vyd. Ostrava: Repronis, 1999. 102 s. ISBN 80-86122-34-4.
- [10] HOFMEISTER, R., STIEGLER, H. *Controlling*. 2.vyd. Praha: Babtext, 1992. 160 s. ISBN 80-900178-8-6
- [11] HORVÁTH, P. & PARTNERS: *Nová koncepce controllingu. Cesta k účinnému controllingu*. Praha: Profess Consulting s.r.o. 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.
- [12] HORVÁTH, P. *Controlling*, 7.vyd. München: Verlag Valen, 1998. 902 stran. ISBN 3-80062336-6
- [13] CHAMBERS, A.D., RAND, G. *The Operational Auditing Handbook. Auditing Business Processes*. Chichester: Jihn Wiley & Sons, 1999. ISBN 0-47-97060-3.
- [14] International group of controlling. *Slovník controllingu*. Praha: Management Press, 2003. 395 stran. ISBN 80-7261-085-6
- [15] KAPLAN, R. S., NORTON, D., P. *The Strategy-Focused Organization*. 1. vyd. Boston: Harvard Business School Press, 2001. s. 400. ISBN 1-57851-250-6.

- [16] KEŘKOVSKÝ, M, DRDLA, M. Strategické řízení firemních informací: teorie v praxi. 1. vyd. Praha: C.H. Beck., 2003. 180s. ISBN 80-7179-730-8.
- [17] KLEINEBECKEL, H. Řízení financí a likvidity: rukověť a receptář pro praktický controlling. 1. vyd. Praha: Babtext, 1993, 216 s. ISBN 80-85816-00-8.
- [18] KONEČNÝ, M., REŽŇÁKOVÁ, M. Controlling. 2.vyd. Brno: VUT v Brně, 2000. 121 stran. ISBN 80-214-1535-5
- [19] KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. 1. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2004, s 284, ISBN 80-7273-095-9.
- [20] KOVANICOVÁ, D. a kol. Finanční účetnictví: světový koncept. vyd. 5. akt. Praha: Polygon, 2005. 508 s. ISBN 80-7273-129-7. str. 443
- [21] KRAFTOVÁ I. Finanční analýza municipální firmy. Praha: C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-778-2. Str. 101.
- [22] LAZAR, J. Manažerské účetnictví, kontrola a řízení nákladů v praxi, Praha: GRADA Publishing, str. 152, ISBN 80-7169-985-3
- [23] MÁČE, M. Finanční analýza obchodních a státních organizací. Praktické příklady a použití. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2006. 156 s. ISBN 80-247-1558-9.
- [24] MANN, R., MAYER, E. Controlling – metoda úspěšného podnikání. 1. vyd. Praha: Průmysl a obchod, 1992. 358 s. ISBN 80-85603-20-9
- [25] Mezinárodní federace účetních. Příručka dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, Česká republika: NKU, 2006. 818 s. ISBN 80-239-7238-3.
- [26] MIKOVCOVÁ, H. Controlling v praxi. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
- [27] MOLNÁR, Z. Podnikové informační systémy. Praha: ČVUT. 2004. 126 s. ISBN 80-01-03079-2.
- [28] NEUMAIEROVÁ, I. a kolektiv. Řízení hodnoty podniku. 1. vyd. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2005. s. 233. ISBN 80-7259-022-7.
- [29] PAVELKOVÁ, D., KNÁPKOVÁ, A. Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera. 1. vyd. Praha: LINDE, 2005. 302 stran. ISBN 80-86131-63-7
- [30] PEŠTULKA, J. Účetnictví nevýdělečných organizací. 1. vyd. Praha: EUROUNION, 2008. 286 s., ISBN 978-80-7317-067-7

- [31] PROKUPKOVÁ, D. Řízení rizik v orgánech veřejné správy, In. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí č. 2/2007, ISSN 1213-3493
- [32] Rámec profesionální praxe interního auditu. Z angl. originálu přeložil Jan Žižka, 1. vyd. Praha: ČIIA, 2001. ISBN 80-86284-10-7
- [33] REKTOŘÍK J. a kolektiv. Ekonomika a řízení odvětví veřejného sektoru. Praha: Ekopress, s.r.o., 2002. ISBN 80-86119-60-2.
- [34] REKTOŘÍK, J., et al. Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení. 1. vyd. Praha : Ekopress, 2001. 177 s. ISBN 80-86119-41-6.
- [35] RŮŽIČKOVÁ, R., Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně. 9. vydání. Olomouc: ANAG, 2007. 231 s. ISBN 978-7263-404-0
- [36] SAWYER, L.B. Interní audit. Praha: Český institut interních auditorů, 2000. ISBN 80-86284-07-7
- [37] SEDLÁČEK, J. Cash flow. 1.vyd. Brno: Computer Press, 2003. 190 stran. ISBN 80-7226-875-9
- [38] SCHRÖDER, E. F. Modernes Unternehmens – Controlling. 6. vyd., Ludwigshafen, 1996, 317 s. ISBN 3-470-56606-2.
- [39] SMEJKAL, V., RAIS, K., Řízení rizik. Praha: Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0198-7
- [40] STEINBERG, Richard M.; BROMILOW, Catherine M. Výbor pro audit – nejlepší praxe. Z angl. originálu přeložil Pavol Jacko, 1. vyd. Praha: ČIIA, 2002. ISBN 80-86284-18-2
- [41] STEJSKALOVÁ, I. A kol. Využití účetnictví v řízení neziskových organizací, se zvláštním zřetelem na tvorbu a využití rozpočtu v řízení. Praha: ASPI, a.s., 2006, s.140. ISBN 80-7357-187-0
- [42] STRECKOVÁ, Y., MALÝ I. a kolektiv. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. Praha: Computer Press, 1998. ISBN 80-7226-112-6. s. 116.
- [43] Turnbullova zpráva: Vnitřní řízení a kontrola, Zásady OECD pro řízení a správu společností. Z angl. originálu přeložil PhDr. Václav Peřich, 1. vyd. Praha: ČIIA, 2001. ISBN 80-86284-09-3
- [44] VEBER J., SRPOVÁ J., kol. Podnikání malé a střední firmy. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. 2005. 304 s. ISBN 80-24-1069-2.
- [45] VOLLMUTH, H. Controlling – nový nástroj řízení. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 1998. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.
- [46] VOLLMUTH, H. J. Nástroje controllingu od A do Z. 2.vyd. Praha: Profess Consulting, 2002. 360 stran. ISBN 80-7259-029-4
- [47] VYSUŠIL J. Controlling do kapsy. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2000. 79 s. ISBN 80-7259-013-8.

- [48] VYSUŠIL, J. Integrované názvosloví controllingu. 1.vyd. Praha: Profess Consulting, 1999. 143 stran. ISBN 80-7259-007-3
- [49] VYSUŠIL, J. Zdroje dat a jejich zpracování pro controlling. Praha: Profess Consulting, 1999. 130 stran. ISBN 80-7259-008-1
- [50] VYSUŠIL, J., KAVAN, M. Controllingové integrační metody. Ostrava: Montanex, 1999, 248 s. ISBN 80-7225-012-4.
- [51] ZÁMEK, D. Cash Flow: Sestavení výkazu peněžních toků podle praktických potřeb účetních jednotek a podle mezinárodních účetních standardů. 1. vyd. Praha: Newsletter, 2001. 99 s. ISBN 80-86394-46-8.
- [52] ŽŮRKOVÁ, H. Plánování a kontrola, klíč k úspěchu. Praha: Grada Publishing a.s., 2007. 136 s. ISBN 978-80-247-1844-6.

Diplomové a bakalářské práce:

- [53] Bc. Jan Čadílek – Projekt využití nástrojů finančního controllingu v příspěvkové organizaci Národní ústav lidové kultury. Diplomová práce, UTB FaME, Zlín
- [54] Bc. Pavlína Kudláčková – Projekt řízení rozpočtu SOŠ Otrokovice pomocí controllingových nástrojů. Diplomová práce, UTB FaME, Zlín
- [55] Hana Knedlíková – Analýza faktorů ovlivňující finanční řízení Domu dětí a mládeže Šikula v Uh. Hradišti. Bakalářská práce, UTB FaME, Zlín
- [56] Kateřina Kolesová – Analýza faktorů ovlivňujících finanční řízení Obchodní akademie Dr. Albína Bráfa. Bakalářská práce, UTB FaME, Zlín
- [57] Jana Sedlářová – Analýza hospodaření příspěvkové organizace Základní škola. Bakalářská práce, UTB FaME, Zlín

Internetové zdroje:

- [58] <http://www.controlling.sf.cz/>
- [59] <http://www.systemonline.cz/>
- [60] <http://www.denik.obce.cz/>
- [61] <http://www.vlada.cz/>
- [62] <http://www.evropska-unie.cz/>
- [63] <http://www.kr-zlinsky.cz/>
- [64] <http://www.mfcr.cz/>
- [65] <http://www.msmt.cz/>
- [66] <http://www.wikipedia.cz/>

Seriálové publikace:

- [67] Controlling, 2005, 2006, 2007, 2008, Praha: POINT Consulting, s.r.o., ISSN 1801-6251.
- [68] Ekonomie a Management, 2005, 2006, 2007, 2008, TU Liberec, ISSN 1212-3609
- [69] Moderní řízení, 2005, 2006, Economia, ISSN 0026-8720
- [70] Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, Praha: Bilance, ISSN 1213-3493

PUBLIKAČNÍ ČINNOST

Učební texty

1. OTRUSINOVÁ, M, *Účetnictví pro veřejnou správu*. 1. vydání. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Academia centrum, 2007. 119 s. ISBN 978-80-7318-602-9.
2. OTRUSINOVÁ, M, HÝBLOVÁ, E. *Příklady ze základů účetnictví: Studijní pomůcka pro distanční studium*. 1. vydání. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Academia centrum, 2007. 154 s. ISBN 978-80-7318-609-8.
3. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. *Sbírka příkladů z Finančního účetnictví, 2. díl. Studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Academia centrum, 1. vydání, 2006. ISBN 80-7318-474-5
4. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. *Sbírka příkladů z Finančního účetnictví, 1. díl. Studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Academia centrum, 1. vydání, 2006. ISBN 80-7318-443-5
5. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. *Základy účetnictví – studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Academia centrum, 2005. s. 205. ISBN 80-7318-375-7

Články v odborných publikacích

6. NEJEZCHLEBA, M., OTRUSINOVÁ, M., *Veřejná správa – controlling – etika*. In. *Manažerská etika V. díl*. WAMAK Etika podnikání a veřejné správy, 2008. s. 83-92, ISBN 978-80-96771-27-4.

Články v odborných časopisech

7. OTRUSINOVÁ, M., *Příloha – součást účetní závěrky sestavené dle IAS/IFRS, druhá část. Účetnictví v praxi*, 2008, 12. roč., č. 5/2008, s. 36–38. ISSN 1211-7307.

8. OTRUSINOVÁ, M., Příloha – součást účetní závěrky sestavené dle IAS/IFRS. *Účetnictví v praxi*, 2008, 12. roč., č. 4/2008, s. 33–36. ISSN 1211-7307.
9. OTRUSINOVÁ, M., ŠTEKER, K. Cenné papíry v účetnictví a daních. *Účetnictví v praxi*, 2007, 11. roč., č. 8/2007, s. 16–21. ISSN 1211-7307.
10. OTRUSINOVÁ, M., ŠTEKER, K. Vnitropodnikové účetní směrnice. *Účetnictví v praxi*, 2007, 11. roč., č. 9/2007, příloha časopisu 28 s. ISSN 1211-7307.
11. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. Výzkum a vývoj jako dlouhodobý nehmotný majetek podle českých účetních standardů v kontextu mezinárodního výkaznictví. *Účetnictví v praxi*, 2006, 10. roč., č. 6/2006, s. 15 - 17. ISSN 1211-7307
12. KOLÁŘOVÁ, E., OTRUSINOVÁ, M., Na co nezapomenout v rámci uzavření daňové evidence roku 2005 z hlediska daňových odpisů. *Účetnictví v praxi*, 2006, roč. X, č. 1/2006, s. 25-27. ISSN 1211-7307
13. OTRUSINOVÁ, M., KOLÁŘOVÁ, E., Daňová evidence a povinnosti na konci zdaňovacího období. *Účetnictví v praxi*, 2005, roč. IX, č. 12/2005, s. 35-37. ISSN 1211-7307
14. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. Obsahové vymezení položek základních účetních výkazů. *Účetnictví*, 2005, Bilance Svaz účetních, 47, roč. č. 11/2005, s. 38 – 44. ISSN 0139-5661
15. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. Obsahové vymezení položek základních účetních výkazů. *Účetnictví*, 2005, Bilance Svaz účetních, 47, roč. č. 10/2005, s. 15 – 25. ISSN 0139-5661
16. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. Účetní doklady a jejich použití v praxi. *Účetnictví v praxi*, 2005, roč. IX, č. 5/2005, s. 15-19. ISSN 1211-7307
17. OTRUSINOVÁ, M., PASEKOVÁ, M. Archivace a skartace účetních písemností účetních jednotek v praxi. *Účetnictví v praxi*, 2005, 9. roč. IX, č. 3/2005, s.14 – 16. ISSN 1211-7307

Sborníky mezinárodních/tuzemských konferencí

18. OTRUSINOVÁ, M. Finanční kontrola v neziskových organizacích veřejné správy. In *Evropské finanční systémy 2008 – sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Brno:, červen 2008, s. 139-143, ISBN: 978-80-210-4628-3
19. OTRUSINOVÁ, M. Controlling v neziskových organizacích veřejného sektoru. In *Management, Economics and Business development in the new European conditions – sborník příspěvků z VI. International Scientific Conference*. Brno:, květen 2008, s. 87, ISBN: 978-80-7204-582-2
20. OTRUSINOVÁ, M, ŠTEKER, K. Accounting and financial management in the Czech republic. In *Accounting, Governance and Performance – workshop – CD příspěvků z mezinárodního vědeckého workshopu*. ESC Troyes Champagne School of Management, Troyes France:, duben 2008
21. OTRUSINOVÁ, M. Vzdělávání interních auditorů. In *Znalostní ekonomika – trendy rozvoje vzdělávání, vědy a praxe - sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Zlín:, listopad 2007, s. 96, ISBN: 978-80-7318-646-3
22. OTRUSINOVÁ, M. Interní audit. In *Ekonomické znalosti pro tržní praxi -sborník příspěvků z mezinárodní konference*. Olomouc: Univerzita Palackého, září 2007, s. 398 - 403 , ISBN: 978-80-903808-8-2
23. OTRUSINOVÁ, M., PASEKOVÁ, M. Experience with teaching accounting via e-learning form at the Faculty of management and economics, Tomas Bata University in Zlin. In. *5th International Conference on Emerging e-Learning technologies and Applications – sborník příspěvků z mezinárodní konference*. Technical University of Košice Stará Lesná, Slovakia, September 2007. s. 435-437, ISBN 978-80-8086-061-5
24. OTRUSINOVÁ, M., ŠTEKER, K. Informační řešení v rámci podnikového systému řízení financí. In. *Evropské finanční systémy 2007 – sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, červen 2007. s. 300–305, ISBN 978-80-210-4319-0.

25. OTRUSINOVÁ, M. Možnosti uplatnění controllingu v organizacích veřejné správy. In *Finance a výkonnost firem ve vědě, výuce a praxi sborník příspěvků z mezinárodní konference*. Zlín: Academia Centrum UTB, duben 2007, s. 158 v plném znění na CD, ISBN: 978-80-7318-536-7
26. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a České národní účetní standardy. In *Změny účetní a daňové legislativy v roce 2007*. Praha: VŠE, katedra finančního účetnictví, prosinec 2006, str. 98 – 103. ISBN 80-239-8367-9
27. OTRUSINOVÁ, M. Význam controllingu pro finanční řízení. In *Ekonomické znalosti pro tržní praxi - sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Olomouc: Univerzita Palackého, září 2006. s. 203-208, ISBN 80-244-1468-6
28. OTRUSINOVÁ, M. Controlling a účetní informace. In *Evropské finanční systémy 2006 - sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, červen 2006. s. 221- 225, ISBN 80-210-4018-1
29. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. IAS/IFRS Implementation in Accounting in the Czech Republic. In *Modernity of industry and services – 2006 - sborník příspěvků z konference*. Katowice, Polsko, říjen 2006. p. 190 – 193. ISBN 83-85587-19-5
30. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. Harmonizace účetního výkaznictví v mezinárodním měřítku a její implementace do výuky. In *Účetní výkaznictví v ČR a implementace IFRS do výuky – sborník pedagogické konference*. Praha: VŠE, katedra finančního účetnictví, listopad 2005, str. 153 – 156. ISBN 80-245-0937-7
31. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. Základní účetní prvky a související terminologie v angličtině. In *Účetnictví a daně ve třetím tisíciletí – sborník referátů z mezinárodní vědecké konference*. Karviná: Slezská universita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, listopad 2005. s. 125 – 128. ISBN 80-7248-326-9
32. OTRUSINOVÁ, M., PASEKOVÁ, M. Financial Statement basic for the Corporate Management. In *Nowoczesnosc przemyslu i uslug – sborník příspěvků z mezinárodní konference*. Katowice: Akademia Ekonomiczna

im. Karola Adamieckiego w Katowicach, říjen 2005. s. 190 – 193. ISBN 83-85587-17-9

33. PASEKOVÁ, M. OTRUSINOVÁ, M. Determinace cenných papírů v účetnictví. In. *Finance a účetnictví ve vědě, výuce a praxi - sborník příspěvků z mezinárodní konference*. Zlín: Academia centrum UTB, duben 2005. s. 138 v plném znění na CD 17 s. ISBN 80-7318-288-2
34. OTRUSINOVÁ, M. Vliv reformy veřejné správy na financování regionálního školství. In. *Mezinárodní Baťova doktorandská konference - sborník abstraktů z konference studentů doktorského studijního programu*. Zlín: Ústav managementu, FAME UTB ve Zlíně, 21.dubna 2005. s. 188 v plném znění na CD, ISBN 80-7318-257-2
35. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. Co lze vyčíst z účetních výkazů. In. *Účetnictví a daně po vstupu České republiky, Polské republiky a Slovenské republiky do EU – sborník z mezinárodní vědecké konference*. Ostrava: VŠB – TU, ekonomická fakulta, katedra účetnictví, únor 2005. s. 87 – 93. ISBN 80-248-0762-9
36. PASEKOVÁ, M., OTRUSINOVÁ, M. Vymezení nákladů a výnosů a jejich zobrazení v účetních výkazech. In. *Účetnictví a účetní výkaznictví v ČR po vstupu do EU s dopadem do výuky – sborník z pedagogické konference*. Praha: VŠE, katedra finančního účetnictví, 20. listopad 2004, str. 110 – 120. ISBN 80-245-0771-4

CURRICULUM VITAE

Jméno a příjmení: Otrusinová Milana, Ing.
Datum a místo narození: 23. 05. 1962 v Brně
Trvalé bydliště: Valachův žleb 4894
Telefon: +420 604 359 038
E-mail: otrusinova@fame.utb.cz
Rodinný stav: vdaná

Vzdělání:

1985 **Vysoké učení technické v Brně**, Fakulta strojní, studijní program **Ekonomika a řízení**, téma diplomové práce: *Programový systém pro řešení úloh skupinové obnovy jednotek metodou simulace*

1988 Vysoké učení technické v Brně, katedra pedagogiky, doplňkové pedagogické studium

2004 - dosud Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, doktorský studijní program P 6208 Ekonomika a management, studijní obor 6208V038 Management a ekonomika

Průběh zaměstnání:

2004 – dosud UTB ve Zlíně, FAME, ústav financí a účetnictví, odborná asistentka

1998 – 2004 Střední odborné učiliště Zlín, zástupkyně ředitele pro ekonomiku

1997 - 1998 Integrovaná střední škola technická Zlín, ekonomka a zástupkyně ředitele

1993 – 1997 Správa přípravy učňů Praha, ekonomka a zástupkyně ředitele

1988 – 1993 Průmyslové stavby Zlín, analytička – programátorka, oblast účetnictví

1985 - 1988 Podnik výpočetní techniky Brno, analytička – programátorka, odbor statistiky a účetnictví

Jazykové znalosti:

Anglický jazyk: úroveň intermediate, 2-týdenní intenzivní jazykový kurz v Cork English Collegue, Irsko, 2006

Ruský jazyk: maturitní zkouška 1981

Odborná činnost:

2008 řešitelka projektu FRVŠ *Nový předmět Hospodaření nepodnikatelských organizací*, reg. číslo 1171/2008/F5/b

Pedagogická činnost:

2003 - 2008 prezenční i kombinované studium :
Základy účetnictví, přednášky , cvičení
Finanční účetnictví, přednášky, cvičení
Účetnictví pro veřejnou správu, přednášky, cvičení
Hospodaření nepodnikatelských organizací, přednášky,
cvičení

V letech 2004 - 2008 vedení celkem 26 bakalářských prací, oponentury bakalářských a diplomových prací, členka komisí BZZ

V letech 2004 - 2008 vedení diplomových prací:

Bc. Kateřina Bílková – *Projekt zvýšení konkurenceschopnosti komunitních škol cestou rozvoje vzdělávání za finanční podpory strukturálních fondů*

Bc. Zuzana Bartakovičová – *Projekt implementace vybraných nástrojů finančního controllingu do firmy Vojenský opravárenský podnik Trenčín, a.s.*

Bc. Marcela Balharová – *Projekt využití nástrojů finančního controllingu ve firmě Měšťanský pivovar Havlíčkův Brod a.s.*

Bc. Lucie Brettšnajdrová – *Projekt financování vybraných aktivit obce Pohořelice z fondů Evropské unie*

Bc. Jan Čadílek – *Projekt využití nástrojů finančního controllingu v příspěvkové organizaci Národní ústav lidové kultury*

Bc. Jana Jurásková – *Projekt zavedení vnitřního kontrolního systému v mateřské škole Napajedla*

Bc. Kateřina Kolesová – *Projekt implementace nástrojů finančního controllingu k efektivnějšímu řízení společnosti XY*

Bc. Ivana Leopoldová – *Projekt zavedení vnitřního kontrolního systému statutárního města Zlína*

Bc. Silvie Minářová – *Projekt financování rozvoje Valašské nadace*

Bc. Lenka Olšáková – *Projekt implementace IAS/IFRS do účetní praxe společnosti DEZA, a.s a její vliv na finanční analýzu*

Bc. Iva Osičková – *Projekt řízení rozpočtu základní školy XY pomocí controllingových nástrojů*

Bc. Veronika Stuchlíková – *Projekt implementace nástrojů controllingu do firmy SACO, s.r.o*

Bc. Pavlína Kudláčková – *Projekt řízení rozpočtu SOŠ Otrokovice pomocí controllingových nástrojů*

Bc. Tomáš Adam – *Projekt rozšíření nástrojů finančního controllingu ve firmě Magneton, a.s.*

Bc. Veronika Strýčková – *Projekt konverze účetní závěrky dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS ve firmě BD Senzore, s.r.o.*

Bc. Andrea Vlachová – *Projekt tvorby krátkodobého a dlouhodobého finančního plánu firmy BaS, stavební a obchodní spol. s r.o. Hodonín*

Bc. Ivana Sedlářová – *Problémy financování regionálního školství v ČR a návrh na jeho zdokonalování*

Bc. Helena Jeníčková – *Projekt zavedení vnitřního kontrolního systému v ČSSZ*

PŘÍLOHY

Seznam příloh:

PI	Dotazníky pro firmy a pro příspěvkové organizace
PII	Směrná účtová osnova dle vyhlášky č. 505/2002 Sb.
PIII	Účetní výkazy SŠ Zlín za rok 2007
PIV	Procentuální rozborů účetních položek vybraných příspěvkových organizací SŠ Zlín, AORG, BORG, EORG
PV	Deklasifikace nákladů a podklady pro kalkulace nákladů jednotlivých činností SŠ Zlín
PVI	Přehled právnických osob v ČR dle ČSU
PVII	Návrh směrnice doplňkové činnosti

PŘÍLOHA PI: DOTAZNÍKY PRO FIRMY A PRO PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Dotazník pro firmy

1. Typ firmy

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> živnost | <input type="checkbox"/> akciová společnost |
| <input type="checkbox"/> veřejná obchodní společnost | <input type="checkbox"/> družstvo |
| <input type="checkbox"/> komanditní společnost | <input type="checkbox"/> nezisková organizace |
| <input type="checkbox"/> jiné, uveďte: | <input type="checkbox"/> společnost s ručením omezeným |

2. O hospodaření vedete

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> daňovou evidenci | <input type="checkbox"/> účetnictví v plném rozsahu |
| <input type="checkbox"/> účetnictví ve zjednodušeném rozsahu | <input type="checkbox"/> vykazování dle IAS/IFRS |

3. Převládající obor činnosti

- výrobní činnost
- služby
- obchodní

4. Počet zaměstnanců

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> žádné | <input type="checkbox"/> 26 – 50 zaměstnanců |
| <input type="checkbox"/> do 5 zaměstnanců | <input type="checkbox"/> 51 – 100 zaměstnanců |
| <input type="checkbox"/> 6 – 25 zaměstnanců | <input type="checkbox"/> 100 - 500 zaměstnanců |
| | <input type="checkbox"/> nad 500 zaměstnanců |

5. Je firma plátcem DPH?

- | | |
|------------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> ano | <input type="checkbox"/> ne, ale v budoucnu možná bude |
| <input type="checkbox"/> ne | |

6. Vztahuje se na vaši firmu povinnost auditu?

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| <input type="checkbox"/> ano | <input type="checkbox"/> ne |
|------------------------------|-----------------------------|

7. Oblast nákladů členíte na fixní a variabilní, stanovujete příspěvek na úhradu ?

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| <input type="checkbox"/> ano | <input type="checkbox"/> ne |
|------------------------------|-----------------------------|

8. Máte stanovený dlouhodobý cíl činnosti firmy? Pokud ano, jaký je Váš primární cíl?

- | | |
|-----------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> ne | <input type="checkbox"/> zajištění životaschopnosti firmy |
| | <input type="checkbox"/> absolutní výše zisku |
| | <input type="checkbox"/> velikost obrátu |
| | <input type="checkbox"/> podíl na trhu |
| | <input type="checkbox"/> velikost exportu |
| | <input type="checkbox"/> udržení konkurenceschopnosti |
| | <input type="checkbox"/> velikost vyplácených podílů na zisku |
| | <input type="checkbox"/> zisková marže |
| | <input type="checkbox"/> jiný; jaký: |

9. Máte zavedený ucelený systém controllingu?

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| <input type="checkbox"/> ano | <input type="checkbox"/> ne |
|------------------------------|-----------------------------|

10. Provádíte finanční analýzu jako nástroje pro podporu efektivního hospodaření podniku?

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| <input type="checkbox"/> ano | <input type="checkbox"/> ne |
|------------------------------|-----------------------------|

11. Sestavujete výkaz cash-flow (příjmy a výdaje)?

ano

ne

12. Jste spokojeni se současnou úrovní počítačového zpracování účetních informací?

ano

ne

13. Sestavujete finanční plán na delší období než 1 rok?

ano

ne

14. Máte ve firmě zaveden systém plánování ve formě tvorby dílčích plánů?

ano

ne

15. Realizujete tvorbu rozpočtu jednotlivých činností ve firmě?

ano

ne

16. Provádíte pravidelně analýzu režijních nákladů?

ano :

ne

17. Jak byste zhodnotili účetní informační systém ve Vaší firmě:

současný systém je dostatečný

je nevyhovující

poskytuje podklady pro analýzy

informační systém nemáme, účetnictví je

integruje data z různých podnikových zdrojů

vedeno externě

18. Používáte účetní software (SW), pokud ano, jaký typ?

ano

ne

typ SW:

19. Software využíváte pro: (lze i více možností)

pouze finanční účetnictví

manažerské účetnictví

operativně technická evidence

controlling

mzdové účetnictví

finanční analýzy

vnitropodnikové účetnictví

žádné

finanční řízení

typ SW:

20. Používáte vlastní systém kontroly hospodaření? (např. finanční kontrola, vnitřní audit, kontrola rozpočtu, porovnání plán- skutečnost, analýza odchylek aj.)

ano

ne

forma kontroly:

21. Využíváte data z finančního účetnictví i pro potřeby manažerského účetnictví?

ano :

ne

22. O zásobách účtujete metodou:

A

B

23. Kolik pracovníků se ve vaší firmě zabývá analýzou hospodaření a finančním řízením?

nikdo

máme speciální oddělení

účetní

více jak 5

1-3

24. Jaké jsou dle vašeho názoru cíle controllingu? (lze i více možností)

zajištění plánování

sledování skutečně vynaložených nákladů a dosažených výkonů

- integrace plánování a kontroly, vyhodnocování odchylek plánu a skutečnosti
- statistické vyhodnocování informací
- zajištění reportingu
- systematické získávání a předávání požadovaných informací
- zajištění optimálního toku informací mezi podnikovými útvary
- tvorba plánovacích a kontrolních systémů
- zajištění kvality rozhodování
- jiný cíl; jaký:

25. Jako nástroje pro plánování nákladů používáte kalkulače?

- ano ne

26. Tvorba cen ve vaší firmě vychází z:

- z nákladů na výrobek z poptávky po tomto výrobku
 z úrovně cen konkurence ze všech uvedených principů

27. Jaké je postavení finančního (ekonomického) útvaru ve Vaší firmě?

- zajišťuje rutinní finanční, zejména účetní procesy
- kromě rutinních činností připravuje i analýzy hospodaření pro vedení
- kromě výše uvedených zajišťuje i další úkoly zejména z oblasti finančního řízení, kontroly, plánování,

28. Reporting (výkaznictví) využíváte pro:

- tvorba standardních výkazů pro externí uživatele
- porovnávání plánu se skutečností
- tvorba očekávaných hodnot
- zpracování rozborů a analýz
- návrhy opatření
- jiné, uveďte:

29. Oblast poradenství nebo školení z oblast finančního řízení, o kterou byste v případě dostatečných prostředků a času projevíli zájem? (lze i více možností)

- zlepšení systému řízení
- finanční účetnictví
- řízení nákladů a ziskovosti
- finanční analýza
- vytvoření koncepce controllingu
- manažerské účetnictví
- IAS/IFRS
- plánování a reporting
- controlling investic
- controlling odbytu a řízení ziskovosti zákazníků
- řízení výkonnosti podniku
- manažerský informační systém
- Excell pro ekonomy
- žádné
- jiné, uveďte:

Doplňující dotazník analýzy uplatňování finančního controllingu v příspěvkových organizacích

1. Které druhy plánů používáte nebo vytváříte? (lze i více možností)

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Plán mezd | <input type="checkbox"/> Plán cash flow |
| <input type="checkbox"/> Odpisový plán | <input type="checkbox"/> Plánovaný výkaz zisku a ztráty |
| <input type="checkbox"/> Plán nákladů a výnosů | <input type="checkbox"/> Rozpočet nákladů a vlastních výnosů |
| <input type="checkbox"/> Plán investic | <input type="checkbox"/> Plánovaná rozvaha |

2. Využíváte ke své práci aplikace MS WORD a MS EXCEL?

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| <input type="checkbox"/> ano | <input type="checkbox"/> ne |
|------------------------------|-----------------------------|

3. Provádíte predikci CF v kratších intervalech, například týdenní, měsíční?

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| <input type="checkbox"/> ano | <input type="checkbox"/> ne |
|------------------------------|-----------------------------|

4. Využíváte ve Vaší praxi controllingové metody? Pokud ano, jaké? (bylo možné volit i více možností)

- | | |
|-----------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> ne | <input type="checkbox"/> Controlling pohledávek |
| | <input type="checkbox"/> Finanční plánování a prognózování |
| | <input type="checkbox"/> Finanční analýza |
| | <input type="checkbox"/> Finanční kontrola |
| | <input type="checkbox"/> Controlling likvidity controlling investic |

5. Realizujete doplňkovou činnost? Pokud ano, vypište okruhy doplňkové činnosti a odpovězte následující otázky 6 a 7

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| <input type="checkbox"/> ano | <input type="checkbox"/> ne |
|------------------------------|-----------------------------|

okruhy:

6. Jaké metody používáte k přeúčtování nákladů na jednotlivé činnosti?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> kalkulace | <input type="checkbox"/> odborný odhad |
| <input type="checkbox"/> klíčování | <input type="checkbox"/> v doplňkové činnosti účtujeme pouze přímé náklady |
| <input type="checkbox"/> procento z výnosů | <input type="checkbox"/> kombinace metod |

7. Jak stanovujete cenu produktů doplňkové činnosti?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> odhad | <input type="checkbox"/> Srovnání s konkurencí |
| <input type="checkbox"/> kalkulace nákladů a zisku | <input type="checkbox"/> Kombinace metod |
| <input type="checkbox"/> cena v místě a čase obvyklá | <input type="checkbox"/> Smluvní cena |

8. Evidujete ve svém účetnictví pohledávky po lhůtě splatnosti? Pokud ano, uveďte stáří neuhrazených pohledávek:

- | | |
|-----------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> Ne | <input type="checkbox"/> 1 -7 dní |
| | <input type="checkbox"/> 8 -14 dní |
| | <input type="checkbox"/> 15 -90 dní |
| | <input type="checkbox"/> 90-360 dní |
| | <input type="checkbox"/> Více jak rok po splatnosti |

PŘÍLOHA PII:

Směrná účtová osnova pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu (Příloha k vyhlášce MF ČR č. 505/2002 Sb.)

<u>Účtová třída 0</u>	<u>Dlouhodobý majetek</u>	<u>Účtová třída 1</u>	<u>Zásoby</u>
01	Dlouhodobý nehmotný majetek	11	Materiál
012	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	111	Pořízení materiálu
013	Software	112	Materiál na skladě
014	Ocenitelná práva	119	Materiál na cestě
018	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	12	Zásoby vlastní výroby
019	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	121	Nedokončená výroba
02	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	122	Polotovary vlastní výroby
021	Stavby	123	Výrobky
022	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	124	Zvířata
025	Pěstitelské celky trvalých porostů	13	Zboží
026	Základní stádo a tažná zvířata	131	Pořízení zboží
028	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	132	Zboží na skladě a v prodejnách
029	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	139	Zboží na cestě
03	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný		
031	Pozemky	<u>Účtová třída 2</u>	<u>Vztahy ke státnímu rozpočtu,</u>
032	Umělecká díla a sbírky		<u>k rozpočtu organizačních složek státu, k rozpočtu</u>
04	Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek		<u>územních samosprávných celků a rozpočtové a</u>
041	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek		<u>ostatní finanční účty</u>
042	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	Vztahy ke státnímu rozpočtu a
043	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek		k rozpočtu organizačních složek státu
05	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	201	Financování výdajů organizačních složek státu
051	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	202	Poskytnuté dotace organizačním složkám státu
052	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	203	Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím
06	Dlouhodobý finanční majetek	204	Poskytnuté dotace ostatním subjektům
061	Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem	205	Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti organizačních složek státu
062	Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem	206	Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku organizačních složek státu
063	Dlužné cenné papíry držené do splatnosti	21	Vztahy ke státnímu rozpočtu a
066	Půjčky osobám ve skupině		k rozpočtu územních samosprávných celků
067	Ostatní dlouhodobé půjčky	211	Financování výdajů územních samosprávných celků
069	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	212	Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu
07	Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	213	Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím
072	Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	214	Poskytnuté dotace ostatním subjektům
073	Oprávky k softwaru	215	Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti územních samosprávných celků
074	Oprávky k ocenitelným právům	216	Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku územních samosprávných celků
075	Oprávky ke goodwillu	217	Zúčtování příjmů územních samosprávných celků
078	Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku	218	Zúčtování výdajů územních samosprávných celků
079	Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku	22	Limity, běžné a bankovní účty
08	Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku		organizačních složek státu
081	Oprávky ke stavbám	221	Limity výdajů
082	Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí	223	Bankovní účty k limitům organizačních složek státu
085	Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů	224	Běžné účty státních fondů
086	Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům	225	Běžné účty finančních fondů
088	Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku	23	Bankovní účty organizačních složek
089	Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku		státu a územních samosprávných celků
		231	Základní běžný účet
		232	Vkladový výdajový účet
		235	Příjmový účet
		236	Běžné účty peněžních fondů

24	Ostatní bankovní účty	36	Závazky k účastníkům sdružení a závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů
241	Běžný účet	367	Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů
243	Běžný účet fondu kulturních a sociálních potřeb	368	Závazky k účastníkům sdružení
245	Ostatní běžné účty	37	Jiné pohledávky a závazky
25	Krátkodobý finanční majetek	373	Pohledávky a závazky z pevných termínovaných operací a opcí
251	Majetkové cenné papíry k obchodování	375	Pohledávky z vydaných dluhopisů
253	Dlužné cenné papíry k obchodování	378	Jiné pohledávky
256	Ostatní cenné papíry	379	Jiné závazky
259	Pořízení krátkodobého finančního majetku	38	Přechodné účty aktiv a pasiv
26	Peníze	381	Náklady příštích období
261	Pokladna	383	Výdaje příštích období
262	Peníze na cestě	384	Výnosy příštích období
263	Ceniny	385	Příjmy příštích období
27	Návratné finanční výpomoci	386	Kursově rozdíly aktivní
271	Poskytnuté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty	387	Kursově rozdíly pasivní
272	Přijaté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty	388	Dohadné účty aktivní
273	Poskytnuté přechodné výpomoci příspěvkovým organizacím	389	Dohadné účty pasivní
274	Poskytnuté přechodné výpomoci podnikatelským subjektům	39	Opravné položky k zúčtovacím vztahům, vnitřní zúčtování a vyrovnávací účty
275	Poskytnuté přechodné výpomoci ostatním organizacím	391	Opravná položka k pohledávkám
277	Poskytnuté přechodné výpomoci fyzickým osobám	395	Vnitřní zúčtování
28	Krátkodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní krátkodobé závazky	398	Spojovací účet při sdružení
281	Krátkodobé bankovní úvěry		
282	Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)		
283	Vydané krátkodobé dluhopisy		
289	Ostatní krátkodobé závazky (finanční výpomoc)		
Účtová třída 3 Zúčtovací vztahy		Účtová třída 4 Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků	
31	Pohledávky	41	Materiální náklady
311	Odběratelé	410	Materiální náklady
312	Směnky k inkasu	42	Služby a náklady nevýrobní povahy
313	Pohledávky za eskontované cenné papíry	420	Služby a náklady nevýrobní povahy
314	Poskytnuté provozní zálohy	43	Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám
315	Pohledávky za rozpočtové příjmy	430	Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám
316	Ostatní pohledávky	44	Mzdové a ostatní osobní náklady
32	Závazky	440	Mzdové a ostatní osobní náklady
321	Dodavatelé	45	Dávky sociálního zabezpečení
322	Směnky k úhradě	450	Dávky sociálního zabezpečení
324	Přijaté zálohy	46	Manka a škody
325	Ostatní závazky	460	Manka a škody
33	Zúčtování se zaměstnanci a institucemi		
331	Zaměstnanci		
333	Ostatní závazky vůči zaměstnancům		
335	Pohledávky za zaměstnanci		
336	Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění		
34	Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	Účtová třída 5 Náklady	
341	Daň z příjmů	50	Spotřebované nákupy
342	Ostatní přímé daně	501	Spotřeba materiálu
343	Daň z přidané hodnoty	502	Spotřeba energie
345	Ostatní daně a poplatky	503	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
346	Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem	504	Prodané zboží
347	Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem	51	Služby
348	Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem orgánů územních samosprávných celků	511	Opravy a udržování
349	Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků s rozpočtem orgánů územních samosprávných celků	512	Cestovné
35	Pohledávky ke společníkům a sdružení	513	Náklady na reprezentaci
358	Pohledávky za účastníky sdružení	518	Ostatní služby
		52	Osobní náklady
		521	Mzdové náklady
		524	Zákonné sociální pojištění
		525	Ostatní sociální pojištění
		527	Zákonné sociální náklady
		528	Ostatní sociální náklady
		53	Daně a poplatky
		531	Daň silniční
		532	Daň z nemovitosti
		538	Ostatní daně a poplatky

- 54 Ostatní náklady**
 541 Smluvní pokuty a úroky z prodlení
 542 Ostatní pokuty a penále
 543 Odpis pohledávky
 544 Úroky
 545 Kursové ztráty
 546 Dary
 548 Manka a škody
 549 Jiné ostatní náklady
- 55 Odpisy, prodaný majetek, rezervy a opravné položky**
 551 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 552 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 553 Prodané cenné papíry a vklady
 554 Prodaný materiál
 555 Tvorba zákonných rezerv
 557 Zúčtování oprávků k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
 559 Tvorba zákonných opravných položek
- 59 Daň z příjmů**
 591 Daň z příjmů
 595 Dodatečné odvody daně z příjmů

Účtová třída 6 Výnosy z hospodářské činnosti územních samosprávných celků a z činnosti příspěvkových organizací

- 60 Tržby za vlastní výroky a zboží**
 601 Tržby za vlastní výroky
 602 Tržby z prodeje služeb
 604 Tržby z prodeje zboží
- 61 Změna stavu vnitroorganizačních zásob**
 611 Změna stavu nedokončené výroby
 612 Změna stavu polotovarů
 613 Změna stavu výrobků
 614 Změna stavu zvířat
- 62 Aktivace**
 621 Aktivace materiálu a zboží
 622 Aktivace vnitroorganizačních služeb
 623 Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
 624 Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
- 64 Ostatní výnosy**
 641 Smluvní pokuty a úroky z prodlení
 642 Ostatní pokuty a penále
 643 Platby za odepsané pohledávky
 644 Úroky
 645 Kursové zisky
 648 Zúčtování fondů
 649 Jiné ostatní výnosy
- 65 Tržby z prodeje majetku, rezervy a opravné položky**
 651 Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 652 Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
 653 Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
 654 Tržby z prodeje materiálu
 655 Výnosy z krátkodobého finančního majetku
 656 Zúčtování zákonných rezerv
 659 Zúčtování zákonných opravných položek
- 69 Příspěvky a dotace na provoz**
 691 Příspěvky a dotace na provoz

Účtová třída 7 a 8

Obsah těchto účtových tříd si určí sama účetní jednotka

Účtová třída 9 Fondy, výsledek hospodaření, dlouhodobé úvěry a půjčky, rezervy, závěrkové a podrozvahové účty

- 90 Majetkové fondy**
 901 Fond dlouhodobého majetku
 902 Fond oběžných aktiv
 903 Fond hospodářské činnosti
 909 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 91 Finanční a peněžní fondy**
 911 Fond odměn
 912 Fond kulturních a sociálních potřeb
 914 Fond rezervní
 916 Fond reprodukce majetku
 917 Peněžní fondy
 918 Jiné finanční fondy
- 92 Zvláštní fondy organizačních složek státu**
 921 Státní fondy
 922 Ostatní zvláštní fondy
 924 Fondy EU
- 93 Výsledek hospodaření organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací a převod zúčtování příjmů a výdajů územních samosprávných celků**
 931 Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
 932 Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let
 933 Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let
- 94 Rezervy spojené s hospodářskou činností územních samosprávných celků a příspěvkových organizací**
 921 Rezervy zákonné
- 95 Dlouhodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní dlouhodobé závazky**
 951 Dlouhodobé bankovní úvěry
 953 Vydané dluhopisy
 954 Závazky z pronájmu
 955 Dlouhodobé přijaté zálohy
 958 Dlouhodobé směnky k úhradě
 959 Ostatní dlouhodobé závazky
- 96 Dlouhodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní dlouhodobé závazky**
 951 Dlouhodobé bankovní úvěry
 953 Vydané dluhopisy
 954 Závazky z pronájmu
 955 Dlouhodobé přijaté zálohy
 958 Dlouhodobé směnky k úhradě
 959 Ostatní dlouhodobé závazky
- 96 Závěrkové účty**
 961 Počáteční účet rozvahový
 962 Konečný účet rozvahový
 963 Účet výsledku hospodaření
 964 Saldo výdajů a nákladů
 965 Saldo příjmů a výnosů
- 97 až 99 Podrozvahové účty**

PŘÍLOHA PIII: ÚČETNÍ VÝKAZY SŠ ZLÍN ZA ROK 2007

Licence:DOGW ***** UCR - GORDIC SOFTWARE ***** UCRGUA60 01012007
 Zpracoval: Kolbertova Okamžik sestavení: 30.01.2008 11h52m24s Strana: 1

ROZVAHA - BILANCE za období : 12/2007

organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací
 (v Kč)

I ě D :00545121
 NAZEV ÚČETNÍ JEDNOTKY:
 S;řřední škola gastronomie a obchodu Zlín

A K T I V A - Název položky	Účet Položka číslo	Stav k 1. lednu 1	Stav k rozvahovému dni 2
A. STALA AKTIVA - součet položek 09+15+26+33+41+206	01	13.075.001,00	12.335.597,00
1. DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK			
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	/012/ 02		
Software	/013/ 03		
Ocenitelná práva	/014/ 04		
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	/018/ 05	270.629,00	334.043,00
Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	/019/ 06		
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	/041/ 07		
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	/051/ 08		
Dlouhodobý nehmotný majetek celkem	09	270.629,00	334.043,00
součet položek 02 až 08			
2. OPRAVKY K DLOUHODOBÉMU NEHMOTNÉMU MAJETKU			
Oprávký k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	/072/ 10		
Oprávký k softwaru	/073/ 11		
Oprávký k ocenitelným právům	/074/ 12		
Oprávký k drobnému dlouhodobému nehmot.majetku	/078/ 13	270.629,00-	334.043,00-
Oprávký k ostatnímu dlouhodobému nehmot.majetku	/079/ 14		
Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku celkem	15	270.629,00-	334.043,00-
součet položek 10 až 14			
3. DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK			
Pozemky	/031/ 16	31.800,00	
Umělecká díla a předměty	/032/ 17		
Stavby	/021/ 18	15.300.100,00	14.495.717,00
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	/022/ 19	4.069.663,00	4.153.050,00
Pěstitelské celky trvalých porostů	/025/ 20		
Základní stádo a tažná zvířata	/026/ 21		
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	/028/ 22	6.831.200,00	7.333.723,00
Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	/029/ 23		
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	/042/ 24		
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	/052/ 25		
Dlouhodobý hmotný majetek celkem	26	26.232.763,00	25.982.490,00
součet položek 16 až 25			
4. OPRAVKY K DLOUHODOBÉMU HMOTNÉMU MAJETKU			
Oprávký ke stavbám	/081/ 27	3.145.495,00-	3.084.459,00-
Oprávký k samost.mov.věcem a soubor.movitých věcí	/082/ 28	3.181.067,00-	3.228.711,00-
Oprávký k pěstitelským celkům trvalých porostů	/085/ 29		
Oprávký k základnímu stádu a tažným zvířatům	/086/ 30		
Oprávký k drobnému dlouhodob.hmotnému majetku	/088/ 31	6.831.200,00-	7.333.723,00-
Oprávký k ostatnímu dlouhodob.hmotnému majetku	/089/ 32		
Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku celkem	33	13.157.762,00-	13.646.893,00-
součet položek 27 až 32			
5. DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK			
Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem	/061/ 34		
Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem	/062/ 35		
Dlužné cenné papíry držené do splatnosti	/063/ 36		
Půjčky osobám ve skupině	/066/ 37		

Ostatní dlouhodobé půjčky	/067/	38		
Ostatní dlouhodobý finanční majetek	/069/	39		
Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	/043/	40		
Dlouhodobý finanční majetek celkem		41		
součet položek 34 až 40				
6. MAJETEK PŘEVZATÝ K PRIVATIZACI				
Majetek převzatý k privatizaci	/064/	204	X	X
Majetek převzatý k privatizaci v pronájmu	/065/	205	X	X
Majetek převzatý k privatizaci celkem		206	X	X
součet položek 204 a 205				
B. OBĚŽNA AKTIVA - součet položek 51+75+89+119+124				
		42	3.485.953,63	3.847.721,93
1. ZASOBY				
Materiál na skladě	/112/	43	52.320,35	59.703,53
Pořízení materiálu a Materiál na cestě	/111nebo119/	44		
Nedokončená výroba	/121/	45		
Polotovary vlastní výroby	/122/	46		
Výrobky	/123/	47		
Zvířata	/124/	48		
Zboží na skladě	/132/	49		
Pořízení zboží a Zboží na cestě	/131nebo139/	50		
Zásoby celkem		51	52.320,35	59.703,53
součet položek 43 až 50				
2. POHLEDAVKY				
Odběratelé	/311/	52	156.730,30	187.342,50
Směnky k inkasu	/312/	53		
Pohledávky za eskontované cenné papíry	/313/	54		
Poskytnuté provozní zálohy	/314/	55	124.048,00	57.570,00
Pohledávky za rozpočtové příjmy	/315/	56		
Ostatní pohledávky	/316/	57	7.468,00	
součet položek 52 až 57		58	288.246,30	244.912,50
Pohledávky za účastníky sdružení	/358/	59		
Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	/336/	60		
Daň z příjmů	/341/	61		
Ostatní přímé daně	/342/	62		
Daň z přidané hodnoty	/343/	63		
Ostatní daně a poplatky	/345/	64		
Pohledávky z pevných termínových operací a opcí	/373/	65		
součet položek 61 až 64		66		
Pohledávky v zahraničí	/371/	207	X	X
Pohledávky tuzemské	/372/	208	X	X
součet položek 207 a 208		209	X	X
Nároky na dotace a ostatní zúčtování se SR	/346/	67		
Nároky na dotace a ost.zúčtování s rozpočtem ÚSC	/348/	68		
součet položek 67+68		69		
Pohledávky za zaměstnanci	/335/	70	85.000,00	53.876,00
Pohledávky z vydaných dluhopisů	/375/	71		
Jiné pohledávky	/378/	72	11.798,00	10.425,00
Opravná položka k pohledávkám	/391/	73		
součet položek 70 až 73		74	96.798,00	64.301,00
Pohledávky celkem		75	385.044,30	309.213,50
součet položek 58+59+60+65+66+209+69+74				
3. FINANČNÍ MAJETEK				
Pokladna	/261/	76	77.918,00	72.152,00
Peníze na cestě	/+/-262/	77		
Ceniny	/263/	78	41.658,50	68.552,50

součet položek 76 až 78	79	119.576,50	140.704,50
Běžný účet	/241/ 80	2.721.828,60	3.101.966,00
Běžný účet fondu kulturních a sociál. potřeb	/243/ 81	192.231,88	221.734,40
Ostatní běžné účty	/245/ 82		
Vklady v zahraniční měně v tuzemských bankách	/246/ 210		
součet položek 80 až 82 a 210	83	2.914.060,48	3.323.700,40
Majetkové cenné papíry k obchodování	/251/ 84		
Dlužné cenné papíry k obchodování	/253/ 85		
Ostatní cenné papíry	/256/ 86		
Pořízení krátkodobého finančního majetku	/259/ 87		
součet položek 84 až 87	88		
Finanční majetek celkem	89	3.033.636,98	3.464.404,90
součet položek 79+83+88			

4. ÚČTY ROZPOČTOVÉHO HOSPODAŘENÍ A DALŠÍ ÚČTY MAJÍCÍ VZTAH K ROZPOČTOVÉMU HOSPODAŘENÍ

A ÚČTY MIMOROZPOČTOVÝCH PROSTŘEDKŮ

Základní běžný účet	/231/ 90		
Vkladový výdajový účet	/232/ 91	X	
Příjmový účet	/235/ 92	X	
Běžné účty peněžních fondů	/236/ 93		
Běžné účty státních fondů	/224/ 94		
Běžné účty finančních fondů	/225/ 95		
součet položek 90 až 95	96		
Poskytnuté dotace OSS	/202/ 97	X	
Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu	/212/ 98	X	
Poskytnuté příspěvky a dotace PO	/203/ 99	X	
Poskytnuté dotace ostatním subjektům	/204/ 100	X	
Poskytnuté příspěvky a dotace PO	/213/ 101	X	
Poskytnuté dotace ostatním subjektům	/214/ 102	X	
součet položek 97 až 102	103	X	
Poskytnuté návratné fin.výpomoci mezi rozpočty	/271/ 104		
Poskytnuté přechodné výpomoci PO	/273/ 105		
Poskytnuté přechodné výpomoci podnik.sujektům	/274/ 106		
Poskytnuté přechodné výpomoci ostat.organizacím	/275/ 107		
Poskytnuté přechodné výpomoci fyzickým osobám	/277/ 108		
součet položek 104 až 108	109		
Limity výdajů	/221/ 110	X	
Zúčtování výdajů ÚSC	/218/ 111	X	
Materiální náklady	/410/ 112	X	
Služby a náklady nevýrobní povahy	/420/ 113	X	
Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám	/430/ 114	X	
Mzdové a ostatní osobní náklady	/440/ 115	X	
Dávky sociálního zabezpečení	/450/ 116	X	
Manka a škody	/460/ 117	X	
součet položek 112 až 117	118	X	
Prostředky rozpočtového hospodaření celkem	119		
součet položek 96+103+109+110+111+118			

5. PŘECHODNÉ ÚČTY AKTIVNÍ

Náklady příštích období	/381/ 120	552,00	
Příjmy příštích období	/385/ 121		
Kurzové rozdíly aktivní	/386/ 122		
Dohadné účty aktivní	/388/ 123	14.400,00	14.400,00
Přechodné účty aktivní celkem	124	14.952,00	14.400,00
součet položek 120 až 123			

A K T I V A C E L K E M součet položek 01+42 125 16.560.954,63 16.183.318,93

C. VLASTNÍ ZDROJE KRYTÍ STALÝCH A OBĚŽNÝCH AKTIV CELKEM	126	14.248.313,43	13.783.800,43
součet položek 130+131+213+138+141+151+158			
1. MAJETKOVÉ FONDY A ZVLÁŠTNÍ FONDY			
Fond dlouhodobého majetku	/901/ 127	13.075.001,00	12.335.597,00
Fond oběžných aktiv	/902/ 128	464.000,00	464.000,00
Fond hospodářské činnosti	/903/ 129		
Oceňovací rozdíly z přecenění majet. a závazků/+/−909/	130		
Majetkové fondy celkem	131	13.539.001,00	12.799.597,00
součet položek 127 až 129			
Fond privatizace	/904/ 211	X	X
Ostatní fondy	/905/ 212	X	X
součet položek 211 a 212	213	X	X
2. FINANČNÍ A PENĚŽNÍ FONDY			
Fond odměn	/911/ 132	34.965,00	59.220,00
Fond kulturních a sociálních potřeb	/912/ 133	309.266,85	300.186,85
Fond rezervní	/914/ 134	100.998,71	200.465,21
Fond reprodukce majetku	/916/ 135	139.749,37	362.079,37
Peněžní fondy	/917/ 136		
Jiné finanční fondy	/918/ 137		
Finanční a peněžní fondy celkem	138	584.979,93	921.951,43
součet položek 132 až 137			
3. ZVLÁŠTNÍ FONDY OSS			
Státní fondy	/921/ 139		
Ostatní zvláštní fondy	/922/ 140		
Fondy EU	/924/ 203		
Zvláštní fondy OSS celkem	141		
součet položek 139, 140 a 203			
4. ZDROJE KRYTÍ PROSTŘEDKŮ ROZPOČTOVÉHO HOSPODAŘENÍ			
Financování výdajů OSS	/201/ 142	X	
Financování výdajů ÚSC	/211/ 143	X	
Bankovní účty k limitům OSS	/223/ 144	X	
Vyúčtování rozp.příjmů z běžné činnosti OSS	/205/ 145	X	
Vyúčtování rozp.příjmů z běžné činnosti ÚSC	/215/ 146	X	
Vyúčtování rozp.příjmů z finančního majetku OSS	/206/ 147	X	
Vyúčtování rozp.příjmů z finančního majetku ÚSC	/216/ 148	X	
Zúčtování příjmů ÚSC	/217/ 149	X	
Přijaté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty	/272/ 150		
Zdroje krytí prostředků rozpočt. hospodaření celkem	151		
součet položek 142 až 150			
5. VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ			
a) z hospodářské činnosti ÚSC a činnosti PO			
Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-963/152		X	62.252,00
Nerozděl.zisk, neuhrazená ztráta minulých let +/-932/153			
Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení +/-931/154		124.332,50	X
b) Převod zúčtování příjmů a výdajů z min. let +/-933/155			
c) Saldo výdajů a nákladů +/-964/156			
d) Saldo příjmů a výnosů +/-965/157			
součet položek 152 až 157	158	124.332,50	62.252,00
D. CIZÍ ZDROJE	159	2.312.641,20	2.399.518,50
součet položek 160+166+189+196+201			
1. REZERVY			
Rezervy zákonné	/941/ 160		

2. DLOUHODOBÉ ZAVAZKY			
Vydané dluhopisy	/953/	161	
Závazky z pronájmu	/954/	162	
Dlouhodobé přijaté zálohy	/955/	163	
Dlouhodobé směnky k úhradě	/958/	164	
Ostatní dlouhodobé závazky	/959/	165	
Dlouhodobé závazky celkem		166	
součet položek 161 až 165			

3. KRATKODOBÉ ZAVAZKY			
Dodavatelé	/321/	167	84.440,50
Směnky k úhradě	/322/	168	
Přijaté zálohy	/324/	169	115.600,00
Ostatní závazky	/325/	170	677.794,00
Závazky z pevných termínových operací a opci	/373/	171	
součet položek 167 až 171		172	877.834,50
Závazky z upsan.nesplacených cen.papírů a podílů	/367/	173	
Závazky k účastníkům sdružení	/368/	174	
součet položek 173 a 174		175	
Zaměstnanci	/331/	176	383.530,00
Ostatní závazky vůči zaměstnancům	/333/	177	14.400,00
součet položek 176 a 177		178	397.930,00
Závazky ze sociál.zabezpečení a zdrav.pojištění	/336/	179	598.131,00
Daň z příjmů	/341/	180	
Ostatní přímé daně	/342/	181	152.466,00
Daň z přidané hodnoty	/343/	182	
Ostatní daně a poplatky	/345/	183	
součet položek 180 až 183		184	152.466,00
Vypořádání přeplatků dotací a ost.závazků se SR	/347/	185	
Vypoř.přeplatků dotací a ost.záv.s rozpočtem ÚSC	/349/	186	6.500,00
součet položek 185 a 186		187	6.500,00
Jiné závazky	/379/	188	
Krátkodobé závazky celkem		189	2.026.361,50
součet položek 172+175+178+179+184+187+188			2.111.315,00

4. BANKOVNÍ ÚVĚRY A PŮJČKY			
Dlouhodobé bankovní úvěry	/951/	190	
Krátkodobé bankovní úvěry	/281/	191	
Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)	/282/	192	
Vydané krátkodobé dluhopisy	/283/	193	
Ostatní krátkodobé závazky (finanční výpomoci)	/289/	194	
součet položek 193 a 194		195	
Bankovní úvěry a půjčky celkem		196	
součet položek 190+191+192+195			

5. PŘECHODNÉ ÚČTY PASIVNÍ			
Výdaje příštích období	/383/	197	
Výnosy příštích období	/384/	198	
Kurzové rozdíly pasivní	/387/	199	
Dohadné účty pasivní	/389/	200	286.279,70
Přechodné účty pasivní celkem		201	286.279,70
součet položek 197 až 200			286.203,50

P A S I V A C E L K E M - součet položek 126+159			
	202	16.560.954,63	16.183.318,93

*** Konec sestavy ***

VÝKAZ ZISKU A ZTRATY za období : 12/2007

organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací
(v Kč)

I č O :00545121
NAZEV ÚČETNÍ JEDNOTKY:
Štřední škola gastronomie a obchodu Zlín

účet	Název položky	Položka číslo	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
			1	2
501	Spotřeba materiálu	1	1.883.021,51	1.170,00
502	Spotřeba energie	2	947.881,64	140.957,50
503	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	3		
504	Prodané zboží	4		
511	Opravy a udržování	5	889.543,10	36.465,50
512	Cestovné	6	47.864,00	
513	Náklady na reprezentaci	7	6.681,50	
518	Ostatní služby	8	1.315.349,14	1.965,00
521	Mzdové náklady	9	14.395.384,00	39.651,00
524	Zákonné sociální pojištění	10	5.020.580,00	11.568,00
525	Ostatní sociální pojištění	11		
527	Zákonné sociální náklady	12	425.163,00	408,00
528	Ostatní sociální náklady	13		
531	Daň silniční	14		
532	Daň z nemovitostí	15		
538	Ostatní daně a poplatky	16		
541	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	17		
542	Ostatní pokuty a penále	18		
543	Odpis pohledávky	19		
544	Úroky	20		
545	Kursově ztráty	21		
546	Dary	22		
548	Manka a škody	23	955,00	
549	Jiné ostatní náklady	24	156.023,00	
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	25	468.364,00	
552	Zůstatková cena prodaného DNM a DHM	26		
553	Prodané cenné papíry a podíly	27		
554	Prodaný materiál	28		
556	Tvorba zákonných rezerv	29		
559	Tvorba zákonných opravných položek	30		
Náklady celkem		součet položek 1 až 30	25.556.809,89	232.185,00

účet	Název položky	Položka číslo	Hlavní činnost		Hospodářská činnost	
			1	2	1	2
601	Tržby za vlastní výroby	32				
602	Tržby z prodeje služeb	33	980.376,00		139.862,50	
604	Tržby za prodané zboží	34				
611	Změna stavu zásob nedokončené výroby	35				
612	Změna stavu zásob polotovarů	36				
613	Změna stavu zásob výrobků	37				
614	Změna stavu zvířat	38				
621	Aktivace materiálu a zboží	39				
622	Aktivace vnitroorganizačních služeb	40			18.200,00	
623	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	41				
624	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	42				
641	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	43				
642	Ostatní pokuty a penále	44				
643	Platby za odepsané pohledávky	45				
644	úroky	46	789,39			
645	Kursově zisky	47				
648	Zúčtování fondů	48	611,00			
649	Jiné ostatní výnosy	49	15.338,50		136.374,50	
651	Tržby z prodeje dlouhodobého NM a HM	50				
652	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	51				
653	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	52				
654	Tržby z prodeje materiálu	53				
655	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	54				
656	Zúčtování zákonných rezerv	55				
659	Zúčtování zákonných opravných položek	56				
691	Příspěvky a dotace na provoz	57	24.559.695,00			
Výnosy celkem		součet položek 32 až 57	58	25.556.809,89		294.437,00
Výsledek hospodaření před zdaněním		rozdíl položek 58-31	59			62.252,00
591	Daň z příjmů	60				
595	Dodatečné odvody daně z příjmů	61				
Výsledek hospodaření po zdanění		položka 59-60-61 (+/-)	62			62.252,00

*** Konec sestavy ***

PŘÍLOHA PIV: PROCENTUÁLNÍ ROZBORY ÚČETNÍCH POLOŽEK VYBRANÝCH PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ

Střední škola gastronomie a obchodu Zlín [vlastní zpracování]:

Procentuální rozbor vybraných položek aktiv a pasiv SŠ Zlín

(v tis. Kč)	2004	%	2005	%	2006	%
Stálá aktiva	12 234,55	75,89	12 946,25	78,87	13 075,00	
DNM	136,88	x	236,86	x	270,63	x
Oprávky k DNM	136,88	x	236,86	x	270,63	x
DHM	23 684,19	x	25 536,45	x	26 232,76	x
Oprávky k DHM	11 449,65	x	12 593,21	x	13 157,76	x
DFM	0,00	x	0,00	x	0,00	x
Oběžní aktiva	3 886,33	24,11	3 471,61	21,15	3 485,95	21,05
Zásoby	85,45	0,53	52,61	0,32	52,32	0,32
Poskytnuté zálohy	85,80	0,54	44,05	0,27	124,05	0,75
Pohledávky	314,47	1,95	258,82	1,58	260,99	1,58
Finanční majetek	3 385,00	20,99	3 087,06	18,81	3 033,64	18,32
Přechodný účet aktivní	15,6	0,10	29,07	0,17	14,95	0,09
AKTIVA CELKEM	16 120,88	100,00	16 414,85	100,00	16 560,95	100,00
Vlastní zdroje krytí stálých a oběžných aktiv	14 016,41	86,94	14 119,36	86,02	14 248,31	86,04
Majetkové fondy	12 698,55	78,77	13 407,25	81,68	13 539,00	75,71
Finanční a peněžní fondy	1 308,22	8,16	696,81	4,24	584,98	3,55
Výsledek hospodaření	9,64	0,01	15,30	0,09	124,33	0,07
Cizí zdroje	2 104,47	13,06	2 295,50	13,98	2 312,64	13,96
Rezervy	0,00	x	0,00	x	0,00	x
Dlouhodobé závazky	0,00	x	0,00	x	0,00	x
Krátkodobé závazky	1 889,24	11,72	2 127,07	12,96	2 026,36	12,24
Bankovní úvěry a půjčky	0,00	x	0,00	x	0,00	x
Přechodný účet pasivní	215,23	1,34	168,42	1,03	286,28	1,73
PASIVA CELKEM	16 120,88	100,00	16 414,85	100,00	16 560,95	100,00

Procentuální rozbor položek nákladů a výnosů hlavní činnosti SŠ Zlín

	HLAVNÍ ČINNOST (v tis. Kč)	2004	%	2005	%	2006	%
501	Spotřeba materiálu	1 706,53	6,74	2 113,4	8,09	2 037,63	7,75
502	Spotřeba energie	937,51	3,70	1 005,46	3,85	921,81	3,50
511	Opravy a udržování	925,2	3,65	779,03	2,98	1 067,55	4,06
512	Cestovné	17,96	0,07	40,81	0,16	22,33	0,08
513	Náklady na reprezentaci	4,45	0,02	3,38	0,01	4,44	0,02
518	Ostatní služby	1 383,90	5,46	1 477,95	5,66	1 663,69	6,32
521	Mzdové náklady	14 443,45	57,03	14 736,31	56,40	14 647,03	55,67
524	Zákonné sociální pojištění	5 027,68	19,85	5 147,11	19,70	5 114,53	19,44
527	Zákonné sociální náklady	287,67	1,14	294,32	1,12	292,16	1,11
531	Daň silniční	0,00	X	0,00	X	0,00	X
538	Ostatní daně a poplatky	21,76	0,08	53,84	0,21	1,9	0,01
543	Odpis pohledávek	12,41	0,06	0,00	0,00	59,48	0,23
549	Jiné ostatní náklady	5,02	0,02	6,48	0,02	15,18	0,06
551	Odpisy DNM a DHM	552,32	2,18	470,03	1,80	460,38	1,75
	NÁKLADY CELKEM	25 325,86	100,00%	26 128,12	100,00	26 308,11	100,00
601	Tržby za vlastní výrobky	137,32	0,54	151,3	0,58	0,00	0,00
602	Tržby z prodeje služeb	397,74	1,58	903,67	3,46	879,99	3,34
644	Úroky	2,12	0,01	1,43	0,01	0,98	0,00
648	Zúčtování fondů	100,7	0,39	32,62	0,12	1,46	0,01
649	Jiné ostatní výnosy	72,98	0,29	13,89	0,05	111,64	0,42
691	Príspevky a dotace na provoz	24 615,00	97,19	25 025,21	95,78	25 314,04	96,22
	VÝNOSY CELKEM	25 325,86	100,00	26 128,12	100,00	26 308,11	100,00
	Hospodářský výsledek	0,00	X	0,00	x	0,00	x

Procentuální rozbor položek nákladů a výnosů doplňkové činnosti SŠ Zlín

	DOPLŇKOVÁ ČINNOST (v tis. Kč)	2004	%	2005	%	2006	%
501	Spotřeba materiálu	6,97	18,10	7,05	14,38	4,44	1,89
502	Spotřeba energie	4,82	12,52	7,01	14,30	165,60	70,65
511	Opravy a udržování	0,99	2,57	1,41	2,88	0,90	0,38
518	Ostatní služby	0,73	1,89	1,06	2,17	0,66	0,68
521	Mzdové náklady	22,51	58,47	30,41	61,98	61,66	22,04
524	Zákonné sociální pojištění	52,48	6,45	2,10	4,29	10,71	4,57
527	Zákonné sociální náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,40	0,17
	NÁKLADY CELKEM	38,50	100,00	49,07	100,00	234,37	100,00
602	Tržby z prodeje služeb	2,80	5,82	0,00	0,00	161,59	45,05
622	Aktivace	45,34	94,18	64,36	100	45,00	12,54
649	Jiné ostatní výnosy	0,00	0,00	0,00	0,0	152,12	42,41
	VÝNOSY CELKEM	48,14	100,00	64,36	100,00	358,71	100,00
	Hospodářský výsledek	9,64	x	15,29	x	124,34	x

Příspěvková organizace AORG - střední škola [vlastní zpracování]:

Procentuální rozbor vybraných položek aktiv a pasiv AORG

(v tis. Kč)	2004	%	2005	%	2006	%
Stálá aktiva	102 599,44	83,40	87 210,72	84,37	88 077,18	84,15
DNM	727,77	x	764,02	x	870,84	x
Oprávky k DNM	727,77	x	764,02	x	870,84	x
DHM	178 691,59	x	159,48	x	160 088,68	x
Oprávky k DHM	76 092,15	x	72,26	x	72 011,50	x
DFM	0,00	x	0,00	x	0,00	x
Oběžná aktiva	20 428,45	16,60	16 158,94	15,63	16 593,42	15,85
Zásoby	338,29	0,27	366,32	0,35	341,22	0,33
Poskytnuté zálohy	2 791,70	2,27	3 718,43	3,60	3 954,39	3,78
Pohledávky	6 078,73	4,94	4 701,30	4,55	4 873,33	4,66
Finanční majetek	10 901,48	8,86	6 983,75	6,76	7 023,93	6,71
Přechodný účet aktivní	318,24	0,26	389,14	0,38	400,55	0,38
AKTIVA CELKEM	123 027,90	100,00	103 369,67	100,00	104 670,60	100,00
Vlastní zdroje krytí stálých a oběžných aktiv	110 076,57	89,47	91 681,55	88,69	91 957,76	87,85
Majetkové fondy	102 769,46	83,53	87 380,75	84,53	88 247,20	84,31
Finanční a peněžní fondy	7 148,21	5,81	4 109,77	3,98	3 481,31	3,33
Výsledek hospodaření	158,89	0,13	191,03	0,18	229,25	0,22
Cizí zdroje	12 951,33	10,53	11 688,12	11,31	12 712,84	12,15
Rezervy	0,00	x	0,00	x	0,00	x
Dlouhodobé závazky	0,00	x	0,00	x	0,00	x
Krátkodobé závazky	6 680,27	5,43	6 203,67	6,00	6 923,56	6,61
Bankovní úvěry a půjčky	0,00	x	0,00	x	0,00	x
Přechodný účet pasivní	6 271,06	5,10	5 484,45	5,31	5 789,28	5,53
PASIVA CELKEM	123 027,90	100,00	103 369,67	100,00	104 670,60	100,00

Procentuální rozbor položek nákladů a výnosů hlavní činnosti AORG

HLAVNÍ ČINNOST (v tis. Kč)		2004		2005		2006	
Účet	Název položky	HČ	%	HČ	%	HČ	%
501	Spotřeba materiálů	7 297,89	8,89	5 944,90	7,56	5 335,72	6,78
502	Spotřeba energie	7 220,78	8,79	5 215,16	6,63	6 667,51	8,47
511	Opravy a udržování	3 772,67	4,59	4 122,53	5,24	5 042,44	6,41
512	Cestovné	243,94	0,30	202,82	0,26	218,79	0,28
513	Náklady na reprezentaci	5,23	0,01	4,38	0,01	5,92	0,01
518	Ostatní služby	4 914,05	5,98	3 712,16	4,72	4 456,36	5,66
521	Mzdové náklady	40 024,65	48,75	40 904,22	51,99	39 250,63	49,86
524	Zákonné sociální pojištění	13 316,55	16,22	13 799,26	17,54	13 494,12	17,14
527	Zákonné sociální náklady	787,60	0,96	810,26	1,03	774,05	0,98
531	Daň silniční	0,00	x	0,00	x	4,60	x
538	Ostatní daně a poplatky	5,72	0,01	17,99	0,02	9,51	0,02
543	Odpis pohledávek	210,24	0,26	169,76	0,22	49,86	0,06
545	Kursově ztráty	0,00	x	0,00	x	0,15	x
548	Manka a škody	0,00	x	0,00	x		x
549	Jiné ostatní náklady	1 545,45	1,88	1 084,58	1,38	1 045,39	1,33
551	Odpisy DNM a DHM	2 762,52	3,36	2 692,44	3,42	2 363,82	3,00
NÁKLADY CELKEM		82 107,28	100,00	78 680,47	100,00	78 718,87	100,00
601	Tržby za vlastní výrobky	205,72	0,25	177,57	0,23	198,87	0,25
602	Tržby z prodeje služeb	6 257,07	7,62	4 114,23	5,23	2 739,13	3,48
604	Tržby za prodané zboží	x	x	x	x	x	x
611	ZS nedokončené výroby	2,20	0,00	1,50	0,00	3,10	0,00
621	Aktivace materiálu a zboží	x	x	40,23	0,05	x	X
624	Aktivace DHM a DNM	1 393,99	1,70	x	x	x	X
641	Smluv. pokuty a úroky	88,15	0,11	8,16	0,01	1,44	0,00
644	Úroky	10,59	0,01	6,57	0,01	2,99	0,00
648	Zúčtování fondů	x	x	150,00	0,19		
649	Jiné ostatní výnosy	209,77	0,26	63,15	0,08	227,41	0,29
651	Tržby z prodeje DM	144,00	0,18	5,86	0,01	15,30	0,02
654	Tržby z prodeje materiálu	14,30	0,02	14,00	0,02	0,60	0,00
691	Příspěvky a dotace na provoz	73 781,48	89,86	74 099,20	94,18	75 530,04	95,95
VÝNOSY CELKEM		82 107,28	100,00	78 680,47	100,00	78 718,87	100,00
Hospodářský výsledek		0,00	x	0,00	x	0,00	x

Procentuální rozbor položek nákladů a výnosů doplňkové činnosti AORG

DOPLŇKOVÁ ČINNOST (v tis. Kč)		2004		2005		2006	
Účet	Název položky	DČ		DČ		DČ	
501	Spotřeba materiálu	1 557,76	14,62	1 210,20	12,42	962,59	9,74
502	Spotřeba energie	2 039,31	19,14	2 191,81	22,50	1 634,54	16,54
504	Prodané zboží	1 093,42	10,26	1 202,47	12,34	1 258,33	12,73
511	Opravy a udržování	507,07	4,76	345,17	3,54	500,80	5,07
518	Ostatní služby	1 374,06	12,90	1 079,99	11,09	1 470,74	14,88
521	Mzdové náklady	2 947,17	27,67	2 647,35	27,17	2 899,14	29,34
524	Zákonné sociální pojištění	1 005,68	9,44	913,59	9,38	1 006,65	10,19
527	Zákonné sociální náklady	42,74	0,40	37,24	0,38	42,83	0,43
531	Daň silniční	4,80	0,05	6,15	0,06	x	X
538	Ostatní daně a poplatky	1,00	0,01	3,85	0,04	0,05	0,00
543	Odpis pohledávek	10,51	0,10	13,59	0,14	x	X
548	Manka a škody	8,92	0,08	x	X	x	X
549	Jiné ostatní náklady	54,06	0,51	58,30	0,60	60,58	0,61
551	Odpisy DNM a DHM	5,95	0,06	33,02	0,34	45,01	0,46
NÁKLADY CELKEM		10 652,45	100,00	9 742,74	100,00	9 881,33	100,00
601	Tržby za vlastní výrobky	7 562,05	69,95				
602	Tržby z prodeje služeb	1 317,51	12,19	7 075,60	71,23	7 019,27	69,42
604	Tržby za prodané zboží	x	X	1 452,53	14,62	1 492,92	14,77
621	Aktivace materiálu a zboží	97,27	0,90	x	X	x	X
622	Aktivace služeb	131,51	1,22	69,83	0,70	45,50	0,45
649	Jiné ostatní výnosy	1 703,01	15,75	1 324,37	13,33	1 547,88	15,31
651	Tržby z prodeje DM	x	x	x	X	5,00	0,05
654	Tržby z prodeje materiálu	x	x	11,43	0,12	x	X
691	Příspěvky a dotace na provoz	x	x	x	X	x	X
VÝNOSY CELKEM		10 811,35	100,00	9 933,77	100,00	10 110,58	100,00
Hospodářský výsledek		158,89		191,03		229,25	

Príspevková organizace BORG - střední škola [vlastní zpracování]:

Procentuální rozbor vybraných položek aktiv a pasiv BORG

(v tis. Kč)	2004	%	2005	%	2006	%
Stálá aktiva	14892,01	87,63	17892,69	85,24	18492,35	89,68
DNM	180,69	1,06	210,69	1,00	210,69	1,02
Oprávky k DNM	180,69	1,06	210,69	1,00	210,69	1,02
DHM	31748,51	186,82	35045,60	166,95	35380,97	171,59
Oprávky k DHM	16856,50	99,19	17152,91	81,71	16888,62	81,90
Oběžná aktiva	2102,28	12,37	3099,24	14,76	2124,56	10,30
Zásoby	12,78	0,08	13,22	0,06	14,20	0,07
Pohledávky	95,10	0,56	126,85	0,60	278,30	1,35
Finanční majetek	1994,40	11,74	2760,04	13,15	1718,30	8,33
Přechodný účet aktivní	0,00	0,00	209,13	1,00	113,76	0,55
AKTIVA CELKEM	16994,29	100,00	20991,93	100,00	20619,91	100,00
Vlastní zdroje krytí aktiv	15951,08	93,86	19177,37	91,36	18963,34	91,97
Majetkové fondy	14959,30	88,03	17959,98	85,56	18559,63	90,01
Finanční fondy	996,70	5,86	900,20	4,29	488,31	2,37
Výsledek hospodaření	25,08	0,15	317,19	1,51	-84,56	-0,41
Cizí zdroje	1043,17	6,14	1814,55	8,64	1653,51	8,02
Krátkodobé závazky	982,45	5,78	1577,89	7,52	1400,08	6,79
Bankovní úvěry	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Přechodný účet pasivní	60,72	0,36	236,66	1,13	253,43	1,23
PASIVA CELKEM	16994,29	100,00	20991,93	100,00	20619,91	100,00

Příspěvková organizace EORG – oblast kultury [vlastní zpracování]:

Procentuální rozbor vybraných položek aktiv a pasiv EORG

(v tis. Kč)	2004	%	2005	%	2006	%
Stálá aktiva	35 395,2	88,80	35 193,8	83,7	35 410,7	84,1
DNM	704,7	x	649,8	x	818,1	x
Oprávky k DNM	704,7	x	649,8	x	818,1	x
DHM	80 393,8	x	82 588,7	x	85 890,0	x
Oprávky k DHM	44 998,6	x	47 395,0	x	50 479,3	x
DFM	0	x	0,00	x	0,00	x
Oběžní aktiva	4 475,2	11,2	6 839,0	16,3	6 689,6	15,9
Zásoby	2 718,0	6,8	2 634,2	6,3	2 634,8	6,3
Pohledávky	492,8	1,2	621,7	1,5	583,9	1,4
Finanční majetek	1 221,8	3,1	3 519,2	8,4	3 449,6	8,2
Přechodný účet aktivní	42,6	0,1	63,8	0,2	21,3	0,1
AKTIVA CELKEM	39 870,4	100,00	42 032,7	100,00	42 100,3	100,00
Vlastní zdroje krytí stálých a oběžných aktiv	38 748,5	97,2	39 365,2	93,7	40 027,0	95,1
Majetkové fondy	36 441,4	91,4	36 240,0	86,2	36 456,9	86,6
Finanční a peněžní fondy	916,2	2,4	3 125,2	7,4	3 566,9	8,4
Výsledek hospodaření b.o.	0	0	0	0	3,3	0
Cizí zdroje	1 121,9	2,8	2 667,5	6,3	2 73,4	4,9
Rezervy	0,00	x	0,00	x	0,00	x
Dlouhodobé závazky	0,00	x	0,00	x	0,00	x
Krátkodobé závazky	874,2	2,2	2 379,1	5,7	1 745,5	4,1
Bankovní úvěry a půjčky	0	0	0,00	x	0,00	X
Přechodný účet pasivní	247,8	0,6	288,4	0,7	327,9	0,8
PASIVA CELKEM	39 870,4	100,00	42 032,7	100,00	42 100,3	100,00

Procentuální rozbor položek nákladů a výnosů hlavní činnosti EORG

HLAVNÍ ČINNOST (v tis. Kč)		2004		2005		2006	
Účet	Název položky	HČ	%	HČ	%	HČ	%
501	Spotřeba materiálu	736,2	2,8	760,1	2,4	1 568,5	4,9
502	Spotřeba energie	987,9	3,8	956,7	3,0	1 098,5	3,4
50x	Ostatní spotřeba	1 123,6	4,2	1 308,8	4,1	1 181,6	3,7
511	Opravy a udržování	3 188,2	12,1	5 951,1	18,9	4 075,4	12,6
512	Cestovné	167,5	0,6	193,1	0,6	263,5	0,8
513	Náklady na reprezentaci	42,5	0,2	36,7	0,1	54,6	0,2
518	Ostatní služby	7 935,7	30,2	7 320,2	23,2	8 007,5	24,8
521	Mzdové náklady	7 367,0	28,0	9 476,9	30,0	10 266,7	31,8
524	Zákonné sociální pojištění	2 400,0	9,1	3 118,3	9,9	3 400,9	10,5
527	Zákonné sociální náklady	132,0	0,5	172,1	0,5	186,2	0,6
531	Daň silniční	0,00	x	0,00	x	0,00	x
538	Ostatní daně a poplatky	0	x	1,9	0	0,7	0
543	Odpis pohledávek	0	x	0	x	0	x
545	Kursově ztráty	24,7	0,1	1,7	0	0,3	0
548	Manka a škody	0,00	x	0,00	x	0	x
549	Jiné ostatní náklady	338,6	1,3	309,1	1,0	315,4	1,0
551	Odpisy DNM a DHM	1 831,2	7,0	1 936,3	6,1	1 822,5	5,7
NÁKLADY CELKEM		26 275,1	100,00	31 542,8	100,00	32 242,1	100,00
601	Tržby za vlastní výrobky	253,0	1,0	219,2	0,7	226,0	0,7
602	Tržby z prodeje služeb	1 991,8	7,5	2 861,4	9,0	3 373,0	10,5
611	ZS nedokončené výroby	-698,5	-2,7	-657,9	-2,1	-611,4	-1,9
621	Aktivace materiálu a zboží	138,2	0,5	-78,1	-0,2	-0,1	0
622	Aktivace služeb	698,5	2,7	657,9	2,1	616,3	1,9
641	Smluv. pokuty a úroky	3,3	0	0	0	0	0
644	Úroky	5,0	0	2,5	0	1,2	0
645	Kurzové zisky	24,7	0,1	0,2	0	0,2	0
648	Zúčtování fondů	710,2	2,7	171,6	0,5	0	0
649	Jiné ostatní výnosy	1 421,4	5,4	582,1	1,8	508,3	1,6
691	Příspěvky a dotace na provoz	21 751,0	82,7	27 799,0	88,1	28 143,0	87,2
VÝNOSY CELKEM		26 299,5	100,00	31 557,9	100,00	32 260,5	100,00
Hospodářský výsledek		24,4	x	15,1	x	18,4	x

**PŘÍLOHA PV:
DEKLASIFIKACE NÁKLADŮ A PODKLADY PRO KALKULACE
JEDNOTLIVÝCH ČINNOSTÍ SŠ ZLÍN**

Deklasifikace nákladů

Číslo účtu	Název účtu	FN	PN	VR
501 10	Spotřeba materiálu		x	
501 18	Spotřeba ochranných pomůcek		x	
501 61	Spotřeba elektrické energie	x		x
501 63	Spotřeba vody		x	x
501 64	Spotřeba páry	x		
501 66	Přímá spotřeba PHM		x	
511 10	Opravy a udržování	x		
512 10	Cestovné	x		
513 90	Náklady na reprezentaci	x		
518 30	Telefonní poplatky	x		
518 30	Poštovné	x		
518 50	Komunální služby	x		
518 60	Právnícké a poradenské služby	x		
518 70	Ostatní služby	x		
518 80	Ostraha objektu	x		
521 10	Mzdové náklady - přímé		x	
521 12	Mzdové náklady – režijní	x		
524 21	Zákonné pojištění a tvorba FKSP		x	
524 22	Zákonné pojištění a FKSP – režijní	x		
532 10	Daň z nemovitosti	x		
538 30	Ostatní poplatky	x		
545 10	Ostatní pokuty a penále			x
548 40	Pojištění	x		
549 10	Manka a škody			x
551 90	Odpisy	x		
568 10	Poplatky bankovní	x		

Výchozí informace a podklady pro stanovení jednotlivých kalkulací

Následující informace byly získány za spolupráce účetní dané školy, kdy bylo třeba přesně z účetnictví a dalších podkladů (uzavřených smluv aktuálních cen energií, plánů budovy, spotřeb elektrických energií jednotlivých spotřebičů, předpokládaných spotřeb vody atd...) a

na základě odborných odhadů vyčíslit následující rozdělení nákladů a výnosů SŠ Zlín a další údaje:

Výnosy	tis. Kč	Náklady	tis. Kč
HČ Dotace + vlastní výnosy HČ	24 561,09	HČ Přímé náklady na výuku	20 968,40
		Celkové nezařazené fixní režijní náklady	3 941,32
HČ Tržby z produktivní práce žáků	995,72	HČ variabilní náklady na PPŽ	782,19
DČ Tržby z lektorské činnosti	18,20	DČ variabilní náklady na kurzy	13,08
DČ Tržby z pronájmu tělocvičny	276,24	DČ variabilní náklady na pronájem tělocvičny	84,01
Výnosy celkem	25 851,25	Náklady celkem	25 789,00

Do variabilních režijních nákladů jsou započítány: spotřeba elektrické energie, která odpovídá hodině spotřeby elektrické energie konkrétní místnosti (např. u počítačové učebny je zkalkulována spotřeba počítačů a světel) a spotřeba vody (např. u tělocvičny je kvalifikovaným odhadem stanovena spotřeba při sprchování).

Podklady pro kalkulace jednotlivých činností [vlastní zpracování]

Vytápěná plocha školy (určena dle plánů budovy)	16 282 m ³
Celková plocha budovy	4 286 m ²
Plocha tělocvičny	453 m ²
Plocha bufetu	12,5 m ²
Plocha učebny	84 m ²
Počet vyučovacích dní pro školní rok 2008/2009 (po vyloučení státních svátků, školních prázdnin a víkendů)	193 dní
Počet učeben v budově	22
Předpokládaný počet „topících“ dní v 2008/2009 (½ září-duben, o svátcích a víkendech ohřev na ½)	184,5 dní
Spotřeba tepla v Kč za jeden vyučovací den	11 058 Kč
Spotřeba tepla v Kč na 1 m² za jeden vyučovací den	2,637 Kč
Předpokládaná spotřeba vody za školu na den v Kč	518 Kč

Plán vytíženosti tělocvičny a učebny [vlastní zpracování]

		PO	ÚT	STŘ	ČTV	PÁ	Víkend	průměr
Tělocvična	Školní výuka	9	9	9	10	6	0	12,08
	Pronájem	5	4	4	5	5	0	
Počítačová učebna	Školní výuka	9	9	9	10	6	0	13,3
	Pronájem	4,5	4,5	5	4,5	5	0	

Předpoklad využití za rok: kurz 90 hodin (dle plánu kurzů)
 Bufet pro PPŽ 193 dní
 Tělocvična 28 * 40 týdnů

PŘÍLOHA PVI: PŘEHLED PRÁVNICKÝCH OSOB V ČR

Právní forma	2000		2004		2005		2006	
	absolutně	%	absolutně	%	absolutně	%	absolutně	%
Registrované PO celkem	370 601	100,0	466 317	100,0	493 256	100,0	518 301	100,0
v tom:								
obchodní společnosti	204 075	55,1	244 537	52,4	256 657	52,0	270 884	52,3
státní podniky	1 117	0,3	803	0,2	746	0,2	668	0,1
družstva	11 007	3,0	13 334	2,9	13 839	2,8	14 391	2,8
nadace; nadační fondy	5 360	1,4	2 509	0,5	2 541	0,5	2 544	0,5
organizační složky státu	857	0,2	377	0,1	369	0,1	366	0,1
příspěvkové organizace	3 100	0,8	11 724	2,5	11 502	2,3	11 280	2,2
sdružení FO a PO	80 450	21,7	96 558	20,7	99 253	20,1	100 029	19,3
ostatní	64 635	17,4	96 475	20,7	108 349	22,0	118 139	22,8

Zdroj: Český statistický úřad, 2008

PŘÍLOHA PVII: NÁVRH SMĚRNICE O DOPLŇKOVÉ ČINNOSTI

			<i>Směrnice č. X / 200Z</i>
SMĚRNICE O DOPLŇKOVÉ ČINNOSTI			
<i>Název účetní jednotky:</i>		<i>Adresa:</i>	
<i>Vydal:</i>		<i>Účinnost:</i>	
<p>Základní legislativa:</p> <p>Príspevková organizace realizuje doplňkovou činnost mimo činnost hlavní, je uskutečňována za účelem dosažení zisku, lepšího využití hospodářských možností příspěvkové organizace a odbornosti svých zaměstnanců. Je provozována v souladu:</p> <ul style="list-style-type: none">- se zákonem č.250/2000 Sb., (č.218/2000 Sb.) o rozpočtových pravidlech (§27,28 o příspěvkové organizaci zřízených ÚSC), v aktuálním znění- dle zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,- dle prováděcí vyhlášky k Zákonu o účetnictví č. 505/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu a Zákona o daních z příjmů č.586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, <p>Okruhy činnosti:</p> <p>Okruhy doplňkové činnosti jsou vymezeny ve Zřizovací listině. Na jednotlivé činnosti jsou vydány Živnostenské listy. Předmětem DČ je:</p> <ul style="list-style-type: none">• pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti• realitní činnost <p>Podmínky realizace:</p> <ol style="list-style-type: none">a) Doplňková činnost nesmí narušovat plnění hlavních úkolů organizace a sleduje se odděleně od činnosti hlavní.b) Jednotlivé činnosti realizované v rámci doplňkové činnosti jsou po stránce organizační i evidenční odděleny.c) Je vedena měsíční evidence odpracované doby zaměstnanců, se kterými byl uzavřen příslušný pracovně právní vztah, který je odvozen z příslušných dokumentů upravujících rozsah jednotlivých činností a akcí.d) Mzdové náklady jsou vypláceny z výnosů doplňkové činnosti v souladu s platnými předpisy upravujícími odměňování zaměstnanců.e) Pro účtování hospodářských operací v rámci DČ platí shodná účtová osnova a postupy účtování jako pro činnost hlavní, náklady a výnosy se účtují na samostatných střediscíchf) Na realizaci doplňkové činnosti nesmí být použity prostředky ze státního rozpočtu a prostředky zřizovatele.g) Doplňková činnost nesmí být v žádné z činností ztrátová. Příspěvková organizace			

dokládá zřizovateli v roční zprávě o hospodaření efektivnost provozování doplňkové činnosti. V případě ztrátovosti doplňkové činnosti může zřizovatel provozování doplňkové činnosti zrušit.

- h) Prostředky získané doplňkovou činností jsou využívány ke zkvalitnění činnosti hlavní a na pokrytí potřeb v hlavní činnosti, které zřizovatel finančně nepokryl nebo k pokrytí ztráty minulého období či jejich přidělem do finančních fondů, fondu rezervního, investičního a fondu odměn. Fond kulturních a sociálních potřeb je tvořen taxativně přidělem 2% ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, přiděl do FKSP z prostředků doplňkové činnosti je nákladem doplňkové činnosti.
- i) S každým pracovníkem v rámci doplňkové činnosti musí být předem řádně uzavřena dohoda o provedení práce nebo dohoda o pracovní činnosti. Výše mzdy je stanovena dohodou.
- j) Pracovníci na dohody prokáží na konci období počet odpracovaných hodin, pokud pracovník pracuje v hlavní i vedlejší činnosti, má dva evidenční listy a případě nemoci předkládá dvě neschopenky,
- k) Daň, zdravotní a sociální pojištění jsou samostatně vypočítávány ze mzdy z doplňkové činnosti, platby sociálního a zdravotního pojištění jsou odváděny společně za celou organizaci jednou platbou a prostředky týkající se doplňkové činnosti jsou vráceny a zúčtovány na běžný účet hlavní činnosti.

Metodický postup kalkulace nákladů a metodika tvorby cen:

Na každou činnost pořádanou v rámci doplňkové činnosti jsou zpracovány kalkulace.

Kalkulace zahrnuje:

1. mzdy, resp. ostatní osobní náklady pracovníků včetně zákonných odvodů
2. ostatní přímé náklady dle potřeb jednotlivých akcí a činností
3. ostatní režijní náklady vznikající společně v hlavní i DČ se přiřazují jednotlivým činnostem a střediskům na základě „klíčování“ nákladů na využití patřičných prostor využívaných pro doplňkové činnosti na základě vnitřního účetního dokladu do nákladů DČ. Klíčování jednotlivých nákladů podává přesnější obraz o nákladech příslušejících doplňkové činnosti díky adresnějšímu přiřazení nákladů.

Stanovení „klíče“ jednotlivých nákladů:

- materiálové náklady – z faktur a pokladních dokladů, které jsou nepřímo přiřaditelné dané činnosti,
- mzdové náklady – ze mzdového dokladu dle vnitřního klíče,
- elektrická energie – dle vnitřního klíče podle podlahové plochy jednotlivých objektů využívaných pro hospodářskou činnost (dle instalovaného příkonu, eventuálně lokálních měřičů spotřeby energie),
- voda – dle odborného technického odhadu pro jednotlivé objekty,
- topení – dle vytápěných krychlových metrů prostoru v jednotlivých komerčních prostorách,
- odpisy – dle vnitřního klíče – podlahové plochy využívané pro hlavní a doplňkovou činnost,
- další režijní náklady, kterým nelze určit přímé středisko (např. správní) – dle vnitřního klíče, který je odvozen z poměru výnosů hlavní a doplňkové činnosti za

právě uzavírané účetní období, přičemž v rámci roční účetní závěrky v aktuálním období dochází k přepočtu na základě v tomto roce dosažených celkových výnosů z hlavní a doplňkové činnosti.

- Pro kalkulaci zisku je využito ustanovení vyhlášky „cena v místě a čase obvyklá“ s využitím kombinace nákladové a poptávkově orientovanou tvorbu cen

Popis jednotlivých činností:

Realitní činnost spočívá v pronájmu tělocvičny v době, kdy není využívána pro činnost hlavní. Je vypracována úplná kalkulace nákladů na 1 hodinu pronájmu.

Teplo	126
Elektrická energie	13
Vodné a stočné	30
Ostatní režijní náklady	17
Úplné vlastní náklady výkonu	186
ZISK	14
CENA JEDNÉ HODINY PRONÁJMU	200 Kč

Pořádání odborných kurzů

U vzdělávacích akcí je kalkulace nákladů závislá od počtu hodin stanovených metodickými pokyny, případně jinými právními předpisy pro pořádání jednotlivých vzdělávacích akcí. Pro každý typ vzdělávací akce se tvoří nová kalkulace.

Příklad kalkulace počítačového kurzu

Mzda a odvody	192
Teplo	32
Elektrická energie	27
Vodné a stočné	6
Správní režie	18
Úplné vlastní náklady výkonu	275
ZISK	25
JEDNA HODINA VÝUKY	300 Kč

<table border="0"> <tr> <td> <table border="0"> <tr> <td>Vypracoval:</td> <td></td> <td>Rozdělovník:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Odpovídá:</td> <td></td> <td>Počet stran:</td> <td></td> </tr> </table> </td> <td colspan="3"> <p><i>Tato směrnice nabývá účinnosti dnem X. Y. 200Z a současně se ruší směrnice č. EF/200X.</i></p> </td> </tr> <tr> <td> <p>v dne</p> </td> <td colspan="3"> <p>..... XY, ředitel příspěvkové organizace</p> </td> </tr> </table>	<table border="0"> <tr> <td>Vypracoval:</td> <td></td> <td>Rozdělovník:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Odpovídá:</td> <td></td> <td>Počet stran:</td> <td></td> </tr> </table>	Vypracoval:		Rozdělovník:		Odpovídá:		Počet stran:		<p><i>Tato směrnice nabývá účinnosti dnem X. Y. 200Z a současně se ruší směrnice č. EF/200X.</i></p>			<p>v dne</p>	<p>..... XY, ředitel příspěvkové organizace</p>		
<table border="0"> <tr> <td>Vypracoval:</td> <td></td> <td>Rozdělovník:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Odpovídá:</td> <td></td> <td>Počet stran:</td> <td></td> </tr> </table>	Vypracoval:		Rozdělovník:		Odpovídá:		Počet stran:		<p><i>Tato směrnice nabývá účinnosti dnem X. Y. 200Z a současně se ruší směrnice č. EF/200X.</i></p>							
Vypracoval:		Rozdělovník:														
Odpovídá:		Počet stran:														
<p>v dne</p>	<p>..... XY, ředitel příspěvkové organizace</p>															